



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

33

|     |                       |
|-----|-----------------------|
| 2.º | PUBLICADO NO D. O. U. |
| C   | De 08/05/1998         |
| C   | Stoluitius            |
|     | Rubrica               |

Processo : 10510.002614/93-93

Acórdão : 203-03.707

Sessão : 20 de novembro de 1997

Recurso : 101.631

Recorrente : CONSTRUTORA XINGÓ LTDA.

Recorrida : DRF em Aracaju - SE

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - PEDIDO DE PERÍCIA** - De acordo com o art. 16, § 1º, do Decreto nº 70.235/72, deve ser considerado como não formulado o pedido de perícia em desacordo com o inciso IV desse mesmo artigo. COFINS - EMPRESA CONSTITUÍDA PARA EXECUTAR, COMO SUBEMPREITEIRA, OS SERVIÇOS DE CONSÓRCIO VENCEDOR DE LICITAÇÃO PARA CONSTRUIR USINA HIDRELÉTRICA - As empresas integrantes de um consórcio, ao constituir uma sociedade por quotas de responsabilidade limitada para a execução dos serviços que cabiam ao consórcio, não podem dar o mesmo tratamento tributário que o consórcio teria. A empresa tem personalidade jurídica própria distinta de suas sócias, é contribuinte da COFINS. Assim, os valores cobrados pela execução dos serviços, como subempreiteira, constituem receita bruta sua, e não podem ser classificados como resarcimento de custos. **Recurso negado.**

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

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: I) **por unanimidade de votos, em rejeitar o pedido de perícia; e II) no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros F. Maurício R. de Albuquerque Silva, Mauro Wasilewski e Daniel Corrêa Homem de Carvalho.

Sala das Sessões, em 20 de novembro de 1997

Otacílio Dantas Cartaxo  
Presidente

Francisco Sérgio Nalini  
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Ricardo Leite Rodrigues, Renato Scalco Isquierdo e Sebastião Borges Taquary.  
eaal/CF



Processo : 10510.002614/93-93

Acórdão : 203-03.707

Recurso : 101.631

Recorrente : CONSTRUTORA XINGÓ LTDA.

## RELATÓRIO

Trata o presente processo do Auto de Infração de fls. 01 e seguintes, lavrado para exigir a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS da interessada acima identificada, do período de abril a dezembro de 1992, contribuição essa calculada à alíquota de 2%. A exigência teve como motivação a errônea classificação das receitas da empresa decorrentes de contrato de subempreitada como recuperação de custos.

A interessada impugnou tempestivamente a exigência por meio do Arrazoado de fls. 82/88, juntando os Documentos de fls. 89 a 157. Alega que a empresa foi formada pelos integrantes do consórcio responsável pela construção da Usina Hidrelétrica de Xingó, consórcio esse devidamente formalizado no Registro do Comércio do estado de Pernambuco. Desde a data da constituição da empresa autuada, esta celebrou um contrato de prestação de serviços firmado com suas quotistas (as mesmas empresas integrantes do consórcio), tendo por objeto a prestação de serviços de gerenciamento, administração e assistência técnica necessários à execução das obras da Usina Hidrelétrica de Xingó.

De acordo com a cláusula sétima do referido contrato, prossegue a autuada na impugnação, a empresa deveria emitir fatura no valor total dos custos do período, acrescidos da taxa de administração de 2%. Tais faturas deveriam ser emitidas proporcionalmente à participação de cada quotista no capital da impugnante (percentual esse equivalente ao da participação de cada empresa no consórcio). Essa cláusula foi alterada, em 01/08/88, para reduzir a taxa de administração para 0,5%, tendo sido novamente alterada, em 16/06/89, “*desta feita para consignar que os custos incorridos pela impugnante com mão de obra, materiais e equipamentos seriam a ela resarcidos mediante nota de reembolso, na qual seriam registrados os valores incorridos no período, alocados a suas quotistas na proporção da participação de cada uma delas em seu capital, a serem quitadas nas mesmas datas de vencimento das correspondentes faturas de serviços emitidas para cobrança da taxa*”.

Diz ainda a impugnante que a alteração da sistemática teve como motivo o fato de que a contratação de mão-de-obra, bem como a compra ou locação de materiais e equipamentos, cujos valores são objeto de reembolso, não fazem parte das atividades sociais da Impugnante, que foi contratada apenas para o gerenciamento, administração e assistência técnica a suas sócias. Até a data da alteração contratual, no período de 05/10/87 a 16/06/89, a empresa auferia o reembolso dos custos incorridos como receita, sujeitando-se à tributação. A empresa



Processo : 10510.002614/93-93

Acórdão : 203-03.707

sempre operou por conta e ordem de suas quotistas, tanto no que respeita à execução dos serviços contratados quanto na administração de seus recursos. O procedimento operacional adotado pela autuada é semelhante a uma conta-corrente mantida entre seus sócios e a empresa.

Acrescenta, ainda na sua defesa, que a base de cálculo da contribuição é a receita bruta dos serviços prestados, devendo se considerar apenas aqueles relacionados com as atividades sociais desenvolvidas pela impugnante. Somente poderia ser considerada como receita o valor da taxa de administração cobrada pelas suas quotistas. A empresa foi submetida à auditoria de suas demonstrações financeiras por empresas de auditoria independente que não fizeram nenhuma ressalva aos procedimentos da autuada.

A autoridade julgadora de primeira instância, por meio da Decisão de fls. 160 e seguintes, julgou procedente a ação fiscal, entendendo ser classificável como receita os valores cobrados pela empresa autuada das suas quotistas.

Inconformada com a decisão monocrática, a interessada interpôs recurso voluntário dirigido a este Colegiado, no qual pede, preliminarmente, a nulidade da decisão recorrida, tendo em vista a ocorrência de cerceamento do direito de defesa pela não realização de perícia técnica para verificar se houve a observância dos princípios contábeis normalmente aceitos. No mérito, reitera seus argumentos de que os valores de reembolso de custos não pode ter incidência da COFINS, dizendo ser a empresa autuada apenas administradora da obra, e, como tal, não lhe cabe imputar os riscos econômicos que são de responsabilidade do proprietário da obra, no caso, as sócias quotistas como empreiteiras. Diz que *"denominar de receita o mero reembolso de custos significa ignorar a nítida distinção entre o contrato de subempreitada e o de administração"*.

É o relatório.



**Processo :** 10510.002614/93-93

**Acórdão :** 203-03.707

### VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR FRANCISCO SÉRGIO NALINI

O recurso é tempestivo e, tendo atendido os demais pressupostos processuais para a sua admissibilidade, dele tomo conhecimento.

No que se refere à preliminar de nulidade da decisão recorrida, não assiste razão à recorrente. O pedido de perícia foi formulado em desconformidade com os requisitos exigidos no art. 16, inciso IV, do Decreto nº 70.235/72, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 8.748/93. Diz o citado diploma legal:

“Art. 16. A impugnação mencionará:

*(omissis)*

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação de quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome endereço e qualificação profissional de seu perito;”

Apesar de indicados o nome e o endereço do perito da impugnante, não foram mencionados, no pedido de perícia, os motivos para a sua realização, nem foram formulados os quesitos exigidos pela referida norma. Esses motivos, por si só, seriam suficientes para o indeferimento, de plano, da perícia requerida, conforme determina o parágrafo primeiro desse mesmo artigo, *verbis*:

“§ 1º. Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.”

Além disso, decidiu corretamente a autoridade julgadora da instância *a quo*, e a perícia é completamente desnecessária à solução da presente lide. A questão central do presente processo é saber a correta classificação dos valores de “reembolso de custos” auferidos pela empresa autuada frente à legislação fiscal. A questão, portanto, é eminentemente jurídica, os fatos são incontroversos, e não há a menor necessidade de auxílio de técnico especializado para a solução dessa matéria. Também os procedimentos aceitos pela ciência contábil não são relevantes para o caso concreto, pois, no que se refere à incidência da COFINS, prevalece o conceito de receita bruta previsto na legislação tributária, mais especificamente na Lei Complementar nº 70/91, que regula a matéria.

Deve ser rejeitada, por conseguinte, a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância, pelo não cumprimento dos requisitos legais para a formulação do pedido e por



Processo : 10510.002614/93-93

Acórdão : 203-03.707

ser desnecessária a perícia requerida, não tendo ocorrido o alegado cerceamento do direito de defesa.

No mérito, da mesma forma, decidiu corretamente a autoridade julgadora monocrática, não havendo motivos para reformar a decisão recorrida. Os valores cobrados pela empresa autuada de suas sócias quotistas para a execução dos serviços na qualidade de subempreiteira devem ser classificados como receita bruta, e não como “reembolso de custos”.

Ao constituir uma sociedade comercial na forma de sociedade de quotas por responsabilidade limitada, as empresas integrantes do consórcio responsável pela construção assumiram as consequências daí advindas, entre as quais o fato de que tal sociedade tem personalidade jurídica própria e é conceituada como sujeito passivo das contribuições para a COFINS, entre outros. O contrato firmado entre a autuada e suas sócias não tem o condão de alterar a natureza jurídica dos atos de natureza comercial praticadas entre elas. As alterações contratuais visaram distorcer a verdadeira natureza dos valores cobrados pela empresa autuada de suas contratantes (coincidentemente sócias) de forma a claramente retirá-los da incidência dos tributos incidentes sobre o faturamento.

A maior evidência de que os valores na verdade se constituem em receita da autuada, e, portanto, a natureza jurídica do contrato era o de subempreitada (e não de administração como quer fazer valer a defesa), é o fato de que durante praticamente dois anos a empresa os classificou tal como pretende o lançamento fiscal. **Nesse período a empresa expressamente reconhece a incidência da COFINS sobre os valores que posteriormente passou a classificar como “reembolso de custos”.** Mas, a própria recorrente admite que o contrato firmado com suas sócias inclui a subempreitada, embora tente negar que tenha havido, de fato, a ocorrência de subempreitada, tentando caracterizar o negócio jurídico como de administração, pelo menos a partir da alteração contratual.

Ora, o contrato é exatamente o mesmo durante todo o período, desde a constituição da empresa. A forma de proceder também não se alterou, conforme ficou claramente evidenciado pelos elementos trazidos aos autos. A empresa autuada é que se responsabilizava pela execução dos serviços de construção da Usina Hidrelétrica. **Os custos, portanto, eram efetivamente incorridos pela autuada, que agia em nome próprio.** Tanto é assim que os custos estão todos registrados na contabilidade da autuada. Se não pertencessem a ela esses custos, ou seja, se a recorrente agisse em nome de suas sócias, como mera administradora, os custos incorridos seriam registrados diretamente nos registros contábeis das empresas integrantes do consórcio.

A signature in black ink, appearing to be a stylized 'M' or a similar mark.



Processo : 10510.002614/93-93

Acórdão : 203-03.707

O conceito de receita bruta está expressamente fixado na lei tributária, mais especificamente no Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 12, o qual foi incorporado ao vigente Regulamento do Imposto de Renda, no art. 226, cuja redação é a que segue:

“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.”

Assim, independe a forma como foi tratada a operação no contrato firmado entre a recorrente e suas sócias, para o efeito de classificação dos seus valores nos registros contábeis, mas a real natureza do negócio jurídico estabelecido, que, conforme já anteriormente foi analisado, é de subempreitada.

Não podem as empresas integrantes do consórcio querer que seja dado o mesmo tratamento tributário, caso executassem os serviços diretamente, e no caso de execução desses mesmos serviços por uma empresa formalmente constituída como subcontratada. “Os rendimentos decorrentes das atividades desses consórcios devem ser computados nos resultados das empresas consorciadas, proporcionalmente à participação de cada um no empreendimento”, conforme esclarece o ADN nº 21/84 (DOU de 12/11/84). Isso porque os consórcios não se caracterizam, para efeitos da legislação tributária, como pessoas jurídicas, nem a elas se equiparam para efeitos fiscais (PN CST nº 5/76, DOU de 19/02/76).

Já no caso de subempreitada, os valores recebidos pelas empresas integrantes do consórcio serão consideradas receita de cada uma delas na proporção das suas participações, mas também os valores pagos à subempreiteira constituirão receita desta empresa, ambas tendo a incidência da COFINS. É manifesta a natureza cumulativa da Contribuição para a COFINS, assim como de outras contribuições sobre o faturamento das empresas. Dessa forma, em havendo a transferência dos encargos de execução das obras para outra empresa, cujos valores auferidos constituem-se, sem sombra de dúvida, como receita da empresa autuada, haverá a incidência da COFINS sobre as receitas da empresa subcontratada também.

O fato de que as empresas de auditoria nada ressalvaram em seus pareceres sobre a classificação das receitas, não tem nenhuma significância para a solução da presente questão. Primeiramente, porque a ciência contábil, de fato, pode admitir o registro das receitas da empresa da forma como foi feita, dada a natureza transitória e especial da sociedade, como bem registra a nota explicativa às demonstrações financeiras. Além disso, o erro na classificação das receitas pouco afeta as demonstrações financeiras, já que se trata de troca de linhas na demonstração de resultados, sem alteração do lucro líquido, e, portanto, talvez não seja motivo suficiente para uma ressalva. As demonstrações financeiras, apesar da forma de registro das receitas como recuperação de custos, permanecem espelhando a real situação financeira e



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10510.002614/93-93

Acórdão : 203-03.707

patrimonial da sociedade. Para fins tributários, entretanto, prevalece o que determina a lei, que expressamente prevê a classificação dos valores como receita bruta, como se viu.

Independe, também, que não tenha havido ingresso de recursos no patrimônio da recorrente, como alega, pois a Contribuição para a COFINS incide sobre a receita e não sobre o lucro ou acréscimo patrimonial. Até mesmo se a empresa auferir prejuízo, há incidência da COFINS sobre a receita bruta.

Por todos os motivos expostos, voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade da decisão recorrida, e, no mérito, negar provimento ao recurso para manter a exigência fiscal.

Sala das Sessões, em 20 de novembro de 1997

FRANCISCO SÉRGIO NALINI