MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº	15374.000746/00-16
Recurso nº	134.569 Voluntário
Matéria	COFINS
Acórdão nº	204-03.071
Sessão de	11 de março de 2008
Recorrente	DELTA CONSTRUÇÕES S/A
Recorrida	DRJ-RIO DE JANEIRO II/RJ

Assunto: Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/1996 a 31/12/1997

Ementa: COFINS. BASE DE CÁLCULO. REGIME DE APURAÇÃO DE RECEITAS.

As receitas decorrentes das atividades de compra e venda, loteamento, incorporação e construção de imóveis, são tributadas pela Cofins com observância do regime de caixa para o seu reconhecimento.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da QUARTA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Júlio César Alves Ramos (Relator), Ana Maria Barbosa Ribeiro (Suplente) e Henrique Pinheiro Torres. Designada a Conselheira Sílvia de Brito Oliveira para redigir o voto vencedor.

HENRIQUE PINHEIRO TORRES
Presidente

SÍLVIA DE BRITO OLIVEIRA
Redatora-Designada

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Rodrigo Bernardes de Carvalho, Renata Auxiliadora Marcheti (Suplente) e Leonardo Siade Manzan.

Relatório

Em apreciação do recurso voluntário contra decisão proferida pela DRJ no Rio de Janeiro II que considerou parcialmente procedente lançamento de ofício de diferenças da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social devida nos meses de janeiro de 1996 a dezembro de 1997.

A descrição dos fatos (fl. 05) diz: "Valor apurado conforme Anexos A, B e C e Termo de Constatação". O "Termo de Constatação" aludido é, provavelmente, o que consta à fl. 15, no qual se lê que

> *"...em exame realizado por amostragens...foi constatado:*
>
> *- que a base de cálculo da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, foi calculada a menor conforme demonstra(sic) os anexos A, B e C.*
>
> *Tal diferença foi caracterizada pelo confronto entre a base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da base de cálculo contribuição acima citada(sic)".*

O Anexo A (fls. 16/17) lista pagamentos efetuados, o Anexo B discrimina as bases de cálculo mensais a partir das contas contábeis representativas de receitas e o Anexo C apura a contribuição a partir daquelas bases de cálculo, deduz os valores pagos e demonstra a diferença aqui exigida de ofício.

Na impugnação oferecida (fls. 27/30), a empresa alega que a autuação levou em conta receitas obtidas em contratos "com entidades governamentais"; por isso, deveria ser aplicado o regime de caixa e não o de competência como feito pela fiscalização, segundo disposição da IN 11/96, que cita parcialmente, e de decisões de consulta da própria SRF.

A DRJ, após converter o julgamento em diligência, não acatou o argumento quanto à utilização do regime de caixa. Entendeu que não havia na legislação válida à época dos fatos geradores qualquer autorização para o diferimento das receitas para o momento do recebimento, no caso da Cofins, sendo a Instrução Normativa citada pela empresa exclusiva de IRPJ e CSLL. Reconheceu ainda que somente a Lei nº 9.718/98 trouxe disposição a respeito, mas os períodos constantes do auto são anteriores à sua entrada em vigor. Refutou, por fim, a aplicação do parágrafo único do art. 10 da Lei Complementar 70/91 para dar extensão à Cofins das normas atinentes ao IRPJ que permitem o diferimento, com base em entendimento expresso em Solução de Consulta formulada pela Cosit que afirma que aquele parágrafo apenas se refere às normas reguladoras do processo administrativo e à imposição de penalidades.

Dessa decisão, de que teve ciência em 10/10/2005, recorre tempestivamente, alegando o caráter meramente interpretativo do art. 7º da Lei nº 9.718/98 que, ao determinar aplicação do regime de caixa nessas operações, apenas repetiu o que já estava reconhecido pela própria administração nas soluções de consulta citadas e na Instrução Normativa nº 11/96 que, em seu entender, não é exclusiva do IR e da CSLL como afirmado na decisão recorrida.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS, Relator

Sendo tempestivo, deve-se conhecer do recurso interposto.

Como está dito no relatório, o recurso limita-se a propor a rediscussão da matéria atinente ao momento de reconhecimento das receitas obtidas em contratos de realização de obras firmados com entes de direito público interno, ou da administração pública direta ou indireta, para efeito de base de cálculo da Cofins. Pugna a empresa pela adoção do regime de caixa enquanto a fiscalização entende ser ele o de competência, no que foi corroborado pela instância julgadora *a quo*.

A empresa reconhece que no período da autuação vigia a Lei Complementar nº 70/91 cujo art. 2º previu:

> *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.*

Não há, nos demais artigos da lei, qualquer indicação explícita acerca do regime de reconhecimento de receitas a ser adotado.

Por isso, a empresa pretende valer-se do comando inserto no parágrafo único do seu art. 10, que diz:

> *Art. 10. O produto da arrecadação da contribuição social sobre o faturamento, instituída por esta lei complementar, observado o 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 de renda,* ***especialmente*** *quanto a atraso de pagamento e quanto a penalidades.*

Para refutar tal interpretação, a DRJ valeu-se unicamente de interpretação oficial expedida pela SRF, a que está vinculada por força do Ato Declaratório Normativo nº 03/96.

Como não há tal vinculação dos integrantes desta Casa, cabível a discussão das conclusões ali expendidas. Na solução de consulta afirmou-se que o parágrafo único do art. 10 da Lei Complementar nº 70/91 diria respeito "apenas" às normas relativas ao processo administrativo relativo à constituição de créditos e exigência da contribuição, bem assim aos acréscimos legais.

Lendo-o, porém, não chego à mesma conclusão. É que ele se refere explicitamente ao processo administrativo (que, obviamente, não é exclusivo do IR) e, em seguida, às normas do IRPJ. E aí, ao contrário da conclusão adotada pela SRF, utiliza a expressão **especialmente**. Parece-me, por isso, impossível entender que essa expressão possa ser tomada como sinônimo de "exclusivamente" ou "unicamente". Pelo contrário, parece-me que indica muito mais uma exemplificação de normas do IR que podem e devem ser estendidas, "**subsidiariamente e no que couber**", à contribuição.

Mas isso também não me leva a concordar com a afirmação da empresa de que a Instrução Normativa nº 11 do Secretário da Receita Federal cujo artigo 5º "permitiu o diferimento da receita" não se aplica exclusivamente ao IRPJ e à CSLL. Isso porque é ela mesma que afirma em seu intróito e seu primeiro artigo:

> *O **SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL**, no uso de suas atribuições e tendo em vista as disposições da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e das Leis nº 9.249 e nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, resolve:*
>
> *Art. 1º Esta Instrução regula a determinação e o pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, inclusive das equiparadas, das sociedades civis em geral, das sociedades cooperativas em relação aos resultados obtidos : em operações ou atividades estranhas à sua finalidade e das sociedades civis de prestação de serviços relativos às profissões legalmente regulamentadas.*
>
> *§ 1º As sociedades civis de prestação de serviços relativos às profissões regulamentadas (art. 1º do Decreto-lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987) poderão optar pela tributação de seus resultados, na pessoa jurídica, mediante o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro do ano-calendário ou do mês de início de suas atividades com base no lucro real, apurado mensalmente, ou na forma da alínea "a" do inciso IV do § 1º do art. 3º desta Instrução Normativa.*
>
> *§ 2º A opção pela tributação na pessoa jurídica, manifestada na forma do parágrafo anterior, não poderá ser modificada em relação ao ano-calendário em que exercida.*
>
> *§ 3º As sociedades civis de que trata o § 1º, que houverem optado pelo pagamento do imposto na forma da alínea "a" do inciso IV do § 1º do art. 3º, poderão, na apresentação da declaração de rendimentos, optar pela tributação com base no lucro presumido.*
>
> *Art. 2º O imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro serão devidos à medida em que os rendimentos, ganhos e lucros forem sendo auferidos (Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, arts. 25 e 57).*

Parágrafo único. A base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro será determinada mensalmente de acordo com as regras previstas na legislação de regência e as normas desta Instrução Normativa.

Como se nota, essa IN foi expedida tão-somente para esclarecer os procedimentos relativos à apuração do IRPJ e da CSLL **mensais** consoante determinara a Lei nº 8.981/95, complementada pelas Leis nºs 9.249 e 9.250.

O artigo 5º dessa mesma IN, por sua vez, estabelece:

Receita Bruta

Art. 5º A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia, observando-se que:

I - as pessoas jurídicas que explorem atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, deverão considerar como receita bruta o montante efetivamente recebido, relativo às unidades imobiliárias vendidas;

*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 computada na receita bruta parte do preço 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;*

*III - no caso de construções ou fornecimentos contratados com base em preço unitário de quantidades de bens ou serviços produzidos em prazo inferior a um ano, a receita deverá ser incluída na base de cálculo do imposto de renda mensal e da contribuição social sobre o lucro, **no mês** em que for completada cada unidade;*

*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.*

Parágrafo único. Da receita bruta serão excluídas as vendas canceladas, as devoluções de vendas e os descontos incondicionais concedidos.

O que resta, portanto, examinar é se há na legislação do IRPJ norma que preveja o reconhecimento da receita segundo o regime de caixa, que possa ser estendida à Cofins. Vejamos.

Comecemos pelo Decreto-Lei nº 1.598/77 cujo artigo 6º prevê:

Art. 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

§ 1º - O lucro líquido do exercício é a soma algébrica de lucro operacional (art. 11), dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária (art. 51) e das participações, ***e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.***

§ 2º - Na determinação do lucro real serão adicionados ao lucro líquido do exercício:

a) os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, devam ser computados na determinação do lucro real.

§ 3º - Na determinação do lucro real poderão ser excluídos do lucro líquido do exercício:

a) os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do exercício;

b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam computados no lucro real;

c) os prejuízos de exercícios anteriores, observado o disposto no artigo 64.

§ 4º - Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente.

§ 5º - A inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar:

a) a postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou

b) a redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

§ 6º - O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período-base de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de

compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 4º.

§ 7º - O disposto nos §§ 4º e 6º não exclui a cobrança de correção monetária e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência.

A "lei comercial" acima mencionada é a de nº 6.404/76 (Lei das S/A). Entre os seus "preceitos" figura, com destaque, a **obrigatoriedade** da adoção do regime de competência na apuração dos resultados das companhias. Quanto à obrigatoriedade de observância desses ditames legais pela empresa, não é sequer necessário alegar que eles se aplicam mesmo às empresas não constituídas sob a forma de "companhia" (às quais, originariamente, a lei se destinou). Assim tem entendido a melhor doutrina; mas no caso, como disse, nem é preciso entrar por essa questão, pois a autuada é uma sociedade anônima.

Assim expressamente dispõe o artigo 177 da Lei nº 6.404/76:

Escrituração

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.***
§ 1º. As demonstrações financeiras do exercício em que houver modificação de métodos ou critérios contábeis, de efeitos relevantes, deverão indicá-la em nota e ressaltar esses efeitos.

§ 2º. A companhia observará em registros auxiliares, sem modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem a elaboração de outras demonstrações financeiras.

§ 3º. As demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, e serão obrigatoriamente auditadas por auditores independentes registrados na mesma comissão.

§ 4º. As demonstrações financeiras serão assinadas pelos administradores e por contabilistas legalmente habilitados.

Não há dúvida: os resultados são apurados segundo o regime de competência. O que não significa que **são tributados** pelo IRPJ **sempre** segundo esse regime.

Em verdade, a adoção do regime de competência na apuração do resultado tributável pelo IRPJ é, sim, a regra. De fato, no mencionado Decreto-Lei nº 1.598 não existe nenhuma exceção (ela somente foi prevista em legislação posterior não aplicável à empresa, como se demonstrará). No âmbito daquele decreto-lei, os resultados são sempre apurados com observância do regime de competência.

O que nele há é autorização para que a **tributação** seja diferida em observância à efetiva realização dos resultados, entendida como o efetivo ingresso do numerário. Trata-se, como é bem sabido, do seu art. 10, *verbis*:

> *Contratos a longo prazo*
>
> *Art. 10 - Na apuração do resultado 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, serão computados em cada período:*
>
> *I - o custo de construção ou de produção dos bens ou serviços incorrido durante o período;*
>
> *II - parte do preço total da empreitada, ou dos bens ou serviços a serem fornecidos, determinada mediante aplicação, sobre esse preço total, da porcentagem do contrato ou da produção executada no período.*
>
> *§ 1º - A porcentagem do contrato ou da produção executada durante o período poderá ser determinada:*
>
> *a) com base na relação entre os custos incorridos no período e o custo total estimado da execução da empreitada ou da produção; ou*
>
> *b) com base em laudo técnico de profissional habilitado, segundo a natureza da empreitada ou dos bens ou serviços, que certifique a porcentagem executada em função do progresso físico da empreitada ou produção.*
>
> *§ 2º - O disposto neste artigo não se aplica às construções ou fornecimentos contratados com base em preço unitário de quantidades de bens ou serviços produzidos em prazo inferior a um ano, cujo resultado deverá ser reconhecido à medida da execução.*
>
> *§ 3º - No caso de empreitada ou fornecimento contratado, nas condições deste artigo, ou do § 2º, com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, o contribuinte **poderá diferir a tributação do lucro até sua realização,** observadas as seguintes normas:*
>
> *a) poderá ser excluída do lucro líquido do exercício, para efeito de determinar a lucro real, **parcela igual à receita já computada na determinação do lucro que na data do balanço de encerramento do exercício ainda não tiver sido recebida;***
>
> ***b) a parcela excluída nos termos da letra a deverá ser computada na determinação do lucro real do exercício social em que a receita for recebida.***
>
> *§ 4º - Se o contribuinte subcontratar parte da empreitada ou fornecimento, o direito ao diferimento de que trata o § 3º caberá a ambos, na proporção da sua participação na receita a receber.*

> *§ 5º - O contribuinte contratante de empreitada iniciada antes de 31 de dezembro de 1977 poderá, para efeito de determinar o lucro real, reconhecer todo o lucro do contrato somente no período-base de incidência em que for completada sua execução, observadas as seguintes normas:*
>
> *a) o contrato com duração superior a 3 anos considerar-se-á completado quando executado em porcentagem superior a 95% (§ 1º);*
>
> *b) o disposto neste parágrafo não se aplicará aos aumentos, mediante aditamento ao contrato em data posterior a 31 de dezembro de 1977, da empreitada contratada.*

Portanto, o que se difere não é a receita: difere-se o lucro. E ele não é diferido simplesmente apurando um resultado contábil com observância do regime de caixa. Não; o resultado contábil é, ainda e sempre, obtido com adoção do regime de competência. Assim devem ser apuradas as receitas e os custos e as despesas a elas correspondentes.

Desse resultado, porém, **proporcionaliza-se** o resultado **tributável,** adotando-se como critério a mesma proporção entre a receita efetivamente recebida e a obtida, ganha, segundo o regime de competência. Assim tem de ser lida a expressão "parcela igual à receita...não recebida" sob pena de aceitar que os custos e despesas a ela correspondentes sejam contabilizados de imediato, o que reduz mais do que proporcionalmente o resultado do período.

Como se sabe, legislação posterior ao multi referido decreto-lei autorizou a adoção do regime de caixa. Mas apenas o fez para as empresas que tributem o IR sobre o lucro presumido. E à época, e ainda hoje, essa autorização não alcançou as empresas que se dedicam às atividades de construção.

Em conseqüência, a conclusão que se impõe é: para as empresas obrigadas à apuração do lucro tributável segundo os ditames da lei comercial (lucro real) é forçosa a adoção do regime de competência na apuração de suas receitas, sendo autorizado o diferimento de parcela do lucro assim apurado proporcional à receita efetivamente recebida. Para as empresas que paguem o IR sobre o lucro presumido, em que não se incluem as construtoras, há autorização para que se apure **a receita bruta** segundo o regime de caixa.

Com essas conclusões, entendo despiciendo examinar se a interpretação veiculada pela IN pode ser estendida à contribuição em discussão. É que ela incorre em grave impropriedade ao afirmar que "a receita ... **será reconhecida** no mês do recebimento." Não é que a receita deva ser reconhecida apenas no mês do recebimento. É o lucro que deve ser tributado dessa forma. A receita é, sempre, reconhecida segundo o regime de competência.

Havendo norma legal expressa de que o regime para apuração das receitas das empresas de construção é o de competência, a isso não se sobrepõe interpretação contrária que se possa extrair de Instrução Normativa baixada pela Secretaria da Receita Federal. Aliás, em homenagem ao princípio de que os atos administrativos gozam da presunção de legitimidade, é ela que deve ser lida de forma integrada para se concluir que, embora tenha usado a expressão "reconhecida" no mês do recebimento, quer em verdade dizer que o lucro real tributável no mês é o que corresponde à proporção da receita nele efetivamente recebida.

Não há outro ato legal ou normativo que autorize que a base de cálculo da Cofins seja apurada apenas sobre a receita efetivamente recebida no mês. Havia, à época, autorização semelhante mas apenas válida para o PIS (IN 126/88). É possível especular que tenha havido mero esquecimento do legislador em aprovar entendimento semelhante para a Cofins, somente editada posteriormente. Essa especulação, entretanto, desvanece ao se reconhecer que também não havia para o Finsocial, antecessor da Cofins e já vigente quando aquela IN foi editada.

Quanto ao último argumento, de que a Lei nº 9.718/98, cujo art. 7º estabelece tal diferimento, seria, no particular, meramente interpretativa, podendo os seus efeitos retroagir, tampouco me seduz. O argumento em si é analisável, na medida em que, como já disse, não há dispositivo na legislação da Cofins que afirme expressamente o contrário. Mas ele cai por terra em virtude da redação do art. 106 do CTN:

> *Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*
>
> *I - em qualquer caso, quando seja **expressamente** interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;*
>
> *II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*
>
> *a) quando deixe de defini-lo como infração;*
>
> *b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;*
>
> *c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.s É que nos exatos termos do art. 106 do CTN a possibilidade de retroação da lei está adstrita às que sejam **expressamente** interpretativasvinculado*

Vê-se que não basta ser a lei cogitavelmente interpretativa. Esse aspecto há de estar expresso. Cumpre esse requisito, por exemplo, a Lei Complementar nº 118, cujos arts. 3º e 4º não deixam margem a interpretação:

> *Art. 3º Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei.*
>
> *Art. 4º Esta Lei entra em vigor 120 (cento e vinte) dias após sua publicação, observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, inciso I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional.*

A Lei nº 9.718, por sua vez, nada prevê nesse sentido; muito pelo contrário, o seu art. 17 expressamente afirma:

> *Art. 17. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, **produzindo efeitos**:*

I - em relação aos arts. 2º a 8º, para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999;

II - em relação aos arts. 9º e 12 a 15, a partir de 1º de janeiro de 1999.

Com essas considerações, voto por negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 11 de março de 2008.

JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS

Voto Vencedor

Não obstante os sólidos argumentos expendidos pelo Ilustre Conselheiro Relator, ouso dele divergir, visto que, à luz do art. 10, parágrafo único,da Lei Complementar nº 70, de 1991, entendo que, desde a instituição da Cofins, a incidência dessa contribuição nas atividades de compra e venda, loteamento, incorporação e construção de imóveis, se dá com observância do regime de caixa, sendo despiciendo então adentrar adentrar a questão atinente ao caráter interpretativo do art. 7º da Lei nº 9.718, de 1998.

Isso porque o parágrafo único do art. 10 da indigitada Lei Complementar estabelece que a aplicação subsidiária, no que couber, das disposições normativas relativas ao imposto de renda e, nesse particular, dispõe o art. 29 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, que:

> *Art 29. Na venda a prazo, ou em prestações, com pagamento após o término do período-base da venda, o lucro bruto poderá, para efeito de determinação do lucro real, ser reconhecido nas contas de resultado de cada exercício social proporcionalmente à receita da venda recebida, observadas as seguintes normas:*
>
> *I - o lucro bruto será registrado em conta específica de resultado de exercícios futuros, para a qual serão transferidos a receita de venda e o custo do imóvel, inclusive o orçado (art. 28), se for o caso.*
>
> *II - por ocasião da venda será determinada a relação entre o lucro bruto e a receita bruta de venda e em cada exercício social será transferida para as contas de resultado parte do lucro bruto proporcional à receita recebida no mesmo exercício;*
>
> *III - a atualização monetária do orçamento e a diferença, posteriormente apurada, entre custo orçado e efetivo, deverão ser transferidas para a conta especifica de resultados de exercícios futuros, com o conseqüente reajustamento da relação entre o lucro bruto e receita bruta de venda, de que trata o número II levando-se à conta de resultados a diferença de custo correspondente à parte do preço de venda já recebido;*
>
> *IV - se o custo efetivo foi inferior, em mais de 15%, ao custo orçado, aplicar-se-á o disposto no § 2º do artigo 28.*
>
> *(...)*

Posteriormente, a Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, assim dispôs, em seu art. 30, com a redação dada pela Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995:

> *Art. 30. As pessoas jurídicas que explorem atividades imobiliárias relativa a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, deverão considerar como receita bruta o montante efetivamente recebido, relativo às unidades imobiliárias vendidas.*

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, aos casos de empreitada ou fornecimento contratado nas condições do art. 10 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária.

Assim, com fundamento nessas matrizes legais, o Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002, ao regulamentar a contribuição para o PIS/Pasep e para a Cofins, referiu-se à matéria em exame, em seu art. 16, nos seguintes termos:

Art. 16. Na hipótese de atividade imobiliária relativa a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem assim a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, a receita bruta corresponde ao valor efetivamente recebido pela venda da unidade imobiliária, de acordo com o regime de reconhecimento de receitas previsto, para o caso, pela legislação do Imposto de Renda (Medida Provisória nº 2.221, de 4 de setembro de 2001, art. 2º, e Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, art. 30).

Parágrafo único. O disposto neste artigo alcança também o valor dos juros e das variações monetárias, em função da taxa de câmbio ou de índice ou coeficiente aplicáveis por disposição legal ou contratual, que venham a integrar os valores efetivamente recebidos pela venda de unidades imobiliárias.

Note-se, pois, que o Regulamento do PIS/Pasep e da Cofins deixa explícito que o art. 30 da Lei nº 8.981, de 1995, aplica-se a essas contribuições e, certamente, por força da aplicação subsidiária da legislação do imposto de renda a que se refere o art. 10, parágrafo único, da Lei Complementar nº 70, de 1991.

Destarte, outra conclusão não há senão a de que as receitas relativas às atividades de compra e venda, loteamento, incorporação e construção de imóveis, são tributadas pela Cofins de acordo com o regime de caixa. Nesse sentido, transcrevo trecho da ementa do Acórdão nº 203-09602, preferido na sessão de 15 de junho de 2004, no julgamento do recurso nº 121740, de que foi relator o então Conselheiro Valdemar Ludvig:

(...)

BASE DE CÁLCULO. VENDA DE IMÓVEIS A PRAZO. O cálculo da receita bruta, base de cálculo da COFINS segue as mesmas regras fixadas para o Imposto de Renda, logo, em se tratando de venda de imóveis a prazo o regime a ser aplicado para o levantamento da receita bruta é o regime de caixa.

Por todo o exposto, voto por dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 11 de março de 2008.

SÍLVIA DE BRITO OLIVEIRA