



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10480.915742/2009-86
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3001-002.110 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 18 de novembro de 2021
Recorrente MCM MONTAGENS INDUSTRIAIS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/01/2009

REGIME CUMULATIVO. ART. 10, XX DA LEI No 10.833/03. CONSTRUÇÃO CIVIL.

Devem ser considerados para fins de enquadramento das receitas sujeitas a incidência cumulativa na apuração da COFINS, conforme estabelecido no art. 10, XX da Lei nº 10.833/03 apenas as receitas oriundas das obras de construção civil executadas sob o regime de administração, empreitada ou subempreitada, cujo objetivo é a entrega de uma obra de construção civil concluída. Também estarão excluídos da apuração não cumulativa os serviços de construção civil (serviços auxiliares e/ou complementares) incluídos nos referidos contratos. Podendo os serviços de “Montagens e Instalações Industriais e de Estruturas Metálicas” serem enquadrados como “obras de construção civil” em virtude de se tratar de uma operação de fixação/agregação de algo ao solo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Roberto da Silva (Presidente), Marcelo Costa Marques d’Oliveira e Sabrina Coutinho Barbosa.

Fl. 2 do Acórdão n.º 3001-002.110 - 3ª Sejul/1ª Turma Extraordinária
Processo nº 10480.915742/2009-86

Relatório

Por economia processual e por bem relatar a realidade dos fatos reproduzo o relatório da Resolução nº 3001-000.260:

Trata o presente processo de Declaração de Compensação – DCOMP apresentada por meio de Pedido de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação (PER/DCOMP) n 2 39529.34756.240609.1.3.046352, entregue em 24/06/2009, no qual é declarado crédito no valor original de R\$ 45.824,16, decorrente do pagamento da Cofins (código de receita 2172) do período de apuração janeiro de 2009, no valor original de R\$ 218.456,77, e o débito do PIS (código de receita 8109) de maio de 2009, no valor original de R\$ 47.464,66.

2. Por meio do Despacho Decisório (rastreamento n2 849773869) de fl. 06, a compensação não foi homologada, sendo apontado que o DARF discriminado no PER/DCOMP acima identificado, foi localizado, porém estava integralmente utilizado para quitação de débito do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação do débito declarado.

3. Devidamente cientificado no dia 11/11/2009 (fl. 10), o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade em 10/12/2009 (fls. 1112), por intermédio de seu representante legal (instrumento às fls. 8392), com os seguintes argumentos:

3.1. afirma ter enviado o n 2 39529.34756.240609.1.3.046352 corretamente, uma vez que o DARF foi integralmente utilizado para quitação de débito do PIS de maio de 2009;

3.2. aponta que no mesmo período de envio da DCTF do mês de janeiro de 2009, entregou o DICON (Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais) onde consta um valor a pagar da Cofins de R\$ 172.632,62;

3.3. assevera que efetuou o pagamento no valor de R\$ 218.456,77;

3.4. aponta que, com a intimação, verificou que cometeu um erro no envio da sua DCTF original, a qual foi retificada em relação à Cofins de janeiro de 2009, para informar o valor de R\$ 172.632,62;

3.5. solicita o cancelamento do débito que consta na intimação (rastreamento no 849773869), uma vez que houve o equívoco no envio da DCTF original.

A DRJ de Recife/PE julgou improcedente a manifestação de inconformidade, não reconhecendo o direito creditório conforme Acórdão no 1134.947 a seguir transcrito:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/01/2009

Ementa:

COMPENSAÇÃO TRIBUTARIA. DISPONIBILIDADE DO CRÉDITO

A compensação, nos termos em que definida pelo artigo 170 do CTN só poderá ser homologada se o crédito do contribuinte em relação à Fazenda Pública estiver revestido dos atributos de liquidez e certeza, o que traz como consequência que o crédito usado em compensação tem que estar disponível na data da transmissão do PER/DCOMP.

DCTF RETIFICADORA POSTERIOR A CIÊNCIA DE DESPACHO DECISÓRIO. NÃO ADMISSÃO.

Não cabe reparo a despacho decisório que não homologou a compensação declarada pelo contribuinte por inexistência de direito creditório, tendo em vista que o

recolhimento alegado como origem do crédito estava integralmente alocado para a quitação de débito confessado.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

*Inconformada com a decisão da DRJ, a Recorrente apresenta **Recurso Voluntário** contra a decisão de primeira instância que, em síntese, repisa os argumentos apresentados em sede de manifestação de inconformidade e apresenta documentos contábeis e fiscais que, em tese, demonstram que o pagamento foi indevido.*

Dando-se prosseguimento ao feito o presente processo foi objeto de sorteio e distribuição à minha relatoria.

O colegiado esta Turma, considerando o entendimento de que o contribuinte buscou demonstrar por meio de documentação contábil o seu direito creditório, resolveu em 18 de julho de 2019 baixar o processo em diligência para que a unidade fiscal de origem procedesse o seguinte:

- 1) Analise os documentos acostados pelo sujeito passivo por ocasião do recurso voluntário com vistas a verificar se a apuração da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS reflete os registros contábeis e fiscais juntados. Se entender necessário, intime o contribuinte a apresentar outros documentos que julgar pertinentes.*
- 2) Avaliar a procedência dos créditos referentes às Contribuições para Financiamento da Seguridade Social – COFINS alegadas concernentes aos registros apresentados de modo a confirmar o direito creditório pleiteado e informado na PER/DCOMP.*
- 3) Elaborar relatório conclusivo e circunstanciado sobre os procedimentos adotados.*

A equipe de fiscalização da DRF em Recife/PE executou a diligência e produziu a Informação Fiscal de e-fls. 979 a 1067.

Por sua vez, a Recorrente apresentou contra argumentos em relação à conclusão contida na citada Informação Fiscal através do documento de e-fls. 1079 a 1089.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Roberto da Silva, Relator.

Da competência para julgamento do feito

O presente colegiado é competente para apreciar o presente feito, em conformidade com o prescrito no artigo 23B do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais RICARF, com redação da Portaria MF nº 329, de 2017.

Conhecimento

O recurso voluntário é tempestivo, e atende aos requisitos formais e materiais de admissibilidade, conforme já atestado na Resolução nº 3001-000.260.

Mérito

Conforme já explicitado no relatório, a Recorrente apresentou a PER/DCOMP nº 39529.34756.240609.1.3.04-6352 com vistas a compensar valor de COFINS recolhido a maior na competência Janeiro/2009 no montante de R\$45.824,15, relacionado ao DARF pago na importância de R\$218.456,77, tendo em vista que o efetivo valor devido seria de R\$172.632,62.

Diante da não homologação da compensação pelo Despacho Decisório Eletrônico, a Recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade na qual alegou erro na DCTF, retificando-a. A DRJ, diante da ausência de documento comprobatório do direito creditório, julgou a manifestação improcedente. Via de consequência, em sede de Recurso Voluntário apresenta documentação contábil com o objetivo de demonstrar seu direito vindicado.

Esta Turma Extraordinária optou por baixar o processo em diligência para que a unidade de origem analisasse a documentação acostada e, caso entendesse necessário, intimasse a Recorrente a apresentar documentação complementar.

Com vistas a dar cumprimento a solicitação de diligência, a Equipe de Fiscalização 3 – PIS/COFINS da DRF em Recife/PE assim o fez produzindo uma vasta Informação Fiscal na qual detalhou todos os procedimentos adotados no referido procedimento fiscal. Inicialmente, apresento um breve sumário do conteúdo daquele documento:

- 1) Dos Fatos
- 2) Das Informações Complementares dos Sistemas Informatizados da RFB
- 3) Do Contribuinte
- 4) Início da Diligência, das Intimações e dos Esclarecimentos
- 5) Da Análise das Informações Prestadas Pelo Contribuinte e o Correto Enquadramento Legal da Contribuição Cofins em Janeiro de 2009
 - 5.1) Das Normas Legais e Infralegais Vigentes e Relacionadas à Cofins da Competência Janeiro de 2009
 - 5.2) Da Jurisprudência Administrativa Relacionada à Cofins Aplicada ao Caso
 - 5.3) Do Estudo do Caso Concreto do Contribuinte
 - 5.3.1) Da Base de Cálculo da Contribuição Para a Cofins
 - 5.3.1.1) Da Conta Contábil 33301000 Serviço Mercado Nacional
 - 5.3.1.2) Das Contas Contábeis de Aplicação Financeira e de Outras Receitas

5.3.2) Dos Valores da Contribuição da Cofins Retidas na Fonte Informadas em DIRFs

5.4) Da Conclusão da Diligência Fiscal

Relevante destacar que o ponto central da controvérsia instaurada por ocasião da diligência está relacionada com o enquadramento das receitas auferidas pela Recorrente se na sistemática da cumulatividade ou da não cumulatividade. Entretanto, antes de chegarmos ao ápice desta análise, vejamos alguns trechos extraídos da Informação Fiscal e que reputo importantes para o entendimento do caso como um todo.

Do sistema informatizado da RFB DCTF-GER – Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais, no módulo Consulta DCTF/Consulta Declaração, temos a informação de uma segunda DCTF para a competência de janeiro/2009 (doc. às fls.176).

*Dessa 3ª DCTF, referente à competência **janeiro/2009**, de número 100.2009.2010.1810392537, transmitida em 29/06/2010 (fls. 177 a 188), extraímos o Demonstrativo do Saldo a Pagar do Débito – COFINS – 2172-01 – janeiro/2009. Nela o valor do débito apurado da Cofins, cujo código da Receita é 2172-01 **Cofins – Faturamento – PJ em geral**, em janeiro/2009, **é de R\$ 172.632,62** (fls 189). Informa também o crédito vinculado a esse débito através do pagamento com DARF no valor de R\$ 172.632,62. **DARF com valor do principal de R\$ 218.456,77** (fl. 186). Essa DCTF encontra-se atualmente ativa.*

(...)

*Do sistema informatizado da RFB DICON, extraímos o **Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais – DICON**, de número ND 0000100200901661554, referente à competência janeiro/2009 (fls. 199 a 224). De sua Ficha 17B – Cálculo da Cofins Regimes Não-Cumulativo e Cumulativo extraímos o **montante das receitas tributáveis**, no valor de **R\$ 6.304.085,23**, indicado na linha 04 Receita de Vendas de Bens e Serviços – **Alíquota de 3% do Quadro Apuração da Cofins – Regime Cumulativo** (fl. 213).*

*Do sistema informatizado da RFB IRPJ, extraímos a cópia da **Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica** do ano-calendário de 2009. A declaração ativa para esse ano-calendário é a de número 0001184001, com número de Recibo 05.15.71.09.98, recepcionada no dia 14/07/2010 às 08:56:01 h. Nessa declaração temos a informação que **a empresa tributou o seu lucro com base na sistemática do Lucro Real**, optando pela forma anual de apuração do seu lucro (fls. 225 a 267). (grifos do relator)*

(...)

Do sistema informatizado da RFB CNPJ, CONSULTA, CNPJ (CONSULTA PELO CNPJ), temos as informações de suas atividades econômicas, especificadas através de CNAEs - Classificação Nacional de Atividades Econômicas, mantidas pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE.

As atividades econômicas do contribuinte são as seguintes:

CNAE: 4292-8-02 Obras de montagem industrial (CNAE principal);

CNAE: 4292-8-01 Montagem de estruturas metálicas;

CNAE: 4329-1-99 Outras obras de instalações em construções não especificadas anteriormente;

CNAE: 7732-2-01 Alugues de máquinas e equipamentos para construção sem operador, exceto andaimes; e

CNAE: 3321-0-00 Instalação de máquinas e equipamentos industriais.

De acordo com o Anexo I da Instrução Normativa RFB nº 829, de 18 de março de 2008, os três primeiros CNAE's listados acima são considerados SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL.

Já no Contrato Social, as atividades constantes do seu objeto social são as seguintes:

- a) Montagem mecânica de unidades industriais, compostas por máquinas, equipamentos, estruturas metálicas e tubulações.
- b) Montagem elétrica de equipamentos e redes de distribuição de energia.
- c) Montagem de sistemas elétricos e pneumáticos de controle e de automação industrial e calibração de instrumentos.
- d) Realização de obras de construção civil.
- e) Isolamento térmico de equipamentos e tubulações industriais.
- f) Pintura de Estruturas, equipamentos e tubulações industriais.
- g) Manutenção de equipamentos, tubulações e instalações elétricas em geral.
- h) Locação de mão-de-obra em geral.
- i) Locação de máquinas e equipamentos industriais, e locação de veículos.

O item 4 da Informação Fiscal reproduz as intimações procedidas na diligência e suas respectivas respostas/esclarecimentos, os quais considero relevantes os seguintes pontos:

A diligência teve início em 11/10/2019 com a ciência ao contribuinte (...) arquivos Termo de Início de Diligência Fiscal MCM MONTAGENS (fls. 320 a 323) e TDPF Diligência MCM MONTAGENS onde **foram solicitados no termo de início o seguinte:**

- a) No ano-calendário de 2009, o contribuinte optou pela tributação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) com base no lucro real, ficando, em princípio, obrigado a tributar as Contribuições Sociais para o PIS e a Cofins pela sistemática da não-cumulatividade. Entretanto, a empresa seguiu tributando as referidas Contribuições Sociais pela sistemática cumulativa. Dessa forma, **intimamos o contribuinte a esclarecer o porquê da adoção da tributação pela sistemática cumulativa, informando a base legal utilizada** e apresentado a documentação comprobatória de suas alegações.
 - b) Intimamos o contribuinte a apresentar cópias de todas as suas notas fiscais emitidas correspondente ao seu faturamento mensal (vendas de mercadorias ou da prestação de serviços) do mês de janeiro de 2009, assim como, cópias de todas as suas notas fiscais emitidas nas entradas e nas saídas fiscais de bens e mercadorias.
 - c) Apresentar **cópias dos contratos de fornecimento de mercadorias e da prestação de serviços vigentes no mês de janeiro de 2009.** (grifos do relator)
- (...)

Em resposta (fls. 325), datada de 14/10/2019, o contribuinte apresentou, através de meio magnético, parte das informações solicitadas no TIDF (...)

(...) o contribuinte informou o motivo da opção pela tributação cumulativa das contribuições sociais nos seguintes termos:

“Mesmo optando pela tributação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) com base no Lucro Real, as contribuições sociais para o Pis e a Cofins, foram apurados de acordo com a Lei 10.833/2003 Artigo 10 Inciso 20, combinado com Artigo 15 Inciso V, com nova redação da Lei 13.043/2014.”

Já em relação ao item 2 citado acima, o contribuinte apresentou cópias de notas fiscais de prestação de serviços junto a Arumã Produtora, Unilever Brasil (vários CNPJs), Alcoa Alumínio, Mineração Belocal, M&G Fibras Brasil, Votorantim Cimentos, Metaltrend Equip., Vale do Rio Doce, Camargo Correa, M&G Polímeros Brasil, Takraf do Brasil Soluções, Closure Systems, Refresco Guararapes, e Montcalm Montagens Industriais (fls. 568 a 662). (...)

E por fim, em relação ao item 3 citado acima, o contribuinte apresentou cópias de três contratos de prestação de serviços de montagens eletromecânicas junto a **Arumã Produtora de Embalagens do Sergipe Ltda**, junto a **Construções e Comércio Camargo Corrêa S.A.** e junto a **Companhia Vale do Rio Doce** (fls. 426 a 567).

Percebe-se que a Recorrente apresentou apenas três contratos de prestação de serviços vigentes em janeiro/2009, entretanto, como pode ser observado, também há notas fiscais emitidas para outras pessoas jurídicas diversas. Com essa constatação, a fiscalização lavrou nova intimação com os seguintes termos:

I – Elementos Solicitados:

a) Em resposta ao termo de início de diligência, datada de 19/10/2019, com data de termo de juntada ao processo em 29/10/2019, o contribuinte apresentou cópias de contratos celebrados com terceiros e diversas cópias de notas fiscais de suas receitas do mês de janeiro de 2009.

Da análise das notas fiscais, detectou-se que muitas notas fiscais referem-se à prestação de serviços junto a diversas empresas, cujos contratos não foram apresentados. Sendo assim:

1.) Intimamos a empresa a apresentar os contratos celebrados junto às seguintes empresas: empresas do grupo Unilever (de todos os CNPJ); Alcoa Alumínio; Mineração Belocal; M&G Fibras Brasil; Votorantim Cimentos Nordeste; Metaltrend Equipamentos Industriais; M&G Polímeros Brasil; Montcalm Montagens Alumínio; Closure Systems; Takraf do Brasil Soluções Tecnológicas; e Refresco Guararapes.

2.) Intimamos a empresa a esclarecer os termos de suas notas fiscais de prestação de serviços/construção civil já apresentadas, como por exemplo:

“Valor referente a execução de serviços de empreitada/subempreitada, de obras de construção civil e semelhantes, de acordo com os serviços de montagem eletromecânica de (a,o) ...”, ou

“Valor referente a execução de serviços de empreitada/subempreitada, de obras de construção civil e semelhantes, de acordo com os serviços de mão de obra em regime de administração para montagem eletromecânica e ...”.

2.1.) Nas notas fiscais já apresentadas que constarem as discriminações dos serviços prestados como os elencados acima, a empresa deve descrever de forma que fique bem claro para a autoridade tributária, o que efetivamente foi construído em termos de obras civis; o que efetivamente foi prestado como serviço de montagem de máquinas e

equipamentos; e o que efetivamente foi prestado em termos de outros tipos de serviços. Para cada tipo de serviços prestado ou de construção de obra civil a empresa deve vincular o valor da receita auferida, proporcionalmente.

(...)

9.3.4.) Ao selecionarmos as contas 33301001 e 11203001 informadas na coluna “Código da Conta” e somarmos os valores informados na coluna “Valor das Receitas Contabilizadas”, chegamos ao montante de **R\$ 6.597.593,87**, o qual é o montante dos valores das receitas contidas nas notas fiscais entregues pela empresa.

10.) Sendo assim, reentimamos a empresa a explicar esse montante de receita para o mês de janeiro de 2009 (**R\$ 6.597.593,87**), uma vez que, a base de cálculo das contribuições utilizadas no DICON e também na DCTF foi o valor de R\$6.304.085,23. Este valor a menor também consta no balancete do mês de janeiro de 2009 de sua contabilidade digital para a conta de receita 33301001 – SERVIÇO MERCADO NACIONAL, ou seja, é o valor contabilizado como receita auferida no referido mês.

Em resposta, datada de 30/09/2020, o contribuinte apresentou, através de meio magnético, os seguintes arquivos: 1) Resposta à intimação (fls. 682); 2) Demonstração Pis e Cofins 2009 (fls. 683 a 686); 3) Balancete Janeiro 2009 (fls. 687 a 696); 4) Razão Contábil e DRE JAN 2009 (fls. 697 a 702); 5) Apresentação MCM Montagens (fls. 703 a 730); e 6) Documentos Medição Arumã (6 arquivos), às fls. 731 a 736); Medição Belocal (9 arquivos), às fls. 740 a 748); Medição Takraf (1 arquivo), às fls. 749); Medição Vale do Rio Doce (1 arquivo), às fls. 750 a 756); e Medição Votorantim (3 arquivos), às fls. 751 a 753).

Prosseguindo, em seu documento Resposta à Intimação, datado de 30/09/2020, o contribuinte prestou os seguintes esclarecimentos, conforme abaixo reproduzidos:

1) Em relação a entrega das cópias dos outros contratos solicitados na intimação:

“ **Item 1** => Em relação aos contratos celebrados junto às empresas: Grupo Unilever (de todos CNPJ); Alcoa Alumínio; Mineração Belocal; M&G Fibras Brasil; Votorantim Cimentos Nordeste; Metaltred Equipamentos Industriais; M&G Polímeros Brasil; Montcalm Montagens; Closure Systems; Takraf do Brasil Soluções Tecnológicas e Refresco Guararapes, por se tratarem de contratos de mais de 05 anos, foi adotado o prazo prescricional conforme art. 174 do CTN, com isso, **todas as documentações relacionadas a contratos foram descartadas através de máquinas fragmentadoras por se tratarem de documentos sigilosos;**”

Ou seja, com base na resposta apresentada pela Recorrente, os demais contratos, excetuados aqueles firmados com as empresas Arumã Produtora de Embalagens do Sergipe Ltda, Construções e Comércio Camargo Corrêa S.A. e Companhia Vale do Rio Doce, não foram apresentados.

Já em relação aos dois outros questionamentos, as respostas da Recorrente foram as seguintes:

“**Item 2** => Com objetivo de elucidar os termos das nossas notas fiscais onde mencionamos “Valor referente a execução de serviços de empreitada/subempreitada, de obras de construção civil e semelhantes”, anexamos a juntada de documentos, medições realizadas por clientes e apresentação onde menciona os serviços prestados, clientes e uma descrição mais detalhada (medições e apresentação refere-se aos itens 02 a 08);”

(...)

“Item 9 => Em relação aos itens 9 a 10, conforme explicado por telefone, trata-se de uma empresa de construção civil, onde o faturamento é medido por competência, ou seja, notas emitidas em Janeiro cuja competência de janeiro e notas emitidas em fevereiro, mas com competência janeiro, fazem parte do faturamento do próprio mês de Janeiro, conforme cópia do balancete do mês de Janeiro de 2009; cópias dos razão contábeis relativos às contas que compõe a base de cálculo das referidas contribuições de janeiro/2009, além da demonstração da base de cálculo do PIS e da COFINS do primeiro semestre de 2009 (inclusive apuração do mês de janeiro/2009).”

Diante das intimações procedidas na Diligência e das respostas apresentadas pela Recorrente, a autoridade Fiscal apresentou na Informação Fiscal um compilado da legislação vigente e diretamente relacionada com a COFINS da competência de janeiro/2009, especialmente no que concerne a incidência cumulativa prevista no art. 10, XX da Lei nº 10.833/03 e o alcance da expressão obras e serviços de construção civil para fins de tributação das contribuições sociais. Vejamos o que dispõe o art. 10, XX citado:

Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º: (Produção de efeito)

(...)

XX – as receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada de obras de construção civil, até 31 de dezembro de 2010; (Redação dada pela Medida Provisória nº 451, de 2008).

Ou seja, a referida norma exclui da incidência não cumulativa as receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada de obras de construção civil. Para análise e conferência do efetivo direito creditório da Recorrente, a Fiscalização trouxe ainda a interpretação da legislação vigente apresentando o que a IN SRP nº 3/2005 dispõe sobre o que vem a ser obras e serviços de construção civil, bem como entendimentos da COSIT sobre o tema, consubstanciados em soluções de consulta e divergência.

A Fiscalização, após análise dos citados instrumentos normativos, destacou na Informação Fiscal que o entendimento administrativo da RFB em relação à expressão obras de construção civil “*compreende os trabalhos de engenharia que, mediante construção, reforma, recuperação, ampliação, reparação e outros procedimentos similares, transformam o espaço no qual são aplicados*”. Dispõe ainda que “os **serviços de construção civil** submetem-se ao regime de apuração **não-cumulativa** da Cofins, **porém**, quando aplicadas em obra de construção civil e vinculados ao mesmo contrato de administração, empreitada ou subempreitada dessa última, suas receitas estão abrangidas pelo inciso XX do art. 10 c/c o inciso V do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, devendo submetê-las ao regime de apuração **cumulativa**”.

Relevante neste momento destacar que corroboro com entendimento da Fiscalização no que concerne aos conceitos de “obras de construção civil” e “serviços de construção civil” nos quais devem ser considerados para fins de enquadramento das receitas sujeitas a incidência cumulativa ou não cumulativa na apuração da COFINS objeto de análise do presente processo. Ou seja, apenas as receitas oriundas das obras de construção civil executadas sob o regime de administração, empreitada ou subempreitada (cujo objetivo é a entrega de uma obra de construção civil concluída) é que estão excluídas do regime de apuração não cumulativa da contribuição em questão. Também estarão excluídos da apuração não cumulativa os serviços

de construção civil (serviços auxiliares e complementares) incluídos em tais contratos de obra. Caso contrário, tais serviços de construção civil estarão sujeitos a incidência não cumulativa da contribuição.

Diante da conclusão da diligência fiscal, a Recorrente apresenta argumentos no sentido de que “Montagens e Instalações Industriais e de Estruturas Metálicas” estariam enquadradas como “obras de construção civil” em virtude de se tratar de uma operação de fixação/agregação de algo ao solo, diferenciando-se do conceito de industrialização. Reproduz alguns entendimentos doutrinários e jurisprudenciais em circunstâncias semelhantes, como exemplo, cita que instalação de centrais telefônicas estaria de acordo com o conceito de construção civil.

Não discordo dos argumentos apresentados pela Recorrente no que concerne às atividades que podem ser enquadradas como “obras de construção civil”. Inclusive, neste sentido, a Lei Complementar nº 116/2003, no que concerne ao alcance a ser dado às obras de construção civil para fins de incidência do ISS, apresenta uma lista de serviços que assim estabelece:

Lei Complementar nº 116, de 2003 – Anexo Único Lista de Serviços 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;

Entretanto, relevante analisar os contratos firmados pela Recorrente e verificar se, de fato, podem ser enquadrados no conceito de obras de construção civil executadas sob o regime de administração, empreitada ou subempreitada.

Neste sentido, retorna-se à análise dos documentos requisitados pela Fiscalização quando da execução da diligência e apresentados (ou não) pela Recorrente.

De pronto cabe desconsiderar como receitas sujeitas ao regime da cumulatividade, na apuração da COFINS, aquelas decorrentes da prestação de serviços junto a IGL INDUSTRIAL LTDA, ALCOA ALUMINIO S/A, MEG FIBRAS E RESINA LTDA-CABO/PE, MEG POLIMEROS BRASIL S/A, SORVANE S/A, MINERACAO BELOCAL LTDA - ARCOS/MG, TAKRAF DO BRASIL S/A-VALE VITORIA/ES, e UNILEVER DO BRASIL LTDA. Isto porque a própria Recorrente informa que deixou de apresentá-los em virtude de terem sido “descartados através de máquinas fragmentadoras por se tratarem de documentos sigilosos”.

Partindo para os três contratos apresentados pela Recorrente, verifica-se que o contrato firmado com a empresa ARUMÃ PRODUTORA DE EMBALAGENS DO SERGIPE LTDA foi celebrado em 08 de maio de 2009, pelo preço global de R\$ 731.229,00, sendo R\$ 630.824,00 pelos serviços prestados e R\$ 100.405,00 referente ao valor dos materiais. Destaque-se que consta a previsão de validade iniciando-se na data da sua assinatura e terminado em 7 de agosto de 2009. Ou seja, não há que se falar em vigência deste contrato no mês de Janeiro/2009, competência objeto da análise do presente processo. Portanto, também devem ser desconsideradas como receitas sujeitas ao regime da cumulatividade aquelas registradas como oriundas da empresa ARUMÃ.

Passamos ao contrato firmado com a empresa CONSTRUÇÕES E COMERCIO CAMARGO CORREA S.A. (e-fls. 452 a 540). Esse contrato foi celebrado em 16 de março de 2009 com valor estimado de R\$ 11.400.000,00. Consta que o prazo para a execução do seu objeto seria de 101 (cento e um) dias corridos, contados a partir do dia 16 (dezesesseis) de março e se encerrando no dia em 30 de junho de 2009. Ou seja, mais uma vez o contrato não vigeu durante a competência objeto da presente análise, deixando a Recorrente de apresentar contrato de prestação de serviço ou de execução de obra de construção civil válido para o período em questão. Portanto, também devem ser desconsideradas como receitas sujeitas ao regime da cumulatividade aquelas registradas como oriundas da empresa CAMARGO CORREA.

Finalizando, adentremos à análise do contrato firmado com a Companhia VALE DO RIO DOCE. Esse contrato foi celebrado em julho de 2007, com valor estimado de R\$ 97.873.768,00, tendo base 01 de abril de 2007 e com prazo para execução do seu objeto de 682 dias corridos, contados a partir da data de sua assinatura.

O contrato foi celebrado entre a Vale do Rio Doce (Contratante) e as empresas TAKRAF DO BRASIL SOLUÇÕES TECNOLÓGICAS LTDA (Contratada 1) e MCM Construções e Montagens Ltda (Contratada 2), tendo por objeto do contrato o seguinte:

*O presente Contrato tem por **OBJETO** Fornecimento e montagem de um Sistema de Transportadores de Correia que integrarão o novo Sistema de Embarque do Pier 1, com capacidade Nominal de 13.360 t/h de Minério de Ferro - Correias de 72" (A3c/C3c, A3d/C3d, A3e/C3e, A3f/C3f e respectivas Casas de Transferência) e 6.000 t/h de Ferro Gusa - Correia de 60" (TR-J06e), além de todos os novos transportadores que integrarão o Sistema de Amostragem (TR's M32 a M37), a serem instalados em linha, à partir da TM-16 até a TM-03, para o manuseio de minério de ferro, pelotas e gusa além da execução das obras civis e a remoção dos Transportadores existentes, a serem instalados no Píer 1 do Porto de Tubarão de propriedade da CVRD em Vitória - ES, conforme disposto neste Contrato e em seus Anexos com fornecimento de equipamentos fabricados fora das instalações da CVRD.*

1.1.1 Caberá à CONTRATADA 1 a execução dos serviços de engenharia, projeto, bem como o fornecimento e transporte de todos os materiais e acessórios necessários à completa execução do mesmo, obras civis, planejamento e coordenação geral do empreendimento, o comissionamento, testes e partida, conforme Proposta Técnica e Comercial consolidadas que são partes integrantes do presente contrato.

1.1.2 Caberá à CONTRATADA 2, desmontagem e montagem eletromecânica, equipe para testes conforme Proposta Técnica e Comercial consolidadas que são partes integrantes do presente contrato.

1.1.3 As CONTRATADAS, conjuntamente, comprometem-se e declaram-se aptas a executar o OBJETO nos termos deste Contrato e em consonância com a melhor técnica disponível no mercado.

O entendimento da Fiscalização foi no seguinte sentido:

Dessa forma, coube a MCM Construções a parte de desmontagem e montagem eletromecânica dos transportadores de correias, cabendo a empresa Takraf do Brasil, a execução dos serviços de engenharia, obras civis, etc (fls. 3 do contrato).

O preço total do contrato, já mencionado anteriormente, foi discriminado em sua cláusula oitava, da seguinte maneira (fls. 11 do contrato):

8. CLÁUSULA OITAVA-PREÇOS

8.1. Pela fiel e integral execução do **OBJETO** e cumprimento das obrigações contratuais ora contraídas, a **CVRD** pagará às **CONTRATADAS** o preço total de **R\$ 97.873.768,00 (noventa e sete milhões, oitocentos e setenta e três mil, setecentos e sessenta e oito reais)**, base 01 de abril de 2007, divididos da seguinte forma: R\$ 62.515.042,00 (sessenta e dois milhões, quinhentos e quinze mil e quarenta e dois reais), em regime de preço Global referente ao **FORNECIMENTO** de equipamentos e montagem eletromecânica, nas formas e condições estabelecidas nos ANEXOS III e IV.

RS 26.547,103,00 (vinte e seis milhões, quinhentos e quarenta e sete mil, cento e três reais) em regime de preços global referente aos **SERVIÇOS** de montagem eletromecânica, nas formas e condições estabelecidas nos ANEXOS III e IV.

RS 8.811.623,00 (oito milhões, oitocentos e onze mil, seiscentos e vinte e três reais) em regime de preços global referente aos **SERVIÇOS** de obras civis, nas formas e condições estabelecidas nos ANEXOS III e IV,

Sendo assim, as receitas auferidas pela MCM junto à Vale do Rio Doce, em janeiro de 2009, foi lançada através da nota fiscal de nº 17478.

A emissão da nota fiscal foi sucedida da emissão do documento PLANILHA DE MEDIÇÃO EM REGIME DE EMPREITADA de nº 001.06, e nele foi baseada. Nesse documento consta a assinatura e/ou rubrica do cliente no campo de título "Fiscalização Cliente". E, concluindo, o valor monetário contido na planilha de medição é o mesmo valor monetário expresso na nota fiscal emitida.

(...)

Dessa forma, as receitas auferidas pela MCM junto a empresa Vale do Rio Doce são consideradas como sendo decorrentes da prestação de **Serviços de Construção Civil**, e, não estando vinculadas a um mesmo contrato de administração, empreitada ou subempreitada de obras de construção civil, ou seja, a empresa MCM Construções não realizou obras de construção civil e sim uma outra empresa, submetem-se ao regime de apuração não-cumulativa da contribuição para a Cofins, assim como para o PIS.

Questão bastante controversa sobre conceito de obras de construção civil executadas sob o regime de administração, empreitada ou subempreitada. O contrato firmado pela Contratante (VALE DO RIO DOCE) e as Contratantes 1 (TAKRAF) e 2 (Recorrente) versa sobre um Sistema de Transportadores de Correia a ser instalado no Píer 1 do Porto de Tubarão para o manuseio de minério de ferro, pelotas e gusa além da execução das obras civis e a remoção dos Transportadores existentes. Entendo que, apesar de estar bem delineado o que cada empresa contratada deve fazer, o contrato é único e envolve a sua execução pelo regime de empreitada, apesar de não haver explicitamente este termo. Portanto, discordo da Fiscalização e, a meu ver, a atividade exercida pela Recorrente pode ser enquadrada no conceito de obras de construção civil sob o regime de empreitada.

Dentro deste contexto, a fiscalização havia efetuado a apuração da COFINS, considerando sua base de cálculo o valor de R\$6.304.085,23 resultante da soma das notas fiscais emitidas em janeiro/2009, bem como as emitidas em fevereiro/2009 que, pelo regime de competência, foram consideradas como receitas auferidas em janeiro/2009. Destaque-se que esta base de cálculo foi a mesma utilizada pela Recorrente no seu demonstrativo e informado em seu DACON.

A partir desta base de cálculo, a Fiscalização apurou uma COFINS não cumulativa no valor de R\$479.110,48. Tendo em vista que a Recorrente possuía uma Cofins retida na fonte em janeiro de 2009 no montante de R\$ 16.489,94, remanesceria uma Cofins não-cumulativa devida de R\$ 462.620,54. Considerando que a Recorrente efetuou um pagamento via DARF de Cofins da competência janeiro de 2009 de R\$218.456,77, o saldo da Cofins não-cumulativa a pagar, e que não foi pago, seria no montante de R\$ 244.163,77. Portanto, improcedente o argumento da Recorrente no que concerne a existência de direito creditório. Veja a seguir o quadro resumo editado pela Fiscalização com os números desta conclusão:

Quadro Resumo da Diligência Fiscal		
Total das Receitas Tributáveis em Janeiro de 2009 - Base de Cálculo da Cofins (a)		R\$ 6.304.085,23
Cofins Não-Cumulativa Alíquota 7,6% (b)		R\$ 479.110,48
Cofins Retida na Fonte (c)		R\$ 16.489,94
Cofins Não-Cumulativa Devida (d) = (b) - (c)		R\$ 462.620,54
Cofins Cumulativa Paga no Mês de Janeiro de 2009 (e)		R\$ 218.456,77
Cofins Não-Cumulativa de Janeiro de 2009 - Saldo Não Pago (f) = (d) - (e)		R\$ 244.163,77

Entretanto, entendo que o referido quadro resumo deve ser alterado tendo em vista que este Relator entende que parte daquela Receita Tributável pela COFINS é concernente a nota fiscal de nº 17478 emitida pela Recorrente em 31/01/2009 em desfavor da Companhia Vale do Rio Doce, e que deve ser considerada no regime cumulativo de apuração da COFINS. Portanto, face a estas considerações, segue novo Quadro Resumo.

Quadro Resumo		
Total das Receitas Tributáveis em Janeiro de 2009 - Base de Cálculo da Cofins (a)		R\$ 6.304.085,23
Receitas sujeitas ao regime não cumulativo		R\$ 4.711.218,83
Receitas sujeitas ao regime cumulativo		R\$ 1.592.866,40
Cofins Não-Cumulativa Alíquota 7,6% (b1)		R\$ 358.052,63
Cofins Cumulativas Alíquota 3,0% (b2)		R\$ 47.785,99
Cofins a devida (b) = (b1) + (b2)		R\$ 405.838,62
Cofins Retida na Fonte (c)		R\$ 16.489,94
Cofins a Pagar (d) = (b) - (c)		R\$ 389.348,68
Cofins Cumulativa Paga no Mês de Janeiro de 2009 (e)		R\$ 218.456,77
Cofins Não-Cumulativa de Janeiro de 2009 - Saldo Não Pago (f) = (d) - (e)		R\$ 170.891,91

Diante da análise das informações acima apresentadas, mesmo considerando que a receita auferida da Companhia Vale do Rio Doce poder ser enquadrada como decorrente da execução por administração, empreitada ou subempreitada de obras de construção civil no termos do art. 10, XX da Lei nº 10.833/03, a Recorrente ainda assim não teria saldo credor suficiente para que fosse concedido o direito creditório vindicado na PER/DCOMP objeto da presente análise.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva