



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15504.722839/2015-93
ACÓRDÃO	3301-014.363 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	30 de janeiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CONSTRUCAP CCPS ENGENHARIA E COMÉRCIO SA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/03/2011 a 31/01/2012

RECOPIA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. TERMO A QUO. DATA DE HABILITAÇÃO OU COABILITAÇÃO.

Os benefícios na construção, ampliação, reforma ou modernização dos estádios de futebol com utilização prevista nas partidas oficiais da Copa das Confederações 2013 e da Copa do Mundo 2014 somente poderão ser usufruídos a partir da data de habilitação ou coabilitação da pessoa jurídica beneficiária dos serviços prestados.

RECONHECIMENTO DE RECEITA. CONTRATO A LONGO PRAZO. IRRELEVÂNCIA DE EMISSÃO DE NOTA FISCAL DE SERVIÇOS.

Relativamente aos serviços prestados, a pessoa jurídica tributada pelo lucro real auferir receita proporcionalmente ao progresso físico da construção ou execução dos serviços, independentemente da data em que ocorrer a emissão da nota fiscal correspondente.

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. RECURSO VOLUNTÁRIO. PRAZO DE INTERPOSIÇÃO. INTEMPESTIVIDADE.

Os contribuintes podem apresentar Recurso Voluntário frente a acórdãos proferidos pela DRJ no prazo de 30 dias contados da ciência da decisão de primeira instância, não sendo conhecidos os recursos apresentados após ultrapassado este prazo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso do responsável solidário MINAS ARENA – GESTÃO DE INSTALAÇÕES ESPORTIVAS S.A e conhecer do recurso da CONSTRUCAP CCPS ENGENHARIA E COMÉRCIO S.A para, no mérito, negar-lhe provimento.

Sala de Sessões, em 30 de janeiro de 2025.

Assinado Digitalmente

Márcio José Pinto Ribeiro – Relator

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Deroulede – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores conselheiros Marcio Jose Pinto Ribeiro, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Aniello Miranda Aufiero Junior, Brunº Minoru Takii, Rachel Freixo Chaves, Paulo Guilherme Deroulede (Presidente),

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos adoto e transcrevo excertos do relatório da decisão recorrida:

Cuida o presente processo de autos de infração de PIS/Pasep (fls. 11 a 18) e Cofins (fls. 2 a 9), lavrados ao término do Procedimento Fiscal nº 0819000.2014.02538, por meio do qual a Autoridade Fiscal identificou a insuficiência de recolhimento das mencionadas contribuições no período compreendido entre março de 2011 a janeiro de 2012, infração cometida pela pessoa jurídica acima identificada (doravante denominada Impugnante). Como consequência, apuraram-se contribuições devidas de R\$ 725.943,73 e R\$ 3.350.509,53, acrescidas de multa de ofício no percentual de 75% e juros de mora (calculados até 04/2015), que resultaram no crédito tributário de R\$ 1.494.187,69 e R\$ 6.896.250,90, respectivamente.

Ademais, a Autoridade Fiscal lavrou o termo de sujeição passiva solidária em desfavor do contribuinte Minas Arena - Gestão de Instalações Esportivas S/A (doravante denominada Responsável Solidária), CNPJ 13.012.956/0001-55, nos termos do art. 124, I, do Código Tributário Nacional.

(...)

À luz das informações e dos documentos analisados, a Autoridade Fiscal concluiu o seguinte: mesmo que os serviços constantes das medições apresentadas e aprovadas pelas partes envolvidas houvessem sido efetivamente executadas de março de 2011 a janeiro de 2012, foi emitida uma única nota fiscal de serviços, em 29/02/2012, após a data de habilitação da Responsável Solidária e da co-habilitação do Consórcio no RECOPA, com o intento de usufruir os benefícios fiscais instituídos por este regime, quando as receitas auferidas deveriam estar sujeitas às contribuições do PIS/Pasep e da Cofins.

Ante essa conclusão, houve a instauração de ações fiscais em desfavor das empresas consorciadas.

O Termo de Início do Procedimento Fiscal contrariamente à Impugnante (fls. 194 e 195) solicitou as medições, suas respectivas aprovações e o valor reconhecido como receita da prestação de serviços do documento fiscal emitido em fevereiro de 2012.

Respondeu a Impugnante com a apresentação das medições (fls. 199 a 299) e o esclarecimento de que a receita foi reconhecida na proporção de sua participação no Consórcio e estágio de execução da obra no valor de R\$ 60.023.248,42 (fl. 300).

Através do Termo de Intimação Fiscal nº 1 (fls. 301 a 304), a Autoridade Fiscal procurou esclarecer a razão da diferença entre o total de transferências bancárias (R\$ 211.993.964,04) e o total das medições apresentadas (R\$ 194.910.551,12), assim como entre as datas e os valores das medições aprovadas. Também requereu informações sobre a data em que a receita foi reconhecida e o quantum correspondente às empresas consorciadas.

De modo sucinto, a Impugnante informou que parte dos valores auferidos a título de adiantamento foi reconhecida como custos no exercício de 2011, e o saldo residual permaneceu em aberto. Explicou ainda que a apuração do resultado baseou-se no procedimento detalhado na Instrução Normativa SRF nº 21, de 13 de março de 1979, referente a contratos com prazo de execução superior a um ano. A resposta está às fls. 306 a 326.

Antes de encerrada a fiscalização, outros 4 (quatro) Termos de Intimação Fiscal foram lavrados e atendidos pela Impugnante, com a apresentação dos demonstrativos mensais do PIS/Pasep e da Cofins para o ano-calendário 2011 e janeiro de 2012, das 24 (vinte e quatro) medições e das notas fiscais correspondentes e o esclarecimento acerca da diferença entre a receita total reconhecida de R\$ 435 milhões e a previsão contratual de custo global de R\$ 580 milhões. Considerados os deferimentos de prorrogação de prazo para manifestação em relação ao cálculo do método POC (Porcentagem Completada), a Fiscalização não atendeu ao terceiro pedido nessa ordem e encerrou o procedimento.

Amparada na legislação tributária de alçada, inclusive a do município de Belo Horizonte/MG no que concerne à emissão de documentos fiscais, a Autoridade Tributária entendeu que as receitas oriundas da prestação de serviços prévia à habilitação e co-habilitação, de que trata o RECOPA, estariam sujeitas às contribuições para o PIS/Pasep e a Cofins, de tal modo que os valores recebidos pelo Consórcio não se tratavam de adiantamento de clientes.

Com relação à sujeição passiva solidária, a Fiscalização entendeu decorrer do interesse comum da Responsável Solidária na situação que constitui o fato gerador, da sua participação na aprovação das medições e no desembolso das quantias correspondentes e do fato de que as empresas consorciadas são também as únicas acionistas em seu capital social.

(...)

Nesse ponto, a **Impugnante** aduz que o Poder Executivo não detinha de discricionariedade na edição do Ato Declaratório Executivo, cujo efeito é apenas declaratório, não constitutivo, de forma que os benefícios do RECOPA deveriam ter retroagido à data anterior a esse ato. Isto porque o art. 18 da Lei nº 12.350/2010 previu a etapa de aprovação prévia do projeto pelo Ministério do Esporte, anterior à edição do Ato Declaratório Executivo, e, antes, a própria lei já previa o benefício fiscal, sendo este um direito preexistente aos contribuintes que cumprirem os requisitos nela plasmados.

Em suma, o Ato Declaratório Executivo era meramente ato administrativo vinculado, declaratório e homologatório, e não constitutivo, e, assim, o entendimento fiscal de que os serviços prestados antes de publicação oficial não estavam beneficiados pela suspensão da exigibilidade do PIS/Pasep e da Cofins concedida pelo RECOPA não se sustenta.

A esse raciocínio, soma-se a alegada incompatibilidade entre a mens legis e o efeito constitutivo do ato administrativo mencionado, posto que condicionar a concessão de benefícios fiscais e o início das obras a sua publicação violaria o espírito da norma instituidora do RECOPA em divórcio com o contexto fático do entorno.

(...)

Cientificado dos autos de infração e do termo de sujeição passiva solidária em 22/04/2015 (por via postal, conforme o aviso de recebimento de fl. 802), o Responsável Solidário apresentou defesa em 22/05/2015.

(...)

Basicamente, a defesa remonta aos mesmos argumentos apresentados pela Impugnante, esclarecendo-os e complementando-os. Assim, a Responsável Solidária entende que o benefício fiscal in casu deveria ser aplicado desde a edição da Medida Provisória nº 497/2010, e, para tanto, julga ser essencial compreender o contexto fático da criação do regime na interpretação do ato

concessivo, transcrevendo-o na sequência. A isto, adiciona que a renúncia de receita oriunda do RECOPA foi acompanhada de estimativa de impacto para o mesmo ano em que entraria em vigor (2010) e para os anos subsequentes (2011 e 2012), em atendimento às normas orçamentárias que regem a matéria, logo, desde a edição da medida provisória comentada, havia previsão de aplicação imediata do benefício fiscal.

(...)

Feitos esses aportes retóricos, a Responsável Solidária passa à realidade prática e considera que, caso aguardasse a prévia habilitação junto a Receita Federal do Brasil para dar início às obras e gozar os benefícios do RECOPA, o estádio não ficaria pronto em tempo hábil. Em sendo assim, entende ser absurdo aceitar que os estádios cujas obras mais demoraram a serem iniciadas fossem os mais beneficiados, enquanto os consorciados responsáveis pelo Mineirão não gozassem do RECOPA porque a publicação da habilitação apenas ocorreu em fevereiro de 2012.

Outrossim, reforça que a concessão do benefício fiscal retroage à data em que os requisitos necessários ao seu gozo foram verificados, de maneira que o Ato Declaratório Executivo tem efeito ex tunc, devendo o direito do contribuinte ser contado da implementação dos requisitos legais. Portanto, o p. u. do art. 21 da Lei nº 12.350/2010 deve ser interpretado na forma do ordenamento jurídico brasileiro e considerar a data de habilitação ou co-habilitação aquela em que o beneficiário preenche todos os requisitos para tanto.

Adicionalmente, acerca da emissão a posteriori da nota fiscal de serviços, aduz que isto decorreu da imposição do Decreto nº 7.319/2010 e da Instrução Normativa RFB nº 1.176/2011 de mencionar o número da portaria que aprovou o projeto, o número do ato que concedeu a habilitação ao RECOPA, além da expressão de suspensão do PIS/COFINS com a especificação do dispositivo legal correspondente. Consequentemente, entende que a emissão do documento fiscal, por óbvio, somente poderia ocorrer após 29/12/2011 (data de aprovação do projeto) e 08/02/2012 (data de publicação do ato declaratório executivo).

Já sobre os adiantamentos, afirma que estes foram baixados quando da emissão da nota fiscal, em demonstração de que tais valores não se tratavam dos pagamentos definitivos pelos serviços prestados.

Conforme Acórdão 08-41.046 da 3ª Turma da DRJ/FOR, em sessão datada de 16 de novembro de 2019, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Impugnação.

Cientificados do Acórdão de Impugnação CONSTRUCAP CCPS ENGENHARIA E COMÉRCIO SA em 22/11/2017 e o responsável solidário MINAS ARENA – GESTÃO DE INSTALAÇÕES ESPORTIVAS S.A em 01/12/2017 interpuseram Recursos Voluntários a recorrente CONSTRUCAP

CCPS ENGENHARIA E COMÉRCIO SA em 20/12/2017 e a responsável solidária MINAS ARENA – GESTÃO DE INSTALAÇÕES ESPORTIVAS S.A em 16/02/2018

A data de protocolização do Recurso voluntário da responsável solidária MINAS ARENA – GESTÃO DE INSTALAÇÕES ESPORTIVAS S.A pode ser constatada conforme protocolo no e-processo e recibo de entrega de arquivos digitais fls. 1954 e 2013. Mesmo que se considerasse a data aposta logo abaixo do pedido no recurso voluntário de Minas Arena (09/02/2018) estaria intempestivo da mesma forma como considerada a data de geração/entrega do arquivo na RFB e protocolização no e-processo.

Dessa forma verificou-se que o Recurso Voluntário da CONSTRUCAP CCPS ENGENHARIA E COMÉRCIO SA foi protocolizado tempestivamente e o Recurso Voluntário do responsável solidário MINAS ARENA – GESTÃO DE INSTALAÇÕES ESPORTIVAS S.A foi protocolizado intempestivamente.

A responsável solidária MINAS ARENA – GESTÃO DE INSTALAÇÕES ESPORTIVAS S.A repisa em seu recurso voluntário os mesmos argumentos da sua impugnação que foi objeto de consideração pelo acórdão recorrido. Em síntese foram os seguintes pontos

II.1. Necessidade de aplicação imediata dos benefícios, essenciais para viabilização das obras. Exposição de Motivos da MP 497 e Portaria 239, que disciplinam a aprovação de projetos pelo Ministério dos Esportes.

(...)

Confirmando o viés declaratório do Ato Executivo que exterioriza o direito ao contribuinte de fruição dos benefícios de suspensão dos tributos, ressalte-se que o projeto aprovado pelo Ministério dos Esportes, em observância ao disposto no artigo 6º, §1º, do Decreto nº 7.319/10, com a redação dada pelo Decreto nº 7.525/11, já incorporava o benefício do RECOPA como um elemento integrante do custo, justamente porque o próprio Governo Federal tinha a ciência de que a concessão desse benefício era fundamental para viabilizar a construção, reforma e modernização dos estádios.

(...)

A conclusão também decorre da estipulação de um marco final ao gozo dos benefícios fiscais pelo caput do art. 21 da Lei nº 12.350/10, a saber: 30 de junho de 2014. Certo é que condicionar o gozo de tais benefícios à habilitação formal pela RFB – que, no caso da Impugnante só veio após transcorrido mais de um ano e meio do resultado da licitação -, seria o mesmo que anulálos, posto que passíveis de utilização apenas por um curto período.

(...)

II. 2. Possibilidade de atribuição de efeitos retroativos à data de edição da Lei instituidora do benefício.

Frise-se, então, que o ato declaratório que concedeu o benefício tem caráter meramente declaratório, não sendo constitutivo de direito e não gerando direito adquirido, pois caso venha a ser comprovado que a pessoa isenta não cumpriu ou deixou de cumprir as condições legais, sua habilitação seria cancelada, conforme prevê a própria IN que regulamentou o benefício:

Art. 12º. O cancelamento da habilitação ocorrerá:

I - a pedido; ou

II - de ofício, sempre que se apure que o beneficiário não satisfazia ou deixou de satisfazer, ou não cumpria ou deixou de cumprir os requisitos para habilitação ou coabilitação ao regime.

III.3. Da possibilidade de emissão da nota fiscal de serviços após a aprovação do projeto pelo Ministério do Esporte e a publicação do ato que concedeu a habilitação ao RECOPA.

Entretanto, tanto o Decreto nº 7.319/108, como a Instrução Normativa nº 1.176/119, trouxeram previsão no sentido de impor aos contribuintes que ao emitir as notas fiscais fosse também mencionado o número da portaria que aprovou o projeto, o número do ato que concedeu a habilitação ao RECOPA, além da expressão de “suspensão do PIS/COFINS” ou “suspensão do IPI”, com a especificação do dispositivo legal correspondente.

Desta forma, como os próprios atos infralegais traziam a previsão de que a nota fiscal deveria ser emitida fazendo referência ao número da portaria que aprovou o projeto, bem como do ato declaratório que concedeu a habilitação ao RECOPA, por óbvio, a emissão da nota fiscal somente poderia ocorrer após a aprovação do projeto, ocorrida em 29.12.2011 e publicação do ato declaratório, em 08.02.2012.

Portanto, revela-se clara, à luz dos atos infralegais editados, a impossibilidade de emissão da nota fiscal em data anterior a 08.02.2012, razão pela qual a Impugnante não poderia proceder com a emissão do documento fiscal no prazo hábil, in casu.

III.4. Dos pagamentos registrados como adiantamentos, de modo que a baixa se deu após a emissão da nota fiscal de serviços.

Importante destacar, in casu, que os adiantamentos foram baixados quando houve a emissão da nota fiscal no ano subsequente, numa demonstração de que os adiantamentos não se tratavam dos pagamentos definitivos pelos serviços prestados.

Não obstante, conforme evidenciado no tópico “III.3”, sequer poderia ter a nota fiscal sido emitida em momento anterior à publicação do ato declaratório de habilitação ao RECOPA, tendo em vista que se fazia necessária referência expressa a esse documento na própria nota fiscal, conforme atos infra legais editados em observância ao §2º do art. 17 da Lei nº 13.250/10.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Márcio José Pinto Ribeiro**, Relator

1 ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário da recorrente CONSTRUCAP CCPS ENGENHARIA E COMÉRCIO SA é tempestivo e preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

Quanto ao recurso voluntário da responsável solidária MINAS ARENA – GESTÃO DE INSTALAÇÕES ESPORTIVAS S.A é intempestivo impossibilitando o seu conhecimento pois apresentado após transcorrido o prazo de 30 dias contados a partir da ciência da decisão, previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972.

O Decreto nº 70.235/72, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, em seu artigo 33, concede aos contribuintes o direito de, no prazo de trinta dias, apresentar recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, frente a decisão proferida pela autoridade julgadora de primeira instância.

2 MÉRITO

A recorrente CONSTRUCAP CCPS ENGENHARIA E COMÉRCIO SA repete em seu recurso voluntário os fundamentos já trazidos na Impugnação e inicia relatando que:

1. Trata-se de autos de infração lavrados em face da Recte. e da responsável solidária indicada nos autos para a exigência de valores a título de PIS e de COFINS em face da Recte. sob a acusação de que esta deixou de recolher valores a título de PIS e COFINS no período entre março/2011 e janeiro/2012 em relação à parcela que lhe coube das receitas oriundas do contrato firmado pelo Consórcio Construtor Nova Arena BH com a Minas Arena Gestão de Instalações Esportivas S/A para a realização das obras de reforma, renovação e adequação do Complexo do Mineirão (Estádio Magalhães Pinto) por entender que os serviços faturados através da Nota Fiscal 2012/1, emitida em 29/02/2012, não estariam beneficiados pela isenção concedida pelo RECOPA em razão de os serviços terem sido prestados no período anterior à publicação do Ato Declaratório Executivo nº 19, de 06/02/2012 (DOU de 08/02/2012).

2. Assim, com relação a todos os valores das medições realizadas no período anterior à emissão de tal nota fiscal, entendeu a fiscalização pela não aplicação da isenção posta na Lei nº 12.350/10 com relação ao PIS e à COFINS das empresas prestadoras de serviços e que tenham sido co-habilitadas no RECOPA e, portanto, todos esses valores foram considerados como receitas tributáveis.

2. Desta forma, os autos de infração ora em discussão foram lavrados para a exigência de valores a título de PIS e de COFINS em função do entendimento da AFRFB autuante de que os benefícios do RECOPA não poderiam ser aplicados às receitas faturadas por intermédio da fatura 2012/1, emitida em 29/02/2012, pois os serviços foram prestados no período anterior à publicação do Ato Declaratório Executivo nº 19, de 06/02/2012 (DOU de 08/02/2012), quando então considerando tais receitas como tributáveis, a fiscalização entendeu pela existência de incorreção no cálculo do POC aplicado, pelo que este foi efetuado novamente, exigindo-se as aventadas contribuições sobre os valores apurados em cada período de apuração.

(...)

7. De início, frise-se que, ao contrário do que entendeu o v. acórdão recorrido, a mens legis da norma instituidora do RECOPA é relevante para o deslinde do persente feito, pois esta é que realmente dá a conhecer o alcance da norma editada.

8. Nesse sentido, há que se atentar para a circunstância de que a Lei n.º 12.350/2010, que instituiu os benefícios cuja aplicação não foi reconhecida pela AFRFB autuante, é fruto da conversão da Medida Provisória nº497/2010, cuja exposição de motivos é bastante esclarecedora com relação à mens legis da norma convertida em lei, que não pode ser desprezada por este II. Órgão Julgador, in verbis:

(...)

13. Portanto, este foi o espírito da instituição das isenções e suspensões conversíveis em isenções: permitir a realização das obras necessárias para o atendimento aos compromissos firmados pelo Brasil com a Fédération Internationale de Football Association – FIFA, existindo, ainda, na exposição de motivos expressa referência aos cálculos feitos pelo Ministério do Esporte sobre os custos de construção/reforma dos estádios e, o que foi utilizado para se dimensionar as isenções e suspensões conversíveis em isenções concedidas para se reduzir os custos das obras e se permitir que houvesse a alavancagem dos investimentos necessários para a adequação dos estádios de futebol.

(...)

25. Nos dispositivos acima transcritos constam duas previsões relevantes: a de que o projeto a ser levado para aprovação no Ministério dos Esportes deverá contemplar as reduções decorrentes da aplicação dos benefícios previstos no âmbito do Recopa e que até mesmo projetos relativos a obras já contratadas

poderão ser beneficiados pelo Recopa, desde que sejam celebrados aditivos ajustando os preços aos benefícios fiscais inseridos dentro do programa.

26. Prevê-se, ainda, que os benefícios poderão ser aplicados aos projetos aprovados até 31 de dezembro de 2.012.

(...)

29. Nesse passo, vale mencionar que a homologação da Minas Arena como vencedora da Concorrência n. 02/2010 – SEPLAG/MG para fins de exploração precedida de obras do Complexo do Mineirão e a adjudicação do objeto da licitação para a referida empresa foi feita em 06/11/2010, quando então a assinatura do contrato de concessão administrativa ocorreu em 21/12/2010, de modo que, logo após a adjudicação do objeto do contrato para a Minas Arena é que esta firmou contrato, em 10/01/2011, com o Consórcio Construtor Nova Arena BH para a realização de todas as obras necessárias à modernização do Complexo do Mineirão.

(...)

34. Logo, ao definir o orçamento referencial da obra, o Edital de Concorrência n. 02/2010, da SEPLAG-MG considerou como já incorporados ao patrimônio dos participantes do empreendimento o direito à isenção do ICMS, que pressupõe também a presença da desoneração do PIS e da COFINS, o que autoriza a conclusão de que, desde o início, o custo da obra foi formado já se considerando a plena aplicabilidade destas isenções/desonerações, pois já estava em vigor a Lei n. 12.350/2010, independentemente da publicação dos subsequentes atos declaratórios executivos por parte da Receita Federal do Brasil.

35. Assim, a contratação feita do Consórcio Construtor Nova Arena já considerou estas isenções e desonerações como integrantes do preço, na qualidade de redutores, pois o entendimento de todos os envolvidos (Poder Público e empresas) era o de que estas isenções/desonerações já estavam asseguradas pela Lei n. 12.350/10.

(...)

39. Previu, também, que o Poder Executivo regularia a forma de habilitação e co-habilitação no regime, quando então, regulando tal diploma legal, o Decreto n. 7.319/10, partindo a constatação de que o Recopa suspende a exigência de PIS e de COFINS sobre as receitas de prestação de serviços por pessoa jurídica estabelecida no País para pessoa jurídica habilitada no programa, desde que destinados às obras relativas aos estádios, previu uma etapa de aprovação do projeto pelo Ministério do Esporte.

40. Tal previsão encontra eco no artigo 18 da Lei nº 11.350/10, parágrafo único, onde está dito que cabe ao Ministério do Esporte definir e aprovar os projetos que se enquadrem nos benefícios do Recopa.

41. Esta etapa é prévia à própria edição do Ato Declaratório Executivo pela Receita Federal do Brasil, cuja publicação está prevista no Decreto n. 7.319/10.

(...)

46. Nesse particular, ao contrário do que entende o Fisco Federal, o ato administrativo que reconhece o enquadramento da situação fática na regra que concede a isenção não é constitutivo do direito à isenção, até mesmo porque a criação do direito é privativa de lei, sendo, ao revés, um mero ato declaratório do enquadramento no preceito isentivo.

47. E, ao contrário do que comumente sustenta o Fisco, o artigo 179 do CTN dá amparo justamente ao entendimento de que o ato administrativo que deve ser editado no caso das isenções individuais não é constitutivo do direito à isenção, o que automaticamente deslocaria para a data de edição de tal ato o termo inicial da aplicabilidade do preceito isentivo, pois o dispositivo complementar em questão diz que “a isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento no qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão”. (g.n.)⁴⁸. Não diz o dispositivo legal que a isenção poderá ser, mas sim que “é”, o que significa que se trata de um imperativo imposto pela norma, de modo que a autoridade administrativa apenas conferirá o preenchimento dos requisitos postos pela lei para a fruição da isenção.

(...)

50. Desta forma, ainda que se vá interpretar literalmente o artigo 179 do CTN, é fato que a interpretação literal não dá amparo ao entendimento de que o ato administrativo de enquadramento do contribuinte possui natureza constitutiva.

(...)

52. Assim, uma vez editado o ato administrativo que reconhece este enquadramento, reconhece-se que os requisitos formais foram preenchidos, de modo que a isenção produz efeitos desde a edição da norma que conferiu a isenção e não apenas da data do ato administrativo ora tratado.

(...)

56. E tudo isto porque, partindo-se da análise das categorias dos atos administrativos, conclui-se que o ato administrativo praticado pela autoridade fiscal de enquadramento do contribuinte na isenção prevista na lei é ato administrativo vinculado, pois não lhe é dado agir em sentido diverso se os requisitos tiverem sido cumpridos e, pertencente, no que diz respeito ao conteúdo, aos homologatórios, que cancelam a existência de condições anteriores à prática do ato, com efeitos declaratórios.

(...)

58. Desta forma, é certo que o Ato Declaratório Executivo editado pela Receita Federal do Brasil para habilitar a Minas Arena e o Consórcio no Recopa é ato administrativo vinculado, pois, comprovado o preenchimento dos requisitos, deve ser efetivada a habilitação, que, com relação aos efeitos, enquadra-se como declaratório, pois só reconhece o direito preexistente

(...)

61. Com efeito, a própria circunstância de a criação da isenção estar circunscrita ao princípio da legalidade já demonstra que o ato administrativo de habilitação no Recopa não pode ser constitutivo, pois este não cria direitos, pois a isenção só pode ser criada por lei e tampouco novas situações jurídicas para os beneficiários, dada a observância obrigatória do princípio da estrita legalidade.

(...)

64. Como se vê, a natureza do Ato Declaratório Executivo nº 19, de 06/02/2012 (DOU de 08/02/2012), que habilitou a Minas Arena no Recopa e do Ato Declaratório Executivo nº 26, de 08/02/2012, que co-habilitou o Consórcio Construtor Nova Arena BH no Recopa, é de ato administrativo vinculado declaratório homologatório, de modo que não procede a cobrança efetivada no auto de infração ora em discussão a título de PIS e COFINS sob o argumento de que os serviços faturados através da Nota Fiscal 2012/1, emitida em 29/02/2012, não estavam beneficiados pela isenção concedida pelo RECOPA em razão de os serviços terem sido prestados no período anterior à publicação de tais atos, pois estes não possuem a natureza de constitutivos, o que impõe o acolhimento e provimento do presente recurso voluntário, com a reforma integral do v. acórdão recorrido.

(...)

65. Em que pese a circunstância de todas as considerações postas nos itens anteriores já terem demonstrado a impossibilidade de manutenção das exigências fiscais ora tratadas, pois o ato declaratório executivo é ato administrativo vinculado de efeito declaratório, a reforma do v. acórdão recorrido também se impõe por conta da constatação de que também o entendimento pela atribuição de efeito constitutivo a tal ato também não se sustenta a partir do exame da “mens legis” da Lei n. 12.350/10.

(...)

68. Ora, é fato que a espera pelo cumprimento de todas as etapas e, inclusive, da publicação do ato declaratório de habilitação no Recopa para que as obras pudessem ser iniciadas comprometeria, de modo irremediável, todo o cronograma que tinha que ser observado!

(...)

72. E tanto é assim que o próprio Decreto n. 7.319/10 previa que o projeto a ser levado para aprovação no Ministério dos Esportes deveria contemplar as reduções decorrentes da aplicação dos benefícios previstos no âmbito do Recopa.

73. E mais: **até mesmo projetos relativos a obras já contratadas poderão ser beneficiados pelo Recopa, desde que sejam celebrados aditivos ajustando os preços aos benefícios fiscais inseridos dentro do programa.**

(...)

75. Note-se que a menção é a obras já contratadas e não a obras já contratadas desde que estas só sejam iniciadas após a publicação do ato declaratório executivo pela RFB.

(...)

83. Para lastrear seu entendimento, afirma a AFRFB atuante que da leitura do artigo 34 da Lei n. 8.725/03 (sic), do Município de Belo Horizonte, que trata do ISSQN e do artigo 1º da Lei Federal n. 8.846/94, “depreende-se que o momento obrigatório da emissão do documento fiscal é por ocasião da prestação dos serviços que realizar”, quando então, por considerar que os serviços foram prestados no ano de 2011 -- antes da habilitação de ambas as empresas no Recopa -- e que estes foram pagos no ano de 2011 -- aqui a AFRFB desconsiderou que os valores transferidos para a Recte. o foram a título de adiantamento e não de pagamento -- entendeu-se pela inaplicabilidade dos benefícios do Recopa aos valores das medições dos serviços prestados anteriormente à habilitação.

90. Logo, nenhum dos dispositivos legais invocados pela fiscalização para amparar sua conclusão de que a Recte. estava obrigada a realizar a emissão de notas fiscais para cada uma das medições feitas preveem esta obrigatoriedade, razão pela qual, tendo em vista que nos contratos de construção civil de médio prazo, como é o caso vertente, as notas fiscais podem ser emitidas por blocos de medições, como se deu no caso vertente, não existindo nenhuma ilegalidade neste procedimento.

(...)

93. Houve, portanto, uma desconsideração dos registros contábeis da Minas Arena, os quais espelhavam os adiantamentos feitos para o Consórcio Construtor Nova Arena BH, por parte da fiscalização, que, sem a invocação de fundamentos legais adicionais, desconsiderou tais registros para tratar todos os adiantamentos feitos para a execução da obra como receita auferida e, portanto, passível de tributação por conta de os créditos terem ocorrido antes da publicação dos Atos Declaratórios Executivos por parte da Receita Federal do Brasil.

94. Em verdade, importa frisar que, após a realização dos adiantamentos feitos para o Consórcio Construtor Nova Arena BH, os quais, repita-se, foram devidamente registrados na contabilidade da Minas Arena, uma vez encerrado o ano-calendário com saldo na conta de adiantamentos a fornecedores integrante

do Ativo da Minas Arena correspondente aos valores adiantados durante o respectivo, este foi objeto de baixa apenas no ano subsequente (2012), quando este perdeu a natureza de adiantamento em função de ter ocorrido o faturamento de todos os serviços prestados até então, o que se deu em 29/02/2012, através da Nota Fiscal nº 2012/1.

95. Logo, ao contrário do que entendeu a AFRFB autuante, que possuía em mãos e analisou todos os registros contábeis das empresas envolvidas (Minas Arena, Consórcio Construtor Nova Arena BH e Recte.), os adiantamentos recebidos ao longo do ano de 2011 e início de 2012 não poderiam ter sido considerados como receitas e tampouco como receitas tributáveis pelo PIS e pela COFINS.

(...)

97. E partindo da constatação, que em momento algum é negada pela AFRFB, que, ao contrário, apenas ignora a relevância do tipo de registro contábil feito, de que estes recursos aplicados representam adiantamentos passíveis de ressarcimento, é fato que estes não poderiam ser “reclassificados” para receitas auferidas sem que toda a contabilidade da Minas Arena, que assim os classificou fosse desqualificada, numa desqualificação que também deveria atingir a Recte.

(...)

104. Vale frisar, noutro giro, que, em função da adoção dessas novas normas contábeis, em que pese estas não possam produzir efeitos tributários (neutralidade fiscal), há duas categorias de informações constantes das demonstrações contábeis de uma entidade no período compreendido entre 2008 e 2014, que são os dados de relevância tributária, que são norteados pela contabilidade patrimonial (que é a antiga contabilidade) e os dados que não possuem relevância tributária, norteados pela contabilidade econômica, que atende aos padrões internacionais adotados no ordenamento jurídico pátrio a partir da edição da Lei nº 11.638/07.

105. Deste modo, não poderia a AFRFB ter considerado os dados da contabilidade da empresa sem levar em conta a existência destas duas categorias, previstas expressamente em lei, de modo a considerar dados sem relevância fiscal como se fossem dados relevantes do ponto de vista fiscal, que foi justamente o que se fez para a apuração da base de cálculo das contribuições exigidas nos autos de infração ora impugnados.

(...)

107. Nesse particular, vale frisar que o Consórcio Construtor Nova Arena BH, por ser empresa de construção civil, estava obrigado à observância das regras postas no CPC 17, dentre as quais merece destaque o disposto no item 23, que segue abaixo transcrito, in verbis:

(...)

(b) for provável que os benefícios econômicos associados ao contrato fluirão para a entidade;

(...)

108. Para fins de observância de tal norma, o Consórcio Construtor Nova Arena BH foi obrigado a efetivar a reclassificação dos adiantamentos feitos para fornecedores para custos incorridos com fornecedores, justamente porque, a teor do quanto prevê a alínea 'b' acima transcrita, sendo provável a geração de benefícios econômicos para a entidade, a receita correspondente deverá ser reconhecida e, portanto, os custos confrontáveis com tal receita deverão ser também reconhecidos neste momento.

(...)

110. Trata-se da aplicação da metodologia prevista no item 30 "b" do CPC 17, onde se menciona o que segue abaixo, in verbis:

"O estágio de execução (stage of completion) de um contrato pode ser determinado de várias maneiras. A entidade deve usar o método que mensure com confiabilidade o trabalho executado. Dependendo da natureza do contrato, os métodos podem contemplar:

(a) a proporção dos custos incorridos com o trabalho executado até a data, vis-à-vis os custos totais estimados do contrato;

(b) **medição do trabalho executado**; ou

(c) evolução física do trabalho contratado.

Os pagamentos parcelados e os adiantamentos recebidos dos clientes não refletem, necessariamente, o trabalho executado e não devem servir de parâmetro para mensuração da receita". (g.n.)

111. Logo, existindo trabalho executado, que se evidencia na medição, é obrigatório o reconhecimento da receita provável, como descrito acima.

112. Vale frisar que este procedimento é um mero reconhecimento econômico que deve estar espelhado na contabilidade apenas em virtude da aplicação das normas contábeis internacionais, sendo certo que ele não confere titularidade jurídica sobre os valores reconhecidos como receita e tampouco disponibilidade, as quais só são adquiridas quando do efetivo faturamento do serviço, e, em especial, aqueles relacionados a adiantamentos.

O Acórdão 08-41.046 - 3ª Turma da DRJ/FOR se posicionou sobre os fundamentos trazidos tanto pela impugnante CONSTRUCAP CCPS ENGENHARIA E COMÉRCIO SA e pela responsável solidária MINAS ARENA – GESTÃO DE INSTALAÇÕES ESPORTIVAS S.A e que são repisados em recursos voluntários. Transcrevo excertos do acórdão recorrido:

A Lei nº 12.350/2010, resultante da conversão da Medida Provisória nº 497/2010, trata das medidas tributárias referentes à realização da Copa das Confederações Fifa 2013 e da Copa do Mundo Fifa 2014, dentre as quais o Regime Especial de

Tributação para Construção, Ampliação, Reforma ou Modernização de Estádios de Futebol (RECOPA). Este é objeto dos arts. 17 a 21:

(...)

De modo sintético, a pessoa jurídica beneficiária do RECOPA é o contribuinte que tenha projeto aprovado pelo Ministério dos Esportes, até 31 de dezembro de 2010, para construção, ampliação, reforma ou modernização de estádios de futebol com utilização prevista nas partidas oficiais da Copa das Confederações 2013 e da Copa do Mundo 2014.

Um dos benefícios tributários previstos é a aquisição de serviços com a suspensão de exigibilidade do PIS/Pasep e da Cofins, conversível em alíquota zero, prestados por pessoa jurídica estabelecida no País, contanto que sejam realizadas a partir da data de habilitação ou co-habilitação da pessoa jurídica até a data limite de 30 de dezembro de 2014.

Tal procedimento administrativo está delineado no Decreto nº 7.319/2010, que regulamenta o disposto no § 2º do art. 17 da legislação supracitada.

(...)

De modo sintético, a pessoa jurídica beneficiária do RECOPA é o contribuinte que tenha projeto aprovado pelo Ministério dos Esportes, até 31 de dezembro de 2010, para construção, ampliação, reforma ou modernização de estádios de futebol com utilização prevista nas partidas oficiais da Copa das Confederações 2013 e da Copa do Mundo 2014.

(...)

O Decreto em parte reproduzido reforça e esclarece a disposição legal e regulamenta como ocorrerão a habilitação e a coabilitação das pessoas jurídicas, formalizadas através de ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Coube à Instrução Normativa RFB nº 1.176, de 22 de julho de 2011, a tarefa de detalhar o procedimento do requerimento in casu.

Conhecida a fundamentação legal e normativa do RECOPA, o p. u. do art. 21 da Lei nº 12.350/2010 é cristalino ao condicionar o termo a quo do usufruto do benefício fiscal à data de habilitação ou coabilitação da pessoa jurídica. Esta disposição já existia na Medida Provisória nº 497/2010, no p. u. do art. 6º, in verbis:

Art. 6º Os benefícios de que tratam os arts. 3º a 5º alcançam apenas as aquisições e importações realizadas entre a data de publicação desta Medida Provisória e 30 de junho de 2014.

Parágrafo único. Os benefícios de que trata o caput somente poderão ser usufruídos nas aquisições e importações realizadas a partir da data de habilitação ou co-habilitação da pessoa jurídica.

Nos termos do inc. I do art. 111 do Código Tributário Nacional, interpretase literalmente a legislação tributária que dispuser sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário, de maneira que a hermenêutica do p. u. do art. 21 da Lei nº 12.350/2010 deve ser aquela obtida de sua leitura inicial e anterior.

Não há margem de manobra para o intérprete da norma quando o Codex já determina qual esta deve ser. Em sendo assim, a interpretação segundo o espírito da lei (o mens legis), a exposição de motivos ou o contexto fático não podem suplantam a literalidade exigida pela norma tributária.

Ora, a vontade do legislador ao editar a Lei nº 12.350/2010 (e a Medida Provisória de que decorre) não era outra senão condicionar o benefício fiscal à habilitação ou coabilitação prévia, proibindo seu gozo antes do procedimento administrativo respectivo.

Se analisarmos o caso concreto, a Responsável Solidária é a pessoa jurídica beneficiária do RECOPA, habilitada nos termos do Ato Declaratório Executivo (ADE) nº 19/2012, e a Impugnante, a pessoa jurídica líder do Consórcio coabilitado através do ADE nº 26/2012, a prestadora dos serviços de construção, ampliação, reforma ou modernização do Estádio do Mineirão.

Aplicando-se o já comentado p. u. do art. 21 da Lei nº 12.350/2010, tem-se que o termo a quo da suspensão da exigibilidade do PIS/Pasep e da Cofins são as datas de publicação do ADE nº 19/2012, de habilitação da Responsável Solidária, em 8 de fevereiro de 2012 (Diário Oficial da União - DOU, seção 1, página 28) e do ADE nº 26/2012, coabilitação da Impugnante, em 10 de fevereiro de 2012 (DOU, seção 1, página 38).

Nesse sentido, no período compreendido entre março de 2011 a janeiro de 2012, os serviços prestados pela Impugnante não estavam albergados pela suspensão de exigibilidade do PIS/Pasep e da Cofins, estando correta a conclusão da Autoridade Tributária na unidade de origem.

Prossigo.

O fato de o orçamento referencial da obra considerar o benefício fiscal in casu não significa que o Poder Público entendia que a **Impugnante e a Responsável Solidária** eram, logo que editadas a Lei nº 12.350/2010 e a MP nº 497/2010, detentoras de direito a gozálo. A bem da verdade, aquela é mera exigência financeira e orçamentária com o intento de estimar o custo do projeto, nos mesmos moldes do § 1º do art. 6º do Decreto nº 7.319/2010, e jamais poderia ser confundido com concessão antecipada de benefício fiscal.

Ademais, a existência de estimativa da renúncia fiscal nos anos de 2010, 2011 e 2012, com a introdução de medidas compensatórias para neutralizar o impacto na arrecadação, até pode ser entendido como previsão de aplicação imediata do RECOPA, na forma do § 1º da pg. 7 da impugnação da **Responsável Solidária**, embora nada mais seja do que uma etapa imprescindível para edição do ato pelo Executivo com a posterior conversão no Legislativo. No mais, não é a expectativa

de aplicação imediata do RECOPA que asseguraria o direito ao seu usufruto do benefício fiscal, mas o atendimento das condições previstas em lei.

Até porque, se a lei concessiva instituiu o benefício fiscal, também previu as condições para a concessão. Nem o Decreto nº 7.319/2010, tampouco a Instrução Normativa RFB nº 1.176/2011, invadiu a matéria reservada à lei, como me parece sugerir a **Impugnante**, ao estabelecer como marco inicial a habilitação ou coabilitação da pessoa jurídica.

E mesmo que fôssemos debater qual é o efeito do Ato Declaratório Executivo de que trata a norma, se declarativo ou constitutivo de direito, certo é que isto não modificaria a conclusão do caso posto para apreciação, ante as razões esposadas anteriormente.

A propósito, a publicação do Ato Declaratório Executivo é precedida por etapa responsável em averiguar o preenchimento dos requisitos postos na Lei nº 12.350/2010, e resulta na emissão de Despacho Decisório, que propõe o deferimento ou indeferimento do pedido administrativo de habilitação ou coabilitação.

(...)

Calha mencionar que o Despacho Decisório nº 752 - DRF/BHE, de 27 de abril de 2012, ao constatar vício de legalidade na decisão proferida por meio do Despacho Decisório nº 155, propôs a revisão de ofício desta decisão e o indeferimento do pedido de coabilitação, resultando na declaração de nulidade do Ato Declaratório Executivo nº 26/2012 por parte do Ato Declaratório Executivo nº 105, de 27 de abril de 2012. Essa decisão, atacada por recurso hierárquico na forma do § 2º do art. 11 da IN RFB nº 1.176/2011, foi mantida pelo Despacho Decisório nº 87 - SRRF06/Disit, de 25 de junho de 2012, e transitou em julgado na esfera administrativa.

Assim, mesmo que adotássemos como marco temporal o disposto no § 2º da pg. 13 da impugnação da **Responsável Solidária**, a data em que os requisitos legais foram verificados, certo é que isto apenas ocorreu com a lavratura dos Despachos Decisórios nº 137 e 155, em fevereiro de 2012, com especial ênfase ao fato de que o último fora reformado para indeferir o pedido de coabilitação da **Impugnante**. Por conseguinte, se admitíssemos a retroação dos efeitos do Ato Declaratório Executivo (contrariando a interpretação literal do art. 21, p. u., da Lei nº 12.350/2010) à data em que as condições foram verificadas, na prática, nada mudaria quanto à imputação fiscal.

Finalmente, o Convênio ICMS nº 108, de 26 de setembro de 2008, é inaplicável ao caso vertente, pois este refere-se à circulação de mercadorias e bens, não à prestação de serviços, objeto desse voto.

Enfrentada a argumentação da **Impugnante e da Responsável Solidária**, entendendo serem devidas, no período compreendido entre março de 2011 a janeiro de 2012, o PIS/Pasep e a Cofins incidentes sobre a receita de prestação de serviços na

construção, reforma, modernização e ampliação do Estádio do Mineirão, nos termos do art. 21, p. u., da Lei nº 12.350/2010.

Da Data de Emissão da Nota Fiscal de Serviços

A defesa do **Impugnante** recruta o art. 34 da Lei Municipal nº 8.725/2003 (Belo Horizonte/MG) e o art. 1º da Lei nº 8.846/1994 para afirmar que não há previsão, no caso de serviços continuados, da periodicidade mínima para emissão da nota fiscal de serviços, até mesmo por entender que a efetivação da operação, de que trata o último diploma legal, ocorre apenas quando concluída a prestação de serviços e entregue a obra. Portanto, por se tratar de contrato de construção civil de médio prazo, a **Impugnante** entende que as notas fiscais de serviços podem ser emitidas por blocos de medições, não havendo ilegalidade neste procedimento.

Já a impugnação da **Responsável Solidária** trilha caminho diferente. Aduz que o art. 19, § 1º da Lei nº 12.350/2010 estabelece o procedimento a ser adotado quando da emissão da nota fiscal de serviços em casos de venda com suspensão da exigência do PIS/Pasep e da Cofins, ao passo que o Decreto nº 7.319/2010 e a Instrução Normativa nº 1.176/2011 determinaram, ainda, a obrigatoriedade de mencionar o número da portaria que aprovou o projeto e o número do ato que concedeu a habilitação ao RECOPA. Destarte, julga ser óbvio que a emissão da nota fiscal de serviços apenas poderia ocorrer após a aprovação do projeto (em 29/12/2011) e a publicação do ato declaratório (08/02/2012).

Decido!

A nota fiscal de serviços nº 2012/1 foi emitida em 29/02/2012 (fl. 139) e posteriormente retificada (fl. 140), conforme mensagem de 08/05/2012, para atender ao disposto no art. 11 do Decreto nº 7.319/2010 e art. 19, § 1º, I, da Lei nº 12.350/2010, in verbis:

Lei nº 12.350/2010

Art. 19. No caso de venda no mercado interno ou de importação de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos novos e de materiais de construção para utilização ou incorporação no estádio de futebol de que trata o caput do art. 18, ficam suspensos:

§ 1º Nas notas fiscais relativas:

I – às vendas de que trata o inciso I do caput, deverá constar a expressão “Venda efetuada com suspensão da exigibilidade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins”, com a especificação do dispositivo legal correspondente; e

Decreto nº 7.319/2010

Art. 11. Nos casos de suspensão de que trata o inciso I do art. 2º, a pessoa jurídica vendedora ou prestadora de serviços deve fazer constar na nota fiscal o número da portaria que aprovou o projeto, o número do ato que concedeu a habilitação

ou a coabitação ao RECOPA à pessoa jurídica adquirente e, conforme o caso, a expressão: (Redação dada pelo Decreto nº 7.525, de 2011).

I - “Venda de bens efetuada com suspensão da exigência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS”, com a especificação do dispositivo legal correspondente;
II - “Venda de serviços efetuada com suspensão da exigência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS”, com a especificação do dispositivo legal correspondente; ou

III - “Locação de bens efetuada com suspensão da exigência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS”, com a especificação do dispositivo legal correspondente.

Em sendo assim, o argumento da **Responsável Solidária** de que apenas poderia emitir a nota fiscal de serviços após a aprovação do projeto pelo Ministério do Esporte e a publicação do ato de habilitação ao RECOPA não deve ser acatado como determinante para a não emissão do documento fiscal no prazo hábil, dado que nada a impedia de retificá-lo para atender às formalidades acima mencionadas. Tanto é que foi isto que ocorreu na prática!

Já quanto ao argumento da **Impugnante**, este deve ser cotejado com o que a Autoridade Fiscal exarou nos itens 5.30 a 5.33

5.30. Conforme já explicado, os serviços foram efetivamente prestados nas datas indicadas em cada medição assinada, demonstrada na planilha apresentada pela MINAS ARENA em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 01 e ao Termo de Reintimação Fiscal nº 02 (subitem 1.4 do Relatório). Tais serviços foram inclusive pagos pela MINAS ARENA ao CONSÓRCIO, conforme determina a Cláusula 7ª do Contrato de Empreitada firmado entre eles.

5.31. Da leitura do Art. 34 da Lei 8.735/2003 do Município de Belo Horizonte, que trata do ISSQN e do Art. 1º da Lei Ordinária Federal nº 8.846/1994, que trata da emissão de documentos fiscais para efeitos tributários (citados no item 2 acima), depreende-se que o **momento obrigatório da emissão do documento fiscal é por ocasião da prestação dos serviços que realizar.**

5.32. Se houvesse atendido à legislação citada, o CONSÓRCIO deveria ter emitido as Notas Fiscais nas datas da prestação dos serviços indicadas nas medições. Se assim fosse, tais Notas Fiscais teriam sido emitidas no anocalendarário de 2011 e em 01/2012.

5.33. Considerando a hipótese abrangida pelo subitem anterior, as Notas Fiscais porventura emitidas não estariam beneficiadas pela suspensão da exigência das contribuições de que trata a Lei 12.350/2010. Portanto, toda a legislação que trata do RECOPA não se aplicaria às Notas Fiscais emitidas no ano de 2011 e em 01/2012, tendo em vista que a suspensão somente pode ser usufruída nas aquisições, locações e importações de bens e nas aquisições e importações de serviços, vinculadas ao projeto aprovado, **realizadas entre a data da habilitação e 30 de junho de 2014** pela pessoa jurídica titular do projeto. Como a data da

habilitação e da co-habilitação já citadas ocorreram somente em 02/2012, as receitas auferidas em 2011 e em 01/2012 pelas empresas consorciadas, por intermédio do Consórcio (co-habilitado), estariam sujeitas às contribuições para o PIS e a COFINS. (negrito do original)

Os excertos legais mencionados - também empregados pela **Impugnante** ensinam que:

Lei nº 8.846/1994

Art. 1º A emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente, relativo à venda de mercadorias, prestação de serviços ou operações de alienação de bens móveis, deverá ser efetuada, para efeito da legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, no momento da efetivação da operação.

Lei Municipal nº 8.725/2003 (Belo Horizonte)

Art. 34 - A pessoa física ou jurídica que tiver relação pessoal e direta com a efetiva ou potencial prestação de serviço sujeito à incidência do ISSQN, bem como o tomador de serviço, responsável ou não pela retenção na fonte e pelo recolhimento do ISSQN, é obrigado a possuir, independentemente da ocorrência do fato gerador do ISSQN, emitir e escriturar os documentos e os livros fiscais, na forma estabelecida em regulamento, salvo disposição expressa em contrário. (grifei)

Particularmente, em contratos de médio ou longo prazo, importaria debater qual o momento da efetivação da operação, de que trata o art. 1º da Lei nº 8.846/1994, para afirmar, com segurança, a data em que o contribuinte está obrigado a emitir a nota fiscal de serviços correspondente ao já executado: se medição por medição, se por blocos de medição ou se ao término da obra.

Entretanto, essa seria uma discussão infrutífera para o caso concreto. A seguir, explico por quê.

Certo é que não é a emissão da nota fiscal de serviços que exterioriza a receita (fosse assim, por exemplo, o Fisco jamais poderia tributar a omissão de receitas justo porque inexistente o documento fiscal correspondente). Para que a receita surja e transborde no mundo tributário, não é necessário que haja emissão de nota fiscal, mas que seus componentes estejam completos e alinhados, vale dizer, os preceitos que a lei listou, sejam aqueles citados no art. 279 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/1999), sejam os que o legislador, mesmo sem a entrega do produto ou término da prestação do serviço, elevou à categoria de “receita”, caso específico aqui tratado e que se encontra dentro dos perímetros do art. 407 da norma regulamentadora, que fundamentou a autuação fiscal:

Art. 407. Na apuração do resultado de contratos, com prazo de execução superior a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço pré-

determinado, de bens ou serviços a serem produzidos, serão computados em cada período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 10):

I - o custo de construção ou de produção dos bens ou serviços incorridos durante o período de apuração;

II - parte do preço total da empreitada, ou dos bens ou serviços a serem fornecidos, determinada mediante aplicação, sobre esse preço total, da percentagem do contrato ou da produção executada no período de apuração.

Para fins tributários, neste caso, a receita surge abstratamente, marcada não pelo término do que foi avençado, mas pela exigência legal de seu reconhecimento paulatino, à medida do desenvolvimento do projeto, conforme parâmetros rigidamente fixados pela lei. Em suma, portanto, receita não é sinônimo de emissão de nota fiscal, esta, apenas um dos meios de sua manifestação concreta.

O Manual de contabilidade societária, aplicável a todas as sociedades, de acordo com as normas internacionais e do CPC, Fipecafi/FEA/USP, Ed. Atlas, 1a . edição, 2010, orienta que:

No caso de serviços prestados, as receitas correspondentes devem ser reconhecidas no período em que efetivamente os serviços foram executados, se entregues na sua execução. As condições de reconhecimento da receita na prestação de serviços estão dispostas no item 20 do CPC 30 e, de acordo com o item 21, seu reconhecimento deve ter como referência a proporção dos serviços executados relativos à transação, chamado de método da porcentagem completada. (Pg. 489) (grifei)

O conteúdo dos itens 20 e 21 do Pronunciamento Técnico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) nº 30 é o que segue:

Prestação de serviços

20. Quando a conclusão de uma transação que envolva a prestação de serviços puder ser estimada com confiabilidade, a receita associada à transação deve ser reconhecida tomando por base o estágio de execução (stage of completion) da transação ao término do período de reporte. O desfecho de uma transação pode ser estimado com confiabilidade quando todas as seguintes condições forem satisfeitas:

- (a) o valor da receita puder ser mensurado com confiabilidade;
- (b) for provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade;
- (c) o estágio de execução (stage of completion) da transação ao término do período de reporte puder ser mensurado com confiabilidade; e
- (d) as despesas incorridas com a transação assim como as despesas para concluí-la puderem ser mensuradas com confiabilidade 4.

21. O reconhecimento da receita com referência ao estágio de execução de uma transação é usualmente denominado como sendo o método da percentagem completada. Por esse método, a receita é reconhecida nos períodos contábeis em que os serviços são prestados. O reconhecimento da receita nessa base proporciona informação útil sobre a extensão da atividade e o desempenho dos serviços prestados durante o período. O Pronunciamento Técnico CPC 17 – Contratos de Construção também exige o reconhecimento da receita nessa mesma base. As exigências naquele Pronunciamento são geralmente aplicáveis ao reconhecimento da receita e dos gastos associados a uma transação que envolva a prestação de serviços.

Destarte, a data de emissão da nota fiscal de serviços nº 2012/1 é irrelevante para averiguar se a prestação de serviços havida entre março de 2011 a janeiro de 2012, anterior à habilitação e coabilitação ao RECOPA, estava, eventualmente, albergada pelo benefício fiscal in casu, uma vez que a legislação comercial e fiscal, nos contratos de longo prazo (execução superior a um ano), determina que o fato gerador de tais receitas ocorre com o seu auferimento, que, por seu turno, dá-se proporcionalmente ao progresso físico da construção ou execução dos serviços, independentemente da emissão das correspondentes notas fiscais.

Dos Adiantamentos Registrados na Contabilidade

Neste ponto, a defesa da Impugnante critica a atuação fiscal por haver desconsiderado, sem apresentar fundamentos legais, os adiantamentos feitos pela Responsável Solidária e tratado-os como receita auferida passível de tributação. Para tanto, afirma que tais valores estavam registrados na escrituração contábil da última empresa, na conta adiantamento a fornecedores, e, de outro turno, na conta adiantamento de clientes, em sua contabilidade, e foram baixados apenas no ano-calendário 2012, quando ocorreu o faturamento dos serviços prestados até então, sendo assente, no ordenamento jurídico, o princípio de que a contabilidade faz prova em favor do contribuinte (conforme o § 97 da defesa).

Na sequência, invoca também o princípio da neutralidade fiscal oriundo da manutenção de duas contabilidades paralelas, a patrimonial, relevante no enfoque tributário, e a econômica, em obediência aos padrões internacionais desde a edição da Lei nº 11.638/2007.

Salienta que precisou efetivar a reclassificação dos adiantamentos para custos incorridos a fim de atender ao disposto no Pronunciamento Técnico CPC nº 17, mas tal processamento, em seu entendimento, foi um mero reconhecimento econômico, inapto a conferir titularidade jurídica e disponibilidade sobre os valores reconhecidos como receita provável, o que ocorreria apenas com o efetivo faturamento do serviço.

Já a impugnação da **Responsável Solidária**, ao tratar da desconsideração dos valores recebidos pelo Consórcio como adiantamento de clientes, destaca que a

baixa se deu após a emissão da nota fiscal de serviços e, por esta razão, não se tratavam de pagamentos definitivos pelos serviços prestados.

É isto o que tenho a dizer.

O item no Termo de Verificação Fiscal de que trata as impugnações das pessoas acima é o 5.34, a seguir reproduzido:

5.34. Considerando, ainda, que os serviços da 1ª à 10ª medições foram efetivamente executados no ano de 2011 e, considerando que a MINAS ARENA efetuou o pagamento de cada uma dessas medições (após a sua aprovação) ao Consórcio, também no ano de 2011, não há que se falar que os valores recebidos pelo Consórcio tratavam-se de “adiantamento de clientes”. (grifei)

A legislação tributária incorporou norma da legislação empresarial e elegeu, como regra geral, o regime de competência para apuração do resultado das empresas, segundo o qual as receitas e as despesas devem ser reconhecidas contabilmente quando auferidas e incorridas, respectivamente, independentemente do efetivo recebimento ou pagamento (art. 177 da Lei nº 6.404/76 e art. 247, 248 e 274 do Decreto nº 3.000/1999).

Em cumprimento do art. 407 do Decreto nº 3.000/1999, os resultados de contratos de construção por empreitada, com prazo de execução superior a um ano, deverão ser apurados em cada período-base, proporcionalmente ao andamento da obra, segundo a Instrução Normativa SRF nº 21, de 13 de março de 1979, também aplicável às contribuições PIS/Pasep e Cofins na forma do art. 8º da Lei nº 10.833/2003, in verbis:

Art. 8º A contribuição incidente na hipótese de contratos, com prazo de execução superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços a serem produzidos, será calculada sobre a receita apurada de acordo com os critérios de reconhecimento adotados pela legislação do imposto de renda, previstos para a espécie de operação.

Contabilmente, a Resolução CFC nº 1.011/2005 aprovou a NBC T 10.1 acerca de empreendimentos de execução em longo prazo e conceituou adiantamentos como "importâncias antecipadas pelo contratante ao contratado antes de ter sido executado o respectivo serviço".

Com base nesse arcabouço legislativo e normativo e tendo, a Autoridade Tributária, constatado, no item 5.26, que as medições nºs 1 a 11, apresentadas em resposta à intimação fiscal, foram aprovadas pelas partes envolvidas (**Consórcio e Responsável Solidária**) e efetivamente pagas através de transferências bancárias (TEDs), então decerto não são adiantamentos a fornecedores / de clientes, em que pese estarem assim escriturados na contabilidade das pessoas jurídicas.

Reforça essa conclusão o fato de os pagamentos terem sido efetuados posteriormente, não antecipadamente, às medições efetuadas, em obediência ao Capítulo 7º do Contrato nº 06/2011 (vide fl. 110):

(...)

Destarte, a toda evidência fática e probatória, os valores existentes nas contas de adiantamentos de clientes representam receita de prestação de serviços, decorrentes da execução proporcional da obra, como obtida nas medições nºs 1 a 11.

Nada obstante, acerca da invocação do princípio da neutralidade tributária, a escrituração contábil apenas labora em favor do contribuinte quando os fatos nela registrados estiverem comprovados por documentos hábeis, no teor existente no art. 923 do Decreto nº 3.000/1.999 . Dada a ausência de provas que referendem a argumentação da **Impugnante** e da **Responsável Solidária**, pelo contrário, contrariam-na, a conclusão da Fiscalização está correta.

Como visto do voto do acórdão recorrido todos os argumentos manejados pela recorrente CONSTRUCAP CCPS ENGENHARIA E COMÉRCIO S.A no recurso voluntário foram devidamente analisados no acórdão recorrido em face dos fundamentos que serviram de suporte aos lançamentos.

Ficou bem demonstrado no acórdão recorrido que no período compreendido entre março de 2011 a janeiro de 2012, os serviços prestados pela recorrente não estavam albergados pela suspensão de exigibilidade do PIS/Pasep e da Cofins,

Se analisarmos o caso concreto, a Responsável Solidária é a pessoa jurídica beneficiária do RECOPA, habilitada nos termos do Ato Declaratório Executivo (ADE) nº 19/2012, e a Impugnante, a pessoa jurídica líder do Consórcio coabilitado através do ADE nº 26/2012, a prestadora dos serviços de construção, ampliação, reforma ou modernização do Estádio do Mineirão.

Aplicando-se o já comentado p. u. do art. 21 da Lei nº 12.350/2010, tem-se que o termo a quo da suspensão da exigibilidade do PIS/Pasep e da Cofins são as datas de publicação do ADE nº 19/2012, de habilitação da Responsável Solidária, em 8 de fevereiro de 2012 (Diário Oficial da União - DOU, seção 1, página 28) e do ADE nº 26/2012, coabilitação da Impugnante, em 10 de fevereiro de 2012 (DOU, seção 1, página 38).

Nesse sentido, no período compreendido entre março de 2011 a janeiro de 2012, os serviços prestados pela Impugnante não estavam albergados pela suspensão de exigibilidade do PIS/Pasep e da Cofins, estando correta a conclusão da Autoridade Tributária na unidade de origem.

Entendo como acertada a decisão recorrida e adoto seus fundamentos como razão de decidir.

Aprecio,

Não assiste razão à recorrente.

3 CONCLUSÃO

Por todo o exposto voto por não conhecer do recurso do responsável solidário MINAS ARENA – GESTÃO DE INSTALAÇÕES ESPORTIVAS S.A e conhecer do recurso da recorrente CONSTRUCAP CCPS ENGENHARIA E COMÉRCIO S.A para, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Márcio José Pinto Ribeiro