



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

Processo n° 19515.001628/2007-35
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1401-000.948 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de março de 2013
Matéria IRPJ
Recorrente Skanska Brasil Ltda.
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

DESPESAS. ASSISTÊNCIA TÉCNICA. LIMITE LEGAL. RECEITA LÍQUIDA TOTAL

As despesas de assistência técnica pagas a pessoas jurídicas domiciliadas no exterior somente são dedutíveis até o limite de 5% da receita líquida do período. Na apuração da receita líquida total da contribuinte devem ser consideradas, além da receita líquida da própria contribuinte, as receitas líquidas proporcionais dos consórcios de que a contribuinte participou no citado ano-calendário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Jorge Celso Freire da Silva - Presidente.

(assinado digitalmente)

Fernando Luiz Gomes de Mattos - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jorge Celso Freire da Silva, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Maurício Pereira Faro, Karem Jureidini Dias, Antonio Bezerra Neto e Roberto Armond Ferreira da Silva. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Alexandre Antonio Alkmim Teixeira.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto e transcrevo parcialmente o relatório que integra o acórdão recorrido, fls. 1725-1733:

Traça o presente processo de lançamentos relativos ao imposto de renda e contribuição social sobre o lucro líquido decorrentes da dedução das despesas de assistência técnica pagas a pessoas jurídicas domiciliadas no exterior em patamar superior ao legalmente permitido (5% da receita líquida).

Os montantes constituídos insertos nos presentes autos são os seguintes:

<i>IRPJ</i>	<i>R\$ 490.056,96</i>
<i>JUROS DE MORA</i>	<i>R\$ 247.625,78</i>
<i>MULTA PROPORCIONAL</i>	<i>R\$ 367.542,71</i>
<i>TOTAL IRPJ</i>	<i>R\$ 1.105.225,45</i>
<i>CSLL</i>	<i>R\$ 183.046,35</i>
<i>JUROS DE MORA</i>	<i>R\$ 92.493,32</i>
<i>MULTA PROPORCIONAL</i>	<i>R\$ 137.284,76</i>
<i>TOTAL CSLL</i>	<i>R\$ 412.824,43</i>

As despesas de assistência técnica em foco foram apuradas nas seguintes contas contábeis:

** Conta contábil no. 6515 — Serviços Prestados por Pessoa Jurídica do Exterior;*

** Conta contábil n°. 6457 001 — Despesas Judiciais.*

Os dispêndios registrados nas contas contábeis descritas acima totalizaram, no ano-calendário de 2003, o importe de R\$ 3.214.464,76 (três milhões, duzentos e quatorze mil, quatrocentos e sessenta e quatro Reais e setenta e seis centavos). A receita líquida atividades do contribuinte, regularmente declarada na Linha 17 da Ficha 06A da DIPJ 2004, remontou a R\$ 23.612.327,29 (vinte e três milhões, seiscentos e doze mil, trezentos e vinte e sete reais e vinte e nove centavos). Logo, o limite para dedução das despesas com assistência técnica remontaria a R\$ 1.180.616,36 (um milhão, cento e oitenta mil, seiscentos e dezesseis reais e trinta e seis centavos), que corresponde a 5% da receita líquida. As seguintes providências foram tomadas pela autoridade fiscal no curso da fiscalização:

- Foi glosado o excesso das despesas registradas a título de assistência técnica, pagas ao exterior (R\$ 2.033.848,40 — dois milhões, trinta e três mil, oitocentos e quarenta e oito Reais e quarenta centavos).*

• *Em decorrência de todo o acima exposto, foram lavrados, em 26/06/2007, os seguintes autos de infração:*

• *Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, com fundamento nos arts. 249, inciso I, 251 e parágrafo único, 354 e 355, todos do RIR/99;*

• *Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL, com fundamento no art. 2º e §§ da Lei nº. 7.689/88; art. 1º da Lei nº. 9.316/96 e art. 28 da Lei nº. 9.430/96; art. 37 da Lei nº. 10.637/2002.*

IMPUGNAÇÃO

Inconformado com as autuações, da qual tomou ciência em 26/06/2007 (fls. 315 e 320), o contribuinte apresentou impugnações em 26/07/2007, com as seguintes alegações, em síntese:

• *Consoante se verificaria no item 36 da Ficha 04A, da DIPJ 2004, a Impugnante teria declarado como custo a título de despesas de assistência técnica proveniente do exterior o montante de R\$ 3.060.635,25, e não os R\$ 3.214.464,76 apontados na autuação.*

• *Com efeito, de acordo com os dados extraídos da contabilidade da Impugnante (doc. 5), excetuados o IRRF e a CIDE incidente sobre os pagamentos de assistência técnica ao exterior, restaria comprovado que os valores os quais compõe a despesa de fato incorrida com assistência técnica proveniente do exterior remontando a R\$ 2.764.129,42 (dois milhões, setecentos e sessenta e quatro mil, cento e vinte e nove Reais e quarenta e dois centavos).*

• *O contribuinte ressalta que a diferença entre o que de fato foi por ele apurado e o quanto foi apontado pela fiscalização, que perfaz o montante de R\$ 450.335,24 (R\$ 2.764.129,42 + 450.335,34 = R\$ 3.214.464,76), relaciona-se a valores remetidos ao exterior pela Impugnante referentes às despesas com pagamento por arbitragem à Câmara Internacional de Comércio em Paris. Tais dispêndios decorreram de desavença pactual relativa aos termos do acordo de subcontratação firmado entre a Defendente e a Enelpower do Brasil Ltda. Ressalta-se que tais dispêndios não se referem à assistência técnica, foram declarados na DIPJ na Linha 37 da Ficha 04A (integrando as despesas operacionais), e são necessários, usuais e normais à atividade da empresa.*

• *Destarte, o valor supostamente excedido para fins de aplicação do limite percentual de 5% sobre os pagamentos a título de serviços de assistência técnica provenientes do exterior não resultaria mais no montante de R\$ 2.033.848,40, mas sim no valor de R\$ 1.583.513,06.*

• *Entretanto, alega o contribuinte que o limite de dedutibilidade das despesas de assistência técnica em testilha foi minorado,*

pois teria havido insuficiência na receita declarada na DIPJ 2004.

• De fato, o Defendente seria participe do consórcio de empresas designado Consórcio Cigla-Sade, fazendo jus a 50% das receitas e despesas relativas ao mesmo. Contudo, ao revés de constar da contabilidade da Impugnante todas as receitas e despesas incorridas em virtude da atividade consorciada em testilha, verificar-se-ia que, em relação à contabilização dos valores relativos ao Consórcio Cigla-Sade, teria constado somente o resultado (prejuízo de R\$ 3.155.688,90) apurado no ano-calendário de 2003 (doc. 12), que corresponderia à participação que competiria à empresa em foco (doc. 11).

• Mister esclarecer que, na conta contábil n°. 9211.001 — Lucro e/ou Prejuízo na Participação (Consórcio Cigla-Sade), há dois lançamentos que se referem ao resultado proveniente de outro consórcio de que participava a Impugnante à época dos fatos (Consórcio Construtor Paracambi — 46,5% de participação, resultando na contabilização do lucro de R\$ 269.171,20).

• Da mesma forma, quando da entrega da DIPJ 2004, o montante do prejuízo de R\$ 3.155.688,90, bem como o lucro de 269.171,70, teriam sido incluídos na Linha 30 da Ficha 05A, o qual totalizou R\$ 3.953.324,47, compondo-se da forma exposta no quadro aposto às fls. 15 da peça defensiva (fls. 342).

• Ressalta o Defendente que tanto as receitas quanto os custos e despesas dos Consórcios Cigla-Sade e Construtor Paracambi deveriam constar em sua escrituração contábil, conforme orienta a própria Receita Federal (Soluções de Consulta n°. 60/2005 Região Fiscal e 70/2005 — 8a Região Fiscal).

• Portanto, de acordo com a DRE do Consórcio Cigla-Sade, extrai-se a receita operacional líquida do ano-calendário de 2003 no valor de R\$ 59.532.914,08, da qual a participação da Impugnante (50%) acarretaria no reconhecimento da receita operacional de R\$ 29.766.299,49.

• Já no caso do Consórcio Construtor Paracambi, a receita operacional líquida do ano-calendário de 2003 correspondeu a R\$ 813.547,31, da qual, conforma participação da Defendente (46,5%), saca-se o valor de R\$ 378.299,49.

• Destarte, restaria evidenciado que, em que pese o valor declarado na Linha 17 da Ficha 06A, da DIPJ 2004, remontar a apenas R\$ 23.612.327,29, a este deverão ser acrescidas as importâncias relativas à receita líquida decorrente dos Consórcios Cigla-Sade e Construtor Paracambi, proporcionais à participação de 50% e 46,5%, respectivamente, da Impugnante. Assim, a efetiva receita líquida da Defendente no ano-calendário de 2003 restaria demonstrada no quadro abaixo:

Item 17 da Ficha 06A da DIPJ 2004 R\$ 23.612.327,29

Receita Operacional Líquida (DRE — Consórcio Cigla-Sade) R\$ 29.766.457,04

Receita Operacional Líquida (DRE — Consórcio Paracambi) R\$ 378.299,50

Receita Líquida Total R\$ 53.757.083,83

• *Assim, o limite de dedutibilidade dos valores pagos em face de assistência técnica prestada por empresa sediada no exterior corresponderia a R\$ 2.687.854,19. Logo, o excesso de dedução destes dispêndios seria de apenas R\$ 76.275,23 (valores pagos a título de assistência técnica — exterior : R\$ 2.764.129,42).*

• *O contribuinte aduz que concorda com o excesso de dedução mencionado no parágrafo anterior, e alega que teria efetuado o recolhimento no prazo legal de impugnação (doc. 16).*

• *Por fim, alega o Defendente que não há limite de dedutibilidade dos valores pagos a título de assistência técnica ao exterior para fins de apuração da base de cálculo da CSLL.*

Os pedidos deduzidos em caráter principal são: (i) improcedência da autuação em relação à CSLL, visto que inexistiria amparo para a aplicação do disposto no art. 355 do RIR para a apuração da base de cálculo da CSLL; (ii) improcedência da autuação em relação ao IRPJ e à CSLL, visto que teria existido erro de fato na receita líquida declarada na DIPJ 2004. Em caráter subsidiário, requer-se a exclusão do valor de R\$ 450.335,34 da base de cálculo do crédito tributário apurado, vez que tal importância não se refere a pagamentos relativos à assistência técnica do exterior.

NECESSIDADE DE DILIGÊNCIA À FISCALIZAÇÃO

Inicialmente, verifica-se que a fiscalização utilizou, para o cálculo do limite de dedutibilidade das despesas relativas à assistência prestada por empresa estrangeira, a receita líquida inserta na Linha 17, da Ficha 06A, da DIPJ 2004 (R\$ 23.612.327,29 — fls. 35).

O contribuinte aduz que teria participado de dois consórcios (Cigla-Sade e Construtor Paracambi) no ano-calendário de 2003, sendo que a receita de ambos não teria sido refletida em sua escrituração contábil, e sequer na DIPJ 2004. Alega o Defendente, neste ponto, que apenas o resultado de ambos foi registrada contabilmente e oferecida à tributação .

Em relação ao Consórcio Cigla-Sade, o contribuinte apresentou os seguintes documentos:

• *Contrato de constituição de consórcio, celebrado entre a Impugnante e a CIGLA Construtora Impregilo e Associados S/A (fls. 718/730);*

• *Balanco patrimonial apurado em 31/12/2003 e DRE do ano-calendário de 2003, ambos do Consórcio Cigla-Sade (fls. 732);*

• *Balancete analítico do mês de dezembro de 2003 do Consórcio Cigla-Sade (fls. 733/740);*

- *Razão contábil (conta n.º. 41101.00001 — Receitas de trabalhos Executados) do Consórcio Cigla-Sade do ano-calendário de 2003 (fls. 741/744);*
- *Razão contábil (conta n.º. 41101.00011 — Receita Estimada - Medições) do Consórcio Cigla-Sade do ano-calendário de 2003 (fls. 745/748);*
- *Termos de Abertura e Encerramento dos Diários n.º. 6 a 9 (fls. 749/756);*
- *Documentos referentes à apuração da base de cálculo da COFINS (fls. 919/936) e do PIS (fls. 937/950), acompanhados das respectivas DCTF e recolhimentos, todos referentes ao ano-calendário de 2003 do Consórcio Cigla-Sade.*

Ao analisar os documentos mencionados acima, apurou-se que contribuinte demonstra, em princípio, que a receita bruta do referido consórcio, no ano-calendário de 2003, foi de R\$ 63.945.127,91 (fls. 732 e 740), remontando a respectiva receita líquida a R\$ 59.532.914,08 (fls. 732).

Em decorrência de o Impugnante demonstrar que possuía participação de 50% no Consórcio Cigla-Sade (fls. 720), entende-se que o mesmo deveria registrar contabilmente metade das receitas auferidas pelo referido consórcio no ano-calendário de 2003 (R\$ 31.972.563,95), no esteio da interpretação atribuída pela Receita Federal A modalidade de contabilização do reconhecimento das receitas das empresas consorciadas (Solução de Divergência COSIT n.º. 06/2003; art. 3º, caput, da IN RFB n.º. 834/2008).

Ao verificar a receita de prestação de serviços inserta na DIPJ 2004, apurou-se que o contribuinte provavelmente não declarou a integralidade das receitas que lhe cabiam no Consórcio Cigla-Sade, pois o montante inserto na Linha 08 da Ficha 06A (R\$ 25.463.756,05 — fls. 35) é inferior à parte que cabia à Defendente das receitas do referido consórcio (R\$ 31.972.563,95).

Destarte, há indícios de que a receita líquida inserta na Linha 17 da Ficha 06A da DIPJ 2004 realmente foi indevidamente declarada em patamar inferior ao real, o que teria levado à incorreção no cálculo do limite de dedução dos valores pagos a empresas sediadas no exterior a título de assistência técnica. Frise-se que o resultado apurado no ano-calendário de 2003 para o Consórcio Cigla-Sade (prejuízo de R\$ 6.311.377,78) teria sido declarado, de forma englobada e na quota-parte que cabia Impugnante, na Linha 30 da Ficha 05A da DIPJ 2004.

*Entretanto, em decorrência do contribuinte não ter acostado aos autos os lançamentos contábeis relativos às receitas de prestação de serviços declaradas na DIPJ 2004, o que permitiria aferir, **com a devida certeza**, se foi computada alguma receita relativa ao Consórcio Cigla-Sade em sua escrituração contábil e na DIPJ 2004, bem como se o resultado do referido empreendimento foi regularmente oferecido à tributação, entende-se imperioso o envio dos autos à fiscalização para o **deslinde de tais dúvidas**.*

No tocante ao Consórcio Construtor Paracambi, o Defendente apresentou os seguintes documentos

- *Contrato de constituição de consórcio, celebrado entre a Impugnante, a empresa Brasileira de Engenharia S/A e a Enerconsult S/A (fls. 760/767);*
- *Termo de Abertura e Encerramento do Diário n.º. 2 (fls. 770/771);*
- *Balanço patrimonial apurado em 30/06/2003 e DRE do interregno de 01/01/2003 a 30/06/2003 do Consórcio Construtor Paracambi (fls. 772);*
- *Balancete de verificação do mês de junho de 2003 do Consórcio Construtor Paracambi (fls. 773/775);*
- *Razão analítico do Consórcio Construtor Paracambi do período de janeiro a junho de 2003 (fls. 776/808);*
- *Documentos referentes à apuração da base de cálculo da COFINS (fls. 956/959) e do PIS (fls. 952/955), ambos referentes aos meses de fevereiro, abril e maio de 2003 do Consórcio Construtor Paracambi.*

A documentação apresentada pelo contribuinte em relação ao Consórcio Construtor Paracambi não abrange todo o ano-calendário de 2003, sendo que o Impugnante não apresenta qualquer justificativa para tal fato. Logo, faltaria evidência nos autos de qual seria a receita deste consórcio que deveria ser registrada contabilmente pela Impugnante durante todo o ano-calendário de 2003.

Contudo, como já é imprescindível o envio dos autos à fiscalização, e em decorrência de ser plausível a alegação de que a sistemática de contabilização das receitas, custos e despesas do Consórcio CIGLA-SADÉ também teria sido adotada para o Consórcio Construtor Paracambi (registro contábil apenas da quota-parte do lucro/prejuízo do consórcio, sem o registro proporcional das receitas, custos e despesas), entende-se que é pertinente que a fiscalização explicita qual é a receita do Consórcio Construtor Paracambi que foi / deveria ser registrada pela Defendente no ano-calendário de 2003.

No tocante aos valores registrados na conta contábil n.º. 6457 001 — Despesas Judiciais, a fiscalização incluiu tais importâncias no cálculo do limite de dedutibilidade das despesas pagas a título de royalties pela exploração de patentes de invenção ou uso de marcas de indústria ou de comércio, e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante (art. 355 do RIR/99).

O contribuinte aduz que os dispêndios em foco não possuem qualquer relação com as despesas previstas no art. 355 do RIR/99, vez que os lançamentos registrados na conta contábil n.º.

valores pagos à Camara Internacional de Comércio em Paris, conforme comprovariam os documentos acostados à impugnação (fls. 475/541). Tais dispêndios teriam decorrido de desavença pactua relativa aos termos do acordo de subcontratação firmado entre a Defendente e a Enelpower do Brasil Ltda., restando tais valores declarados na DIPJ na Linha 37 da Ficha 04A (integrando as despesas operacionais).

Destarte, entende-se que é necessário que a fiscalização explicita qual a real natureza jurídica dos valores registrados na conta contábil n.º. 6457 001 — Despesas Judiciais, **atentando-se para os elementos de prova acostados à defesa** (fls. 475/541).

Do exposto, tornou-se necessário o encaminhamento dos autos à **DEFISMIPAC/SAPAF**, a fim de que seja empreendida a competente diligência fiscal, possibilitando a implementação das seguintes providências:

- Explicitar qual a receita do Consórcio Cigla-Sade que competia à Impugnante no ano-calendário de 2003;
- Indicar qual a receita do Consórcio Construtor Paracambi que cabia à Defendente no ano-calendário de 2003;
- Evidenciar se o resultado advindo de ambos consórcios foi oferecido à tributação pela Impugnante na DIPJ 2004;
- Apurar e demonstrar qual a receita líquida total auferida pela Impugnante, no ano-calendário de 2003, que deve servir de base para o cálculo do limite de dedução das despesas pagas a título de assistência técnica (considerando a quota-parte das receitas do Consórcio Cigla-Sade e do Consórcio Construtor Paracambi, se cabível);
- Explicitar qual a real natureza jurídica dos valores registrados na conta contábil n.º. 6457 001 — Despesas Judiciais, atentando-se para os elementos de prova acostados à defesa (fls. 475/541) e indicando se tais dispêndios se sujeitam ao limite de dedutibilidade previsto no art. 355 do RIR/99.

Em resposta à Diligência requerida por esta Delegacia de Julgamento, a Fiscalização elaborou relatório conclusivo de fls.1.703/1.705, o qual concluiu o seguinte:

- Para o ano-calendário de 2003, a receita líquida da atividade informada no item 17 da Ficha 06 da DIPJ remontou a R\$ 23.612.327,29;
- Em relação ao consórcio Cigla-Sade, o resultado líquido foi um prejuízo de R\$ 3.155.688,88, apesar de ter auferido receita de R\$ 65.126.872,77 (participação de 50% no acordo);
- Em relação ao consórcio Construtor Paracambi, o resultado líquido totalizou R\$ 269.171,20 (receita de R\$ 813.547,31 e resultado líquido de 578.862,80), pois sua participação era de 46,5% no acordo;
- Quanto à natureza jurídica dos valores da conta 6457/0001 - **Despesas Judiciais, diz respeito a pagamentos feitos em decorrência de litígio contratual mediado pela Camara Arbitral**

de Paris, o qual se fez necessária a assistência técnica de terceiros domiciliados no exterior para dirimir dúvidas contratuais, provenientes de prestação de serviços no País. Portanto, conforme o relatório fiscal, os referidos dispêndios são gastos de assistência técnica.

Em resposta ao relatório final da diligência de fls.1700/1701, a contribuinte apresentou resposta de fl.1.702 esclarecendo alguns pontos objeto do litígio.

A 2ª Turma da DRJ/SP1, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, por meio do Acórdão nº 16-30.069, que recebeu a seguinte ementa (fls. 1724):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

DESPESAS. ASSISTÊNCIA TÉCNICA. LIMITE LEGAL

A glosa de custos/despesas, referente à dedução das despesas de assistência técnica pagas a pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, é devida quando ultrapassar o limite estabelecido em lei, o qual, no presente caso, é limitada a 5% da receita líquida do período.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Aplica-se aos lançamentos decorrentes ou reflexos o decidido sobre o lançamento que lhes deu origem, por ter suporte fático comum.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada do referido Acórdão em 20/11/2011 (fls. 1743), a contribuinte apresentou em 28/11/2011 os recursos voluntários de fls. 1752-1775 e 1803-1833, basicamente repetindo os argumentos apresentados na fase impugnatória.

No tocante ao cálculo do limite para cômputo da dedutibilidade das despesas com assistência técnica proveniente do exterior, a recorrente sustentou que devem ser levados em conta as receitas líquidas proporcionais dos consórcios Cigla-Sade e Paracambi, e não os seus resultados líquidos proporcionais.

Com fundamento no item 4 do PN CST nº 5/76, Solução de Consulta nº 175/02 da SRRF – 6ª Região e IN 834/2008, a recorrente sustentou que casa uma das empresas participantes do consórcio deve apropriar individualmente suas receitas e despesas, proporcionalmente à sua participação percentual no rateio do empreendimento. Neste sentido, fez referência a outras decisões proferidas em processos de solução de consulta (v. fls. 1766-1768).

Questionou o entendimento da decisão de piso, afirmando que as despesas decorrentes da solução do litígio por meio da Câmara Arbitral de Paris não deve ser computada

como despesa com assistência técnica. Sustentou que a despesa incorrida com a arbitragem internacional, além de estar expressamente prevista em contrato, referia-se à atividade operacional da recorrente, não se tratando de serviço ou atividade que implicasse na transferência, direta ou indireta, de tecnologia para a contribuinte. Neste sentido, fez referência a julgados do extinto 1º Conselho de Contribuintes, fls. 1773.

Afirmou, outrossim, que dentre os valores lançados na conta 6457.0001 – Despesas Judiciais, encontra-se o valor de R\$ 1.181,18, o qual se refere a IRRF recolhido a maior, e que foi lançado equivocadamente naquela conta. Afirmou, outrossim, que a decisão de piso absteve-se de apreciar esta alegação.

Nestes termos, requereu que seja dado integral provimento ao presente recurso voluntário.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Luiz Gomes de Mattos

O recurso atende aos requisitos legais, razão pela qual deve ser conhecido.

Cômputo da receita líquida da contribuinte

Analisando-se os elementos constantes dos autos, constato que assiste razão à recorrente no que tange à apuração da sua receita líquida total, que constitui a base de cálculo para a determinação do limite das despesas dedutíveis a título de assistência técnica proveniente do exterior.

Modesto Carvalhosa assim leciona sobre a natureza jurídica dos consórcios (in **Comentários à Lei das Sociedades Anônimas**, 4º Vol. 2ª edição rev., atual. e ampl. Saraiva, São Paulo, 2003, p.386.)

Constitui o consórcio uma comunhão de interesses e de atividades que atende a específicos objetivos empresariais, que se originam nas sociedades consorciadas e delas se destacam. Estas procuram um fim comum específico, que é retirado dos fins gerais de cada uma delas. O consórcio forma-se para agregar meios para a consecução de um fim próprio (consórcio operacional) ou para habilitar as consorciadas - com a soma de seus recursos e aptidões - a contratarem com terceiros serviços e obras (consórcio instrumental). O consórcio decorre de um contrato plurilateral firmado entre duas ou mais sociedades com atividades afins e complementares, visando a agregar meios capazes de levá-las a desenvolver atividades, pesquisas (consórcio operacional), ou capacitá-las a contratar com terceiros a execução de determinados serviços, obras, ou concessões (consórcio instrumental). Trata-se de uma comunhão de interesses, de objetivos e de atividades que não poderiam ser alcançados na esfera individual de cada empresa, e que, por isso, demanda a agregação de recursos e de aptidões para conseguir um determinado objetivo, de natureza operacional ou instrumental. Será operacional o objetivo quando a congregação visar ao exercício de específica atividade empresarial, que será desenvolvida no âmbito das sociedades consorciadas. Será instrumental quando o objetivo do consórcio for o de contratar, com terceiros, obras, serviços e concessões.

De fato, nos termos do art. 278 do Lei nº 6.404/76, é forçoso admitir que os consórcios são entes despersonalizados, *verbis*:

Art. 278. As companhias e quaisquer outras sociedades, sob o mesmo controle ou não, podem constituir consórcio para executar determinado empreendimento, observado o disposto neste Capítulo.

§ 1º O consórcio não tem personalidade jurídica e as consorciadas somente se obrigam nas condições previstas no respectivo contrato, respondendo cada uma por suas obrigações, sem presunção de solidariedade.

Como se vê, o consórcio de sociedade não tem contrato social, de acordo com o Novo Código Civil seu tratamento é de sociedade não personificada (sociedade não personificada é aquela constituída sem as formalidades legais, ou seja, é a sociedade de fato e não sociedade de direito, aquela não submetida a registro no órgão competente, por estar desobrigada ou pendente dessa condição).

O consórcio não tem personalidade jurídica própria, mantendo-se a autonomia jurídica-tributária de cada uma das consorciadas. Em outras palavras, cabe dizer que as consorciadas obrigam-se somente às condições previstas no contrato, respondendo cada uma por suas obrigações.

Do que foi até aqui exposto, conclui-se que a distinção essencial entre as figuras do contrato de consórcio e do contrato de sociedade comercial reside em que a causa típica desse último é o exercício em comum das atividades dos sócios (objeto) com o escopo de repartição de lucros (fim), enquanto a causa típica do primeiro é a coordenação do exercício individual da mesma ou de diversas atividades (objeto), com vistas à execução de um empreendimento comum, próprio ou alheio (fim). Sendo o exercício da atividade dos consorciados individual (embora com coordenação), as receitas e os resultados desta são atribuíveis também individualizadamente a cada um.

Assim, diante da inexistência de personalidade jurídica dos consórcios, revela-se necessário o cômputo e tributação proporcional das receitas e despesas do consórcio nas correspondentes pessoas jurídicas consorciadas.

Sobre o tema, já dispunha o ADN nº 21, de 8 de dezembro de 1984, *verbis*:

(...) os rendimentos decorrentes das atividades (principais e acessórias) desses consórcios devem ser computados nos resultados das empresas consorciadas, proporcionalmente à participação de cada uma no empreendimento.

Na verdade, o princípio da tributação autônoma dos consorciados, já se encontrava assentada no item 4 do Parecer Normativo COORDENADOR DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO - CST nº. 05 de 28.01.76, publicado no D.O.U. de 19.02.76, *verbis*:

4. Deste modo, considerada a forma complexiva de apuração do lucro tributável, deve cada uma das pessoas jurídicas, apropriando individualmente suas receitas e despesas, apresentar sua declaração de rendimentos como contribuinte do imposto de renda, definido no art. 95 do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 76.186/75.

Assim, percebe-se que os resultados (receitas e despesas) devem ser distribuídos proporcionalmente à participação das consorciadas no empreendimento, de modo que exista a apuração do lucro real e da contribuição social individualmente em cada uma dessas consorciadas.

Considerando que o presente processo refere-se ao ano-calendário de 2003, revela-se despidendo analisar, no presente concreto, as alterações no tratamento tributário dos consórcios introduzidas pela MP nº 510/10, posteriormente convertida na Lei nº 12.402/11.

Este entendimento, vigente à época dos fatos, foi repetidas vezes reafirmado pela Receita Federal, conforme se verifica pela análise de sucessivos processos de consulta, referidos pela recorrente às fls. 1767-1768. Dentre tais decisões, destaco aquela proferida na Solução de Consulta nº 39, de 25/03)2002, da Divisão de Tributação da 9ª Região Fiscal (DOU de 21/05/2002):

(...) as empresas consorciadas são contribuintes da COFINS incidente sobre as receitas decorrentes da atividade desenvolvida pelo consórcio, proporcionalmente à sua participação no empreendimento.

Assim sendo, é forçoso reconhecer que, no caso concreto, para apuração da receita líquida total da contribuinte no ano-calendário de 2003, devem ser somados os seguintes itens:

- a) receita líquida da própria contribuinte, informada no item 17, da Ficha 06A, da DIPJ-2004, no montante de R\$ 23.612.327,29;
- b) receita operacional líquida proporcional, proveniente do Consórcio Cigla-Sade, no montante de R\$ 29.766.457,04;
- c) receita operacional líquida proporcional, proveniente do Consórcio Paracambi, no montante de R\$ 378.299,49.

Com base nestes valores, tem-se que a receita líquida total da contribuinte, no ano-calendário de 2003, alcançou o montante de R\$ 53.757.083,83, razão pela qual o limite de dedutibilidade dos valores pagos em face de assistência técnica prestada por empresa sediada no exterior corresponderia a R\$ 2.687.854,19.

Resta, agora, analisar qual o valor efetivo das despesas de assistência técnica incorridas pela contribuinte no aludido ano-calendário de 2003.

No entender das autoridades autuantes, as despesas em apreço atingiram o montante de R\$ 3.214.464,76, correspondente à soma dos contas contábeis no. 6515 (Serviços Prestados por Pessoa Jurídica do Exterior) e 6457 001 (Despesas Judiciais).

A recorrente se insurgiu contra a inclusão das despesas decorrentes da arbitragem internacional como despesas de assistência técnica e também alegou erro na contabilização do valor de R\$ 1.181,18, referente a IRRF recolhido a maior, e que teria sido lançado equivocadamente na conta de assistência técnica originária do exterior.

Não assiste razão à recorrente.

No tocante à arbitragem internacional, após a realização de diligência, resultou esclarecido que os valores contabilizados na conta 6457/0001 - Despesas Judiciais referem-se a pagamentos feitos em decorrência de litígio contratual mediado pela Câmara Arbitral de Paris. Segundo as autoridades diligenciantes, tornou-se necessária a assistência técnica de terceiros domiciliados no exterior para dirimir dúvidas contratuais, provenientes de prestação de serviços no país. Assim, conforme o relatório fiscal, tais dispêndios também devem ser considerado como gastos de assistência técnica.

Por fim, convém frisar que não restou comprovado o alegado erro na contabilização do valor de R\$ 1.181,18, referente a IRRF recolhido a maior, o qual teria sido lançado equivocadamente na conta de assistência técnica originária do exterior. Em relação a este tema, a recorrente limitou-se ao campo das meras alegações.

Conclusão

Diante de todo o exposto, voto no sentido de **dar provimento parcial** ao recurso voluntário, determinando que na apuração da receita líquida total da contribuinte (para fins de apuração do limite de dedutibilidade das despesas de assistência técnica pagas a pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, referente ao ano-calendário de 2003), sejam considerados, além da receita líquida da própria contribuinte; as receitas operacionais líquidas proporcionais provenientes dos Consórcios Cigla-Sade e Paracambi.

(assinado digitalmente)

Fernando Luiz Gomes de Mattos - Relator