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

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10920.000933/97-93
Acórdão : 202-11.493

Sessão : 14 de setembro de 1999
Recurso : 107.216
Recorrente : ENGEPASA – ENGENHARIA DO PAVIMENTO S.A
Recorrida : DRJ em Florianópolis - SC

COFINS – BASE DE CÁLCULO – I) Poderá ser computada somente no mês do efetivo recebimento a receita decorrente de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço pré-determinado, de bens ou serviços produzidos por força de contrato firmado com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária (LC nº 70/91, art. 10, parág. único c/c o DL nº 1.598/77, art. 10, *caput* e §§ 2º e 3º). II) Inadmissível a exclusão das receitas repassadas a subempreiteiras e subcontratados, por carência de determinação legal tanto na legislação da contribuição quanto na legislação do Imposto de Renda, que poderia ser adotada subsidiariamente. **Recurso parcialmente provido**.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: ENGEPASA – ENGENHARIA DO PAVIMENTO S.A.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **pelo voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do relator.** Vencidos os Conselheiros Helvio Escovedo Barcellos, Oswaldo Tancredo de Oliveira, Luiz Roberto Domingo e Maria Teresa Martínez López que davam provimento integral. Esteve presente o patrono da recorrente, Dr. Oscar Sant'Anna de Freitas e Castro.

Sala das Sessões, em 14 de setembro de 1999

Marcos Vinicius Neder de Lima
Presidente

Tarásio Campelo Borges
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Bueno Ribeiro e Ricardo Leite Rodrigues.
cl/ovrs

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10920.000933/97-93
Acórdão : 202-11.493

Recurso : 107.216
Recorrente : ENGEPASA – ENGENHARIA DO PAVIMENTO S.A

RELATÓRIO

Trata o presente processo de recurso voluntário contra Decisão de Primeira Instância que julgou procedente a exigência da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, atinente a fatos geradores ocorridos nos períodos de: agosto a outubro e dezembro/92; março, maio, junho e agosto a dezembro/93; setembro a dezembro/94; janeiro, março, abril, junho a agosto e outubro a dezembro/95; abril a dezembro/96; janeiro a junho/97.

No lançamento *ex officio* foi aplicada a multa de 75% prevista no art. 10, parágrafo único, da Lei Complementar nº 70/91 c/c o art. 4º, inciso I, da Lei nº 8.218/91; art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96; e art. 106, inciso II, alínea "c", da Lei nº 5.172/66, em conformidade com o Auto de Infração e seus anexos de fls. 06/24.

Segundo a denúncia fiscal, foi constatada falta de recolhimento da contribuição nos períodos de apuração abril/97 a junho/97 e insuficiência no recolhimento referente aos demais períodos de apuração objeto da exigência fiscal ora discutida.

Regularmente intimada da exigência fiscal, a Interessada instaurou o contraditório, com as razões de fls. 203/210, assim resumidas na Decisão Recorrida de fls. 237/244:

> "Por discordar das conclusões do procedimento fiscal, (...) manifesta seu inconformismo com a exigência formulada, aduzindo suas razões com base, especialmente, no argumento de que a COFINS seria 'tributo idêntico' à Contribuição para o PIS, o que demandaria, a seu ver, o uso dos preceitos da legislação desta exação na apuração daquela (conforme referências em praticamente todas as folhas da peça impugnatória, mas reafirmadas na conclusão, à folha 209). Deste ponto de vista, extrai as seguintes alegações:
>
> (a) como o PIS, em relação às empresas prestadoras de serviços, seria, a seu ver, apurado apenas sobre as receitas efetivamente recebidas (folha 206), deveria a mesma regra ser aplicada quanto à COFINS. Entende a impugnante que, a corroborar este entendimento, estão as Instruções

Normativas Conjuntas SRF/STN/SFC de nºs 01/97 e 04/97 (referências às folhas 206 e 209), que tratam, ambas, da retenção na fonte de tributos e contribuições incidentes sobre os pagamentos efetuados por órgãos, autarquias e fundações da administração pública federal a pessoas jurídicas;

(b) como haveria, em relação ao PIS, autorização para a exclusão, da sua base de cálculo, das receitas repassadas a subempreiteiras e subcontratados, conforme previsão da Instrução Normativa nº 126/88 (folha 208), o mesmo deveria dar-se na apuração da COFINS.

Pleiteia, ao final, à folha 210, diante das razões expostas, que o 'Auto de Infração seja desconstituído, dispensando a Recorrente do pagamento da exação com os encargos aplicados'."

Os fundamentos da Decisão Recorrida encontram-se consubstanciados na seguinte ementa:

"**CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS**

AUTO DE INFRAÇÃO

Meses-Calendário de agosto a outubro e dezembro de 1992; março, maio, junho e agosto a dezembro/93; setembro a dezembro/94; janeiro, março, abril, junho a agosto e outubro a dezembro/95; abril a dezembro/96; janeiro a junho/97.

FALTA / INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO

COFINS. BASE DE CÁLCULO

A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS é regulada pela Lei Complementar nº 70/91, sendo procedentes os lançamentos efetuados em seus termos. Não se aplicam à COFINS as exclusões da sua base de cálculo das receitas transferidas a subempreiteiras e subcontratados, dado que as disposições da Instrução Normativa SRF nº 126/88 aplicam-se, expressamente, apenas à Contribuição para o PIS.

COFINS. REGIME DE APURAÇÃO

Na apuração da base de cálculo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, as receitas são apropriadas pelo regime de competência, ex vi do artigo 2º da Lei Complementar nº 70/91.

LANÇAMENTO PROCEDENTE"

Processo : 10920.000933/97-93
Acórdão : 202-11.493

Irresignada, a Interessada interpôs o Recurso Voluntário de fls. 250/268, reiterando suas razões iniciais, o qual teve seguimento por força de Medida Liminar concedida em Mandado de Segurança impetrado pela ora Recorrente (fls. 329/331), que insurgiu-se contra a apresentação de prova do depósito de valor correspondente a "trinta por cento da exigência fiscal definida na decisão", conforme determina o Decreto nº 70.235/72, artigo 33, § 2º, com a redação dada pelo artigo 32 da Medida Provisória nº 1.863-51, de 27.07.99.

Cumprindo o disposto no art. 1º da Portaria MF nº 260, de 24.10.95, com a nova redação dada pela Portaria MF nº 189, de 11.08.97, vigente naquela época, a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contra-razões ao recurso, onde requer a manutenção do lançamento, em conformidade com a Decisão Recorrida.

É o relatório.

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10920.000933/97-93
Acórdão : 202-11.493

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR TARÁSIO CAMPELO BORGES

O recurso é tempestivo e dele conheço, não obstante desacompanhado de prova do depósito previsto no artigo 33, § 2º, do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pelo artigo 32 da Medida Provisória nº 1.863-51, de 27.07.99, por força de Medida Liminar concedida em Mandado de Segurança impetrado pela ora Recorrente (fls. 329/331).

Conforme relatado, no presente processo é discutida a exigência da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, atinente a fatos geradores ocorridos nos períodos de: agosto a outubro e dezembro/92; março, maio, junho e agosto a dezembro/93; setembro a dezembro/94; janeiro, março, abril, junho a agosto e outubro a dezembro/95; abril a dezembro/96; janeiro a junho/97.

Segundo a Denúncia Fiscal, o lançamento de ofício é decorrente da constatada falta de recolhimento da contribuição nos períodos de apuração abril/97 a junho/97 e insuficiência no recolhimento referente aos demais períodos de apuração indicados no parágrafo anterior.

São duas as razões básicas que nortearam tanto a Impugnação quanto o Recurso Voluntário:

a) na determinação da base de cálculo da contribuição apenas devem ser computadas as receitas efetivamente recebidas; e

b) as receitas repassadas a subempreiteiras e subcontratados devem ser excluídas da base de cálculo da COFINS, conforme prevê a Instrução Normativa SRF nº 126/88 em relação ao PIS.

Para decidir pela pertinência ou não do cômputo das receitas não efetivamente recebidas na determinação da base de cálculo da COFINS, faz-se necessária a verificação da definição legal da referida base de cálculo.

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

> "Art. 2º – A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a

receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.

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

a) do imposto sobre produtos industrializados, quando destacado em separado no documento fiscal;

b) das vendas canceladas, das devolvidas e dos descontos a qualquer título concedidos incondicionalmente." (o grifo não é do original).

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

"Art. 10 - O produto da arrecadação da contribuição social sobre o faturamento, instituída por esta Lei Complementar, observado o disposto na segunda parte do art. 33 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, integrará o Orçamento da Seguridade Social.

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

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

"9 – A Lei Complementar nº 70/91 não existe isolada. Ela integra o Sistema Jurídico positivo brasileiro, influenciando-o e dele recebendo influências. Isoladamente considerada, a Lei Complementar, pelo conciso tratamento dado à contribuição nela instituída, carece de uma série de definições, de que depende sua efetiva aplicação. Autarquicamente analisada, a Lei Complementar seria reduzida à inocuidade ou sua aplicação apenas consagraria como lei a vontade, as posições e as opiniões do intérprete. O aplicador da lei, no seu labor hermenêutico, fundamentalmente declaratório, não pode querer aplicar a lei como pensa que ela deveria vigorar, mas segundo os princípios incorporados ao sistema jurídico e com a própria lei compatíveis.

Com efeito, a norma jurídica, com sua edição, altera o sistema jurídico e deste recepciona princípios, institutos e regras, constituindo sinais dessa recepção a utilização de conceitos sedimentados no sistema jurídico. Só assim é possível legislar eficiente e coerentemente. Do contrário, a necessidade de exaustão de toda matéria jurídica transformaria cada lei em verdadeiro código.

.....

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

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

.....

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

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

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

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

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

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

.....

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

25 – Como se vê, o princípio de competência e o princípio de caixa constituem mecanismos de apropriação da receita, admitidos pela contabilidade. O regime de competência espelha fundamentalmente a situação econômica da empresa e o de caixa especificamente, sua situação financeira, pois é sabido que nem sempre caminham de mãos dadas a saúde patrimonial do empreendimento e a disponibilidade de recursos financeiros.

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

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

28 – Nessas condições, não há dúvida de que a adoção desses princípios do imposto de renda, no concernente à contribuição de que trata a Lei Complementar nº 70/91, independe até mesmo de ato normativo. Tais princípios têm de ser observados, na falta de disposição explícita em contrário a respeito do assunto na referida Lei Complementar. Assim, omissa essa lei, o intérprete

terá necessariamente de recorrer à Legislação de Imposto de Renda, uma vez que é somente essa legislação que define, de forma minuciosa, a receita e os critérios de sua apropriação. Em outras palavras, a categoria jurídica receita está disciplinada por normas gerais, localizadas na Legislação do Imposto de Renda. O aspecto tópico dessas normas não é capaz de lhes retirar o qualificativo de gerais, que assegura a aplicação delas à contribuição prevista na Lei complementar nº 70/91.

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

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

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

.....

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

34 – Em face de todo o exposto, é nosso entendimento que, seja em razão do próprio sistema, seja por decorrência da expressa determinação contida no parágrafo único do art. 10 da Lei Complementar nº 70/91, as regras

gerais da Legislação do Imposto de Renda sobre receita e sua apropriação são aplicáveis à contribuição instituída por aquela Lei Complementar.

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

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

37 – Nessas condições, andou bem a Receita Federal quando expediu a Instrução Normativa nº 126, de 08.09.88, mandando aplicar, à contribuição para o PIS, as normas de apropriação de receita do imposto de renda; também assim, a Instrução Normativa nº 41, de 28.04.89, quando de igual forma procedeu com relação à contribuição para o FINSOCIAL. E, agora, estará mantendo coerência com a tradição de bem interpretar a legislação se repetir a mesma orientação no pertinente à contribuição instituída pela Lei Complementar nº 70/91, até porque, nesse caso há determinação expressa e incontornável da própria Lei Complementar."

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

"FUNDAMENTOS LEGAIS

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

Processo : 10920.000933/97-93
Acórdão : 202-11.493

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

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

> 'II – nos casos de consumos com prazo de execução superior a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento a preço predeterminado de bens ou serviços a serem produzidos, será computado na receita bruta parte do preço total da empreitada, ou dos bens ou serviços a serem fornecidos, determinada mediante a aplicação, sobre esse preço total, da percentagem do contrato ou da produção executada em cada mês, nos termos da Instrução Normativa SRF nº 021, de 13 de março de 1979, observado o disposto no inciso IV.
>
> .....
>
> IV – a receita decorrente de fornecimento de bens e serviços para pessoa jurídica de direito público ou empresas sob seu controle, empresas públicas, sociedades de economia mista ou suas subsidiárias, nos casos de empreitada ou fornecimento contratado nas condições dos arts. 358 e 359 do RIR/94, será reconhecida no mês do recebimento.'

CONCLUSÃO

Processo : 10920.000933/97-93
Acórdão : 202-11.493

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

Ademais, para os fatos geradores ocorridos posteriormente a 1º de janeiro de 1997, na vigência da Lei nº 9.430/96, instituidora da retenção na fonte, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, para os "pagamentos efetuados por órgãos, autarquias e fundações da administração pública federal a pessoas jurídicas, pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços", esta polêmica perde a substância, conforme reconhece o próprio autuante às fls. 23.

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

> "Art. 7º – No caso de construção por empreitada ou de fornecimento a preço predeterminado de bens ou serviços, contratados por pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, o pagamento das contribuições de que trata o art. 2º desta Lei poderá ser diferido, pelo contratado, até a data do recebimento do preço. (O grifo não é do original).
>
> Parágrafo único. A utilização do tratamento tributário previsto no *caput* deste artigo é facultada ao subempreiteiro ou subcontratado, na hipótese de subcontratação parcial ou total da empreitada ou do fornecimento."

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

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

Nem mesmo a invocada Instrução Normativa SRF nº 126/88 socorre a ora Recorrente, pois é específica para a Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, sendo incabível a extensão de seus efeitos para a exigência da COFINS.

Também entendo impertinente a aplicação, ao caso concreto, do conceito de operação de conta alheia, contido no artigo 226 do RIR aprovado pelo Decreto nº 1.041/94, que transcrevo:

> "Art. 226 – A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados (Decreto-lei nº 1.598/77, art.12).
>
> § 1º Integra a receita bruta o resultado auferido nas operações de conta alheia (Lei nº 4.506/64, art.44).
>
> § 2º ..."

Não vejo, na situação descrita nos autos, configurada a alegada operação por conta alheia.

Com efeito, a Recorrente, na qualidade de contratada, firmou diversos contratos para a prestação de serviços cuja natureza é compatível com a sua habilitação técnica e com o seu objeto social. Após a formalização dos contratos, optou por subempreitar a execução das obras contratadas, no todo ou em parte.

O pagamento do preço contratado, em conformidade com as medições periódicas, era recebido pela ora Recorrente que, por sua vez, remunerava as subempreiteiras por ela contratadas. Entretanto, em nenhum momento a ora Recorrente realizou qualquer operação em nome de terceiros, porquanto firmou contratos em seu nome e por conta própria, posteriormente subcontratados, por vontade própria.

O Patrono da ora Recorrente, em sua sustentação oral, pleiteia, ainda, a aplicação do princípio da analogia, tendo como paradigma as operações de venda de veículos usados, equiparadas, para efeitos tributários, a operações de consignação.

Porém, entendo desnecessária a aplicação da analogia ao caso presente, pois a situação fática que se apresenta está perfeitamente regulada pela Lei Complementar nº 70/91. Por outro lado, as operações de venda de veículos usados, por vontade do legislador, foram tratadas como uma exceção à regra geral, segundo determinação contida no artigo 5º da Lei nº 9.716, de 26.11.98, que transcrevo:

Processo : 10920.000933/97-93
Acórdão : 202-11.493

"Art. 5º – As pessoas jurídicas que tenham como objeto social, declarado em seus atos constitutivos, a compra e venda de veículos automotores poderão equiparar, para efeitos tributários, como operação de consignação, as operações de venda de veículos usados, adquiridos para revenda, bem assim dos recebidos como parte do preço da venda de veículos novos ou usados.

Parágrafo único. Os veículos usados, referidos neste artigo, serão objeto de Nota Fiscal de Entrada e, quando da venda, de Nota Fiscal de Saída, sujeitando-se ao respectivo regime fiscal aplicável às operações de consignação."

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

Sala das Sessões, em 14 de setembro de 1999

TARÁSIO CAMPELO BORGES