



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 13805.000845/95-61
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3403-002.295 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de junho de 2013
Matéria COFINS
Recorrente COMPANHIA PAULISTA DE OBRAS E SERVIÇOS - CPOS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/05/1992 a 31/12/1994

Ementa:

COFINS. BASE DE CÁLCULO. EMPREITADA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. SUBCONTRATAÇÃO.

O que define determinado dispêndio como verdadeiro repasse ou mero custo é a *relação jurídica mantida com o terceiro*. Há repasse quando o terceiro mantém relação jurídica direta com o cliente - com a “fonte pagadora” -, e o contratado atua como mandatário deste perante o terceiro no ato de pagamento; neste caso, a quantia entregue pelo cliente ao contratado pertencerá desde sempre ao patrimônio do terceiro, e o contratado a receberá do cliente com a obrigação congênita de entregá-la ao verdadeiro titular.

Agora, se a relação jurídica com o terceiro é contracenada *pelo próprio contratado*, não haverá repasse, mas simples subcontratação. Neste caso, a subcontratação atenderá a um interesse do contratado, o qual, por conveniência ou necessidade, prefere contar com o auxílio de outrem para adimplir uma obrigação sua assumida com o seu cliente.

Recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. Sustentou pela recorrente o Dr. Marcos Roberto Duarte Batista. OAB/SP n° 132.248.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Atulim – Presidente

(assinado digitalmente)

Marcos Tranchesi Ortiz – Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Alexandre Kern, Domingos de Sá Filho, Rosaldo Trevisan, Ivan Allegretti, Marcos Tranchesi Ortiz e Antonio Carlos Atulim.

Relatório

Cuida-se de auto de infração (fls. 172/178) lavrado em 21 de fevereiro de 1995, para lançamento de créditos da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins relativos ao período de maio de 1992 a dezembro de 1994, não declarados em DCTF e apurados em auditora a partir do Livro de Registro de Notas Fiscais de Serviços da recorrente.

A recorrente impugnou o lançamento (fls. 180/200) arguindo:

(a) *imunidade recíproca*:

(a1) desfruta de imunidade recíproca a impostos, uma vez que é entidade paraestatal prestadora de serviço público;

(a2) a Cofins é exação enquadrável como imposto; e

(a3) sua imunidade é objeto da ação judicial declaratória nº 93.0009751-2, havendo litispendência em relação a esse argumento;

(b) *não-tributação de repasses*:

(b1) sua atividade é de mero gerenciamento e fiscalização de obras de diversos órgãos públicos, contratadas juntos a diversas construtoras;

(b2) no âmbito de tais atividades de gerenciamento, incumbe-lhe efetuar os pagamentos devidos pelo “dono da obra” – os órgãos públicos – às construtoras;

(b3) para tanto, emite contra os órgãos públicos nota fiscal de serviço no exato valor a ser repassado às construtoras (fls. 513/1656), o mesmo valor da nota fiscal de serviço que a construtora lhe emite;

(b4) tão logo recebe o numerário, repassa-o imediata e integralmente aos seus verdadeiros titulares, as construtoras;

(b5) sua remuneração pelo serviço de gerenciamento da obra consiste em uma “taxa de administração”, normalmente uma porcentagem do valor repassado às

construtoras, a qual, normalmente, era objeto de outra nota fiscal de serviços emitida por ela aos donos da obra;

(b6) o valor da taxa de administração era reconhecido como faturamento seu, devidamente declarado em DCTF – e integralmente depositado em juízo nos autos da medida cautelar nº 93.0006131-3, preparatória da ação declaratória referida acima (fls. 1704/1749);

(b7) a base de cálculo da autuação consiste precisamente dos valores repassados às construtoras, que não configuram seu faturamento ou receita, mas mero trânsito de numerário por sua contabilidade.

Em 10 de outubro de 1996, a DRJ/São Paulo-SP proferiu uma inusitada decisão (fls. 1658/1660) em que:

(a) não conheceu da impugnação relativamente ao crédito tributário principal lançado, em razão da concomitância do argumento de imunidade na ação judicial nº 93.0009751-2, declarando-o “devidamente constituído na esfera administrativa”; e

(b) sobrestou o julgamento da impugnação relativamente à multa de ofício, devendo o mesmo ser retomado após o encerramento da ação judicial relativa à imunidade.

Em 1º de dezembro de 1999, a recorrente trouxe aos autos documentos comprovando que as referidas ações cautelar e declaratória transitaram em julgado em 17 de outubro de 1997, com sentença de improcedência.

Em 27 de abril de 2001, a DRJ/Curitiba-PR, então, retomou o julgamento sobrestado pela DRJ/São Paulo-SP, e manteve a multa de ofício lançada, porém reduzindo-a de 100% para 75%, em atenção à nova legislação mais benigna ao contribuinte (fls. 1861/1866).

Sobreveio recurso voluntário em 11 de setembro de 2002 (fls. 1873/1886), no qual deduziu-se:

(a) prescrição do crédito tributário principal, que já estaria definitivamente constituído desde outubro de 1996 (quando do julgamento pela DRJ/São Paulo-SP), portanto há mais de 5 anos, sem ajuizamento de execução fiscal respectiva; e

(b) intributabilidade de meros ingressos pela Cofins, nos termos já deduzidos na impugnação.

O recurso tardou mais de cinco anos para subir ao então Conselho de Contribuintes, em razão de controvérsia sobre a exigibilidade de depósito recursal, dirimida afinal em mandado de segurança impetrado pela recorrente. Nesse ínterim, o crédito chegou a ser inscrito em dívida ativa e a execução fiscal chegou a ser ajuizada, sendo posteriormente encerrada sem julgamento de mérito, após a decisão mandamental que determinou o processamento do recurso voluntário ao Conselho (fls. 2103/2682).

Em 3 de junho de 2009, a 2ª Turma da 2ª Câmara da 2ª Seção do CARF finalmente julgou o recurso (fls. 2683/2688) e *anulou o processo a partir da decisão da DRJ/São Paulo*, por entender que a renúncia administrativa decorrente da ação judicial nº 93.0009751-2 alcançava apenas o argumento de imunidade recíproca, e não o argumento relativo aos “repasses”; para aquela turma julgadora, ao estender os efeitos da renúncia

administrativa também aos argumentos dos repasses, recusando-se a apreciá-lo, a DRJ/São Paulo cerceou o direito de defesa da recorrente. Por isso, mesmo inexistindo argumento nesse sentido no voluntário, o CARF entendeu por reconhecer de ofício essa nulidade.

Os autos, então, retornaram à DRJ/São Paulo-SP para novo julgamento da impugnação – apresentada no longínquo março de 1995 (fls. 180/200). Em 3 de março de 2011, a delegacia negou provimento à impugnação, entendendo que:

(a) o argumento de imunidade recíproca estava prejudicado, ante a coisa julgada formada nos autos da ação judicial nº 93.0009751-2; e

(b) os valores repassados às construtoras integram a base tributável da recorrente, pois configuram custos da sua atividade, irrelevantes à base de cálculo da Cofins.

Interpôs-se novo recurso voluntário (fls. 2742/1784) aos mesmos argumentos de (i) prescrição e (ii) não tributação de meros repasses.

Eis o relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Tranchesi Ortiz

O novo voluntário interposto pela recorrente atende às formalidades aplicáveis, inclusive quanto à tempestividade, motivo pelo qual dele se conhece.

1 Prescrição.

O argumento de prescrição deduzido no voluntário tem por premissa que o crédito tributário foi constituído definitivamente *em outubro de 1996*, quando da decisão irrecorrível da DRJ/São Paulo-SP que não conheceu do primeiro recurso voluntário interposto, tudo isso conforme – é forçoso reconhecer – consignou expressamente aquela mesma decisão (fls. 1658/1660).

Naquela data, então, teria passado a fluir o prazo prescricional quinquenal segundo o art. 174 do CTN, o qual viria a expirar em outubro de 2001.

Curioso notar que, para sustentar o argumento, a recorrente refuta teses que a princípio lhe favoreceriam. Diz, por exemplo, que a concomitância entre os contenciosos administrativo e judicial *era mesmo total*, uma vez que a pretensão de imunidade, por desonerá-la completamente do pagamento da Cofins, abrangia a pretensão menor da impugnação administrativa, cujo objeto era a desoneração parcial da contribuição (fls. 2755/2756). Pondera, ainda, que a decisão inicial da DRJ/São Paulo não lhe cerceou o direito de defesa (fl. 2759).

Ao respaldar a decisão inicial da DRJ – postura aparentemente inusitada –, teve a recorrente o propósito óbvio de definir a data de sua prolação como a data de constituição definitiva do crédito, apostando assim “todas as suas fichas” na hipótese de prescrição.

Consigno aqui, muito rapidamente, meu entendimento pessoal em tudo concordante com o v. acórdão do CARF que anulou a decisão primeira da DRJ/São Paulo-SP, a meu ver teratológica por ao menos dois motivos: em primeiro lugar, porque ignorou o argumento relativo aos repasses, absolutamente distinto do argumento de imunidade; em segundo lugar, porque julgou o feito “em doses homeopáticas”, cindindo-o em dois atos e momentos diferentes, procedimento que não se admite no processo administrativo.

O acerto ou erro da decisão anulatória proferida pelo CARF, contudo, agora pouco importa. E não importa porque, evidentemente, *não é esta a decisão recorrida, mas sim a segunda decisão da DRJ/São Paulo-SP.*

A anulação da primeira decisão da DRJ é premissa deste julgamento de agora. É um fato consumado. Contra ela, a recorrente poderia haver oportunamente interposto recurso especial à Câmara Superior, se lograsse atender os requisitos de admissibilidade; também poderia, ou poderá, ir a juízo.

O que não cabe é reabrir essa discussão aqui, pois essa Turma obviamente não é instância revisora de decisão de outra Turma do mesmo Tribunal.

Esse claríssimo equívoco de perspectiva fica muito evidenciado no próprio capítulo do voluntário dedicado à tese de prescrição, no qual a recorrente *em nenhum momento* se refere à decisão recorrida, mas única e diretamente à decisão do CARF. Chega a concluir que “*não deve subsistir a decisão do Conselho de Contribuintes, porque esta sim, encontra-se eivada de vício*” (fl. 2762).

O fato objetivo é que a decisão da DRJ/São Paulo proferida em outubro de 1996 está, hoje, anulada, o que significa dizer que não produziu nenhum efeito jurídico, entre eles o efeito, nela expressamente anunciado, de constituir definitivamente o crédito tributário objeto deste processo.

Se é assim, inviável resta a tese de prescrição, que aqui fica rejeitada.

2 Pagamento às Construtoras: Repasse ou Subcontratação?

Sem nos prolongarmos com incursões doutrinárias sobre tema tão profícuo em debates, adotamos o conceito de receita de Mariz de Oliveira: “*é um acréscimo de direito que não acarrete qualquer prestação para o adquirente desse direito, pendente de cumprimento por ele; ou, ainda, receita é um acréscimo de direito para o respectivo adquirente que não atribua a terceiro qualquer direito contra o adquirente daquele primeiro direito*” (A problemática das receitas de terceiros perante as bases de cálculo da contribuição ao Pis e da Cofins. Direito Tributário Atual, vol. 17. São Paulo: IBDT/Dialética, 2003. p. 70)

O critério que definirá, como receita, um valor que transita pelas mãos da pessoa jurídica é a sua *estabilização – leia-se, estabilização jurídica, não econômica – no patrimônio desta*. Se o recurso ingressa no patrimônio do possuidor em caráter definitivo, será receita. E se essa receita decorrer da venda de mercadoria ou da prestação de serviços, será – à luz da Lei Complementar nº 70/91 – faturamento.

Isso significa que o simples ingresso de numerário em posse da pessoa jurídica não é faturamento, não é sequer receita. Faturamento é espécie de receita, que por sua

vez é espécie de ingresso. Todo faturamento é receita, e toda receita é ingresso, mas a recíproca não é verdadeira: nem todo ingresso é receita.

Essa hermenêutica, muito bem exposta no voluntário, é assim sintetizada por José Antonio Minatel:

“Nem todo ingresso tem natureza de receita, sendo imprescindível para qualificá-lo o caráter de definitividade da quantia ingressada, o que não acontece com valores só transitados pelo patrimônio da pessoa jurídica, pois são por ela recebidos sob condição, ou seja, sob regime jurídico, o qual (...) não lhe outorga definitiva titularidade, pelo fato de os recursos adentrarem o patrimônio carregando simultânea obrigação de igual natureza” (Conteúdo do conceito de receita. São Paulo: MP, 2005. p. 100).

E, se o numerário transitado não configurar faturamento (na disciplina da LC nº 70/91) ou, ao menos, receita (na atual disciplina da Lei nº 10.833/03), não integrará a base de cálculo da Cofins.

Caso típico de ingresso alheio à espécie receita é aquele recebido com a obrigação congênita de entregar a um terceiro, que seja o seu verdadeiro titular. No jargão comercial, são os “repasses”.

Os repasses configuram situação de *não-incidência da Cofins*, estão desde sempre alheios ao âmbito possível de incidência da norma impositiva. Por isso, aliás, ao contrário do que se passa com as isenções, não necessitam de norma expressa que os retirem do campo de incidência da exação.

O art. 3º, §2º, inciso III da Lei nº 9.718/98, que excluía os repasses da base de cálculo da Cofins, era, pois, norma “pedagógica” que apenas consignava, às expressas, uma não-incidência. Sua revogação pela MP nº 2.158-35, então, não modificou o status legal da matéria. A constatação é de Mariz de Oliveira:

“Esse dispositivo manifestava explicitamente uma norma de não-incidência das contribuições, (...)”

Em vista disso, a revogação do inciso II do §2º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, pela atual Medida Provisória nº 2.158-35, não afeta a intributabilidade dos meros ingressos ou entradas que devam ser transferidos à pessoa que detenha a titularidade do direito aos mesmos”. (op. cit. p. 94)

É preciso, contudo, não confundir repasses com *custos da pessoa jurídica contribuinte*, sob o risco de converter a base de cálculo da Cofins, de receita, em lucro.

Ao obrigar-se, perante um cliente, à entrega de uma mercadoria ou à prestação de um serviço, o contratado pode, e comumente o faz, delegar a terceiro parcela, ou mesmo a totalidade, dos esforços necessários ao cumprimento da prestação assumida. É natural que, do valor recebido do cliente, o contratado use “imediatamente” uma parcela para pagar o terceiro que contribuiu com o cumprimento da prestação.

Ter-se-á, nessa hipótese, subcontratação, e não verdadeiro repasse, sendo que o valor pago pelo contratado ao subcontratado representará grandeza influente na sua lucratividade, mas não no montante total de receita auferida.

O que a meu ver define determinado dispêndio como verdadeiro repasse ou mero custo é a *relação jurídica mantida com o terceiro*. Há repasse quando o terceiro mantém relação jurídica direta com o cliente – com a “fonte pagadora” –, e o contratado atua como mandatário deste perante o terceiro no ato de pagamento; neste caso, a quantia entregue pelo cliente ao contratado pertencerá desde sempre ao patrimônio do terceiro, e o contratado a receberá do cliente com a obrigação congênita de entregá-la ao verdadeiro titular.

Agora, se a relação jurídica com o terceiro é contracenada *pele próprio contratado*, não haverá repasse, mas simples subcontratação. Neste caso, a subcontratação atenderá a um interesse do contratado, o qual, por conveniência ou necessidade, prefere contar com o auxílio de outrem para adimplir uma obrigação sua assumida com o seu cliente.

Sob essas premissas, analisemos o caso concreto.

A recorrente sustenta que presta, aos diversos órgãos públicos contratantes, serviços de fiscalização e gerenciamento de obras de construção civil (engenharia consultiva), e não serviços de construção civil propriamente.

Tratam-se, com efeito, de realidades bastantes distintas, tanto que captadas em itens distintos da Lei Complementar nº 116/03, disciplinadora do Imposto Sobre Serviços – ISS da competência municipal:

“7.02 – Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos;

7.19 – Acompanhamento e fiscalização da execução de obras de engenharia, arquitetura e urbanismo”

Em princípio, o serviço de acompanhamento de obras não envolve, para o prestador, a obrigação de efetuar, em nome do “dono da obra”, os pagamentos aos empreiteiros e demais fornecedores do empreendimento.

Nada impede, contudo, que tal incumbência seja adicionalmente prevista no contrato entre as partes, afinal os pagamentos no segmento de construção civil são comumente feitos à medida em que a obra evolui, e é a empresa fiscalizadora quem afere o andamento da obra através das chamadas “medições”. É, assim, perfeitamente possível, e até esperado, que a obrigação de efetuar os pagamentos seja atribuída contratualmente à fiscalizadora da obra.

Enfim, o serviço de engenharia consultiva de fiscalização de obra não se desnatura em havendo pacto concomitante estipulando que a contratada irá receber da contratante os valores a serem, ato contínuo, entregues aos empreiteiros credores.

O que é, a meu ver, fundamental para assegurar e manter esse objeto contratual é que *haja relação jurídica direta entre o empreiteiro e o dono da obra*. Afinal, o dono da obra é, obviamente, contratante de uma obra de construção civil, então alguém precisa prestar-lhe (a ele, necessariamente) esse serviço; se o prestador não é a empresa fiscalizadora, eis que essa apenas fiscaliza a obra, então há de ser o empreiteiro, que se obriga *diretamente perante o dono da obra*.

Pois bem. Para demonstrar os contornos da relação jurídica mantida com seus clientes, a recorrente trouxe aos autos um contrato celebrado com o “Hospital das Clínicas da Faculdade de Medicina da USP – HCFMUSP”, uma autarquia estadual paulista (fls. 2065/2077).

Segundo sua Cláusula Primeira, incumbe à recorrente *“a elaboração dos estudos preliminares inclusive de localização, projetos básicos, projetos executivos, orçamentos detalhados, especificações, cronogramas físico-financeiros, memoriais descritivos e contratação de todas as obras e serviços relativos às edificações”*.

A cláusula parece definir que a recorrente não será a empreiteira, cabendo-lhe apenas atribuições de engenharia consultiva, mas não esclarece *em nome de quem* a obra será contratada com terceiros, se em nome da própria recorrente ou do HCFMUSP.

O parágrafo primeiro da mesma cláusula, a seu turno, incumbe a recorrente de *“executar os serviços de ampliação, reforma, instalações de equipamentos e outros, em prédios novos ou já existentes”*, o que já significa que a recorrente terá, sim, ao menos em alguma medida, atribuições de engenharia construtiva propriamente.

A Cláusula Quarta do contrato dispõe que *“após a elaboração dos projetos executivos e a aprovação pelo HCFMUSP, [a CPOS] contratará sua execução”*, e o respectivo parágrafo primeiro estipula caber à recorrente *“além da contratação da obra ou serviço, a fiscalização de sua execução”*.

Finalmente, a cláusula sexta dispõe que *“o HCFMUSP responsabiliza-se pelo efetivo pagamento das medições realizadas e reajustes devidos ao executor de obra ou serviço, comparecendo como interveniente anuindo às cláusulas e condições estabelecidas [pelo CPOS]”*.

As Cláusulas Quarta e Sexta, reconheça-se, favorecem a tese recursal, pois sugerem que as atribuições contratuais da recorrente serão (i) representar o cliente na contratação da empreiteira e (ii) fiscalizar a atuação da empreiteira.

Trouxe, ainda, a recorrente, o contrato celebrado com a construtora “Método Engenharia S.A.” cujo objeto é justamente a execução da obra do HCFMUSP. E este documento, a meu ver, desdiz completamente a relação jurídica que se vislumbrava no contrato entre recorrente e HCFMUSP.

Isso porque, ao contrário do que se imaginava a partir da leitura daquele primeiro contrato, neste a empreitada foi contratada *direta e exclusivamente pela recorrente, e não pelo HCFMUSP*.

Em desacordo com a Cláusula Sexta do contrato com a recorrente, o HCFMUSP não comparece no contrato com a Método *sequer na condição de interveniente*.

A relação jurídica com a empreiteira executora é, assim, estabelecida *com a recorrente*, e não com o seu cliente. A construtora não guarda nenhuma relação e, por conseguinte, nenhuma pretensão em relação ao HCFMUSP. Se a recorrente porventura não lhe paga, nem por isso poderá cobrar do HCFMUSP; e, se o HCFMUSP não pagar à recorrente, ainda poderá cobrar normalmente desta o preço dos serviços prestados, a demonstrar a completa autonomia entre as parâmetros contratuais “HCFMUSP x Recorrente” e “Recorrente x Método”.

Ora, se a Método não presta serviços de construção civil ao HCFMUSP, quem os presta? Alguém há de prestar, afinal o HCFMUSP é o dono da obra, o proprietário do prédio erguido!

Essa posição é ocupada, então, forçosamente, pela recorrente, o que faz da construtora mera subcontratada sua. A contratação da construtora atende, pois, ao interesse jurídico da recorrente, que assim entendeu conveniente proceder para adimplir a obrigação assumida com o seu cliente.

É verdade que os valores pagos pela recorrente à Método equivalem precisamente aos valores pagos pelo HCFMUSP à recorrente. Para cada nota fiscal de valor \$X emitida pela Método contra a recorrente, há uma nota fiscal de mesmo valor \$X emitida pela recorrente contra o HCFMUSP (fls. 1896/2063). Há, inclusive, comprovantes bancários dos respectivos pagamentos, a afastar qualquer cogitação de simulação.

Isso, contudo, não basta. Isso apenas demonstra que, na mensuração do preço do seu serviço, a recorrente mensurou corretamente o seu custo, de modo a manter a margem de lucro desejada.

Enfim, o contrato entre a recorrente e a empreiteira leva-me a concluir que a sua relação com o HCFMUSP é de empreitada, e não de mera fiscalização de obra. Consigne, por oportuno, que do objeto social da recorrente também consta a atividade de construção civil (fl. 2121).

Agora, mesmo no âmbito de uma relação de empreitada, é, ainda assim, possível caracterizar a relação entre empreiteiro e subempreiteiro como de repasse.

Trata-se da chamada “empreitada por administração”, na qual o empreiteiro assume a obrigação de erguer a obra, porém todos os insumos, pessoais e materiais, para tanto necessários são-lhe contratados, adquiridos e fornecidos pelo dono da obra contratante.

Portanto, para que se pudesse subsumir o caso da recorrente ao regime de empreitada por administração, seria igualmente necessário que a contratação da empreiteira fosse realizada em nome do HCFMUSP ou, no mínimo, com a anuência deste, o que, como se viu, não ocorreu aqui.

Registro, finalmente, que o contrato celebrado com o HCFMUSP foi *o único* juntado pela recorrente para revelar a natureza da relação jurídica mantida com todos os seus clientes. Da lista de fls. 241/284, constam mais de 40 órgãos públicos contratantes no período autuado. A meu ver, um único exemplo não pode ser considerado amostragem bastante para assegurar, com segurança, o regime de contratação de outras quarenta hipóteses.

Por isso, mesmo que se entendesse que a relação com “Recorrente x HCFMUSP x Método” caracterizasse repasse, seria o caso de prover parcialmente o recurso para excluir da base tributada apenas as receitas relativas a esta relação contratual.

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Marcos Tranchesi Ortiz

CÓPIA