



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

**Processo nº** 10830.720152/2015-06  
**Recurso nº** Voluntário  
**Resolução nº** **3402-001.021 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Data** 27 de junho de 2017  
**Assunto** PIS/COFINS - AUTO DE INFRAÇÃO  
**Recorrente** PROMON ENGENHARIA LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do Colegiado, por maioria de votos, em converter o julgamento do recurso em diligência nos termos do voto-vista da conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz. Vencidos o relator, Jorge Olmiro Lock Freire, Waldir Navarro Bezerra e Pedro Sousa Bispo, que negaram provimento ao recurso. Sustentou pela recorrente a Dra. Maria Luiza Favaret C. Garcia de Souza, OAB/RJ 75.949

*(Assinado com certificado digital)*

Jorge Olmiro Lock Freire - Presidente em exercício e relator.

*(Assinado com certificado digital)*

Thais De Laurentiis Galkowicz - Redatora designada.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Jorge Freire, Diego Diniz Ribeiro, Waldir Navarro Bezerra, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo e Carlos Augusto Daniel Neto.

### **Relatório**

Por bem relatar os atos e fatos processuais, adoto o relatório da decisão recorrida, vazado nos seguintes termos:

*O contribuinte em epígrafe foi alvo de fiscalização que teve seu início com o Mandado de Procedimento Fiscal nº 08.1.90.00-2013-01545-0 e o Termo de Intimação Fiscal de 23/04/2013. Os períodos de apuração compreendidos nesse procedimento eram de 01/2010 a 12/2010. Com base nessa fiscalização foram lavrados Autos de Infração de Cofins e*

*de PIS (fls. 2 a 22). O Termo de Verificação e Constatação Fiscal motivando os lançamentos se encontra às fls. 3.295 a 3.336.*

*Durante a fiscalização foi solicitado ao contribuinte documentação fiscal e contábil, além de esclarecimentos, a seguir destacados: contrato social e alterações; arquivos digitais dos Livros Diário e Razão; relação dos serviços realizados, produtos comercializados e insumos utilizados; arquivo digital da escrituração fiscal; informação sobre consultas fiscais e ações judiciais; memórias das bases de cálculo das contribuições; relação das retenções na fonte; relação de imóveis e de veículos; esclarecimentos sobre as receitas que foram ou não tributadas; memórias dos rateios entre as receitas cumulativas e não-cumulativas; identificação das vinculações das despesas e custos para com as receitas cumulativas e não-cumulativas; descrição detalhada das atividades e serviços desempenhados para cada receita realizada; justificativa sobre a conta recuperação de custos consórcios; balancetes; planilha com a relação dos serviços dos fornecimentos, montagem e instalação de equipamentos nos faturamentos dos consórcios; explicações sobre as etapas das atividades desenvolvidas; individualização das receitas para cada consórcio; demonstração das contas denominadas recuperação dos custos de serviços; esclarecimentos sobre valores diferidos; apresentação dos reembolsos dos consórcios; apresentação das medições de todos os serviços executados e suprimentos fornecidos; classificação dos serviços prestados ou emprestados; apresentação dos valores mensais dos serviços relativos a projetos; esclarecimentos e comprovação efetiva de determinados recebimentos de valores; apresentação de cópias de faturas com esclarecimentos; entre outros.*

*Encontram-se juntados a esses autos: estatutos/contrato sociais (fls. 25 a 32, 205 a 218); recibos de entrega de arquivos digitais; respostas de intimações; notas de débito (fls. 129 a 132); planilhas com as apurações do PIS e da Cofins (fls. 219 a 235); débitos constantes nas DCTFs (fl. 236); planilhas de análises de dados (fl. 237); demonstrativos da conta recuperação de custos – consórcios (fls. 238 a 240); contratos com a Petrobrás (fls. 241 a 308, 822 a 865, 981 a 1.022, 1.029 a 1.114, 1.791 a 2.941); notas fiscais de prestação de serviços e relatórios de medição (fls. 310 a 377, 1.115 a 1.286); memórias de apuração das contribuições (fls. 378 a 379); contrato de constituição de consórcio e planilhas de medição (fls. 380 a 388); planilhas de medição com descrição do item, valor, EAP, período, acumulado e saldo contratual (fls. 389 a 572); contrato com a REFAP (fls. 573 a 821); contrato com a Skanska (fls. 866 a 873); contratos, medições e registros de serviços (fls. 874 a 966); contrato com a Odebrecht (fls. 967 a 980); memória de cálculo de medição (fls. 1.023 a 1.028); contrato de consórcio com a Camargo Corrêa e com a Norberto Odebrecht (fls. 1.287 a 1.435); contrato de empreitada da ampliação industrial (fls. 1.436 a 1.738); contrato Fosfertil (fls. 1.739 a 1.790); entre outros.*

*É feito um histórico detalhado da ação fiscal no Termo de Verificação e Constatação Fiscal nas fls. 3.296 a 3.306. Constam tópicos específicos também sobre as recuperações de custos e de diferimentos, conceitos e conclusões sobre os serviços prestados pelos consórcios, assim como ocorrências relativas a consórcios específicos.*

*De acordo com a fiscalização, o contribuinte estaria incorretamente tributando parte das receitas pela cumulatividade, quando o correto seria pela não-cumulatividade, assim como não estaria ainda oferecendo a tributação de determinados valores compreendidos como receitas (recuperação de custos com serviços e diferimentos). Essas receitas seriam provenientes de serviços envolvendo outras áreas de engenharia que não a de construção civil (essa sujeita ao regime da cumulatividade).*

*As planilhas com os demonstrativos apurados pela fiscalização estão às fls. 3.328 a 3.396 – resumo das bases de cálculo das contribuições, receitas não cumulativas, faturamento e apuração das contribuições, medições e notas fiscais emitidas, etc. (de acordo com cada consórcio).*

*A ciência dos Autos de Infração foi dada ao contribuinte em 20/01/2015 (fl. 3.337). A impugnação foi apresentada em 19/02/2015, às fls. 3.343 a 3.369 (praticamente a mesma impugnação se encontra também às fls. 3.504 a 3.530 – ou seja, foi feita uma para a Cofins, e outra para o PIS), onde em síntese o contribuinte faz as seguintes alegações:*

*- QUE a fiscalização entendeu que a contribuição deveria ser recolhida a alíquota de 7,6%, e não a 3% da Cofins (1,65% e não 0,65% do PIS) como entendia o contribuinte. No entanto, na apuração que originou esses Autos de Infração não foram deduzidos os créditos do regime não-cumulativo, o que configuraria crime de excesso de exação, definido no art. 316 do Código Penal.*

*- QUE há nulidade da autuação pelo fato da fiscalização ao entender que algumas receitas dos contratos não decorrerem de obras de construção civil, não identificar quais seriam tais receitas, limitando-se a listar valores. Cita o art. 142 do Código Tributário.*

*- QUE o conceito de construção civil possuía uma grande controvérsia no tocante ao inciso XX, do art. 10, da Lei nº 10.833/03, com as mais diversas Soluções de Consulta. A definição desse conceito não pode se aquela que as partes estipularam em um contrato ou que conste em orçamentos e medições. Cita o Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 10/14. Diz que quaisquer benfeitorias agregadas ao solo ou subsolo constituem construção civil.*

*- QUE da análise dos contratos (cita os mesmos às fls. 3.348 a 3.349) se constataria estarmos diante de construção de edificações, ou seja, obras de construção civil.*

*- QUE a jurisprudência do STJ determinou a competência dos municípios para o lançamento de ISS no regime de recursos repetitivos. Entende que não se podem cindir os serviços que configuram a obra, ou seja, não é possível dividir a construção civil em atividades diferentes. Aduz que a construção civil só aflora quanto tomadas todas as atividades em conjunto em função da finalidade comum.*

*- QUE no tocante à Instrução Normativa RFB nº 971/09, todos os serviços dos contratos alcançados pela autuação se enquadram em pelo menos um dos itens do art. 322 da referida instrução. De outro lado, diz que o conceito de construção civil da legislação*

*previdenciária não precisa coincidir com o inciso XX, do art. 10, da Lei nº 10.833/03. Cita a Solução de Divergência da Cosit nº 11/2014.*

- *QUE sobre o inciso XX, do art. 10, da Lei nº 10.833/03, deve se destacar a expressão “decorrentes de”, no sentido de que o regime cumulativo não se aplica apenas as receitas de obras de construção civil, mas também de suas receitas decorrentes.*

- *QUE não pode haver tributação de itens que não constituem receita, ou seja, o ressarcimento feito ao impugnante pelos consórcios. Tal ressarcimento seria de custos incorridos pela mesma na execução dos serviços que compunham a atividade de tais consórcios. Cita a Instrução Normativa nº 1.199/2011 e a NIC 18. Não haveria receita auferida nesses reembolsos. Diz que tal cobrança constituiria bis in idem.*

- *QUE sobre a inobservância da não-cumulatividade, novamente veio comentar que não foram deduzidos os créditos por esse regime. A fiscalização teria dito que o contribuinte deixou de apresentar planilha com memória de cálculo dos créditos admissíveis vinculados às receitas legalmente caracterizadas e enquadradas na não-cumulatividade. Sobre isso entende que a fiscalização teria o dever de computar tais créditos, e que se os seus funcionários se tivessem sido informados de que parte das receitas seriam tratadas pelo regime não-cumulativo, poderiam a título de colaboração indicar os valores desses créditos. Nesse sentido preparou a relação que segue os ANEXOS I e II de sua defesa.*

- *QUE ocorreram “erros materiais” nos contratos com a Petrobrás relativos à HDT REVAP de números 0800.002965607.2 e 0800.0029655.07.2 devido a serem integralmente tributados pelo regime não-cumulativo devido ao fato de não ter apresentado o detalhamento dos serviços medidos. No entanto, diz ter respondido ao Termo de Intimação nº 17 (ANEXO IV de sua defesa) onde teria apresentado tais relatórios de medição que possuía. Argumenta que se entendido os procedimentos de fiscalização ao cliente Petrobrás teria sido possível obter a totalidade dos valores das referidas medições, solicitando a intimação dessa para fins de apresentar as folhas de registro dos serviços. Cita, ainda o contrato de número 0800.0037911.07.2 que estaria sujeito ao regime cumulativo, e que entende ter sido indevidamente tributado.*

*Por fim, conclui que o Auto de Infração está eivado de nulidade por inobservância do art. 142, do CTN. Quanto ao mérito, a aplicação da alíquota do regime não-cumulativo para as receitas decorrentes de construção civil: a) estariam em manifesta inobservância do conceito de construção civil estabelecido no Ato Declaratório Interpretativo RFB nº10/14; b) conflitariam com a jurisprudência do STJ, resultante de acórdão proferido no regime dos recursos repetitivos; c) não observaria o que realmente preceitua o inciso XX, do art. 10, da Lei nº 10.833/03; d) incluiria na base de cálculo valores que não constituem receitas, mas recebimento de quantias de que era credor; e) não teriam procedido às deduções de créditos do regime não-cumulativo; f) e haveriam erros materiais na determinação das bases de cálculo*

*adotadas na autuação. Solicita assim que seja anulado e tornado sem efeito o Auto de Infração, julgando-se improcedente a ação fiscal.*

*Requer, ainda, que seja intimada a Petrobrás para que a mesma apresente as folhas de registros de serviços relacionadas aos relatórios de medição apresentados pela impugnante durante a fiscalização, relativos aos contratos do HDT REVAP, de números 0800.002965607.2 e 0800.0029655.07.2, pertinentes ao ano de 2010, conforme ANEXO V de sua defesa.*

*E, complementando, requer a realização de perícia contábil para determinar o valor dos créditos a que teria direito pelo regime da não-cumulatividade, e também para comprovar que estão sendo tributados valores que não constituem receita. Seus quesitos estariam indicados no Anexo III de sua defesa.*

*Esse processo foi objeto da Sessão de Julgamento realizada em 16/07/2015, e através da Resolução nº 10.000-782, entendeu-se que o mesmo deveria retornar para a DRF jurisdicionante, em diligência, para esclarecer especificamente os seguintes aspectos: a) verificação se o contribuinte faria jus aos créditos no regime não-cumulativo referidos nos ANEXOS I e II da defesa apresentada; b) análise da alegação de erros materiais em alguns contratos específicos considerados dentro do regime não-cumulativo. Após a realização dessa diligência deveria ser cientificado o contribuinte da realização da mesma.*

*A fiscalização em atendimento ao que lhe fora solicitado intimou o contribuinte às fls. 3.674 a 3.676 a esclarecer e promover a apuração da totalidade dos créditos admissíveis vinculados às receitas não-cumulativas (Itens 1 e 2), assim como para os contratos citados com erros materiais apresentar se a relação de notas fiscais constantes do termo seriam pela sistemática cumulativa ou não-cumulativa, visto que as fichas de registros de serviços não tinham sido apresentadas (Item 3).*

*O contribuinte respondeu o Termo de Intimação da Diligência às fls. 3.681 a 3.683, dizendo que não teria como responder os itens 1 e 2 da Intimação. Quanto ao Item 3 o contribuinte diz entender que todas as receitas do Consórcio Camargo Correa Promon – MPE seriam decorrentes de contratos de construção civil, sujeitas assim ao regime cumulativo do PIS e da Cofins.*

*A fiscalização então elaborou o Registro de Procedimento Fiscal correspondente à Diligência nº 08.104.00.2015-00419-9 onde apresenta o resultado das apurações realizadas (fls. 3.699 a 3.711).*

*Ao contribuinte foi, então, dada ciência do resultado da diligência reabrindo o prazo de 30 dias para se manifestar caso entendesse necessário (fls. 3.712 a 3.716). O impugnante apresentou às fls. 3.720 a 3.723 sua manifestação sobre a diligência realizada. Em tal peça a PROMON reforça novamente que os valores das autuações se incluíam dentro do conceito de construção civil, dizendo, dessa feita, que não se haveria de cogitar de créditos visto estar submetido ao regime cumulativo. Diz que o Auto de Infração é omissivo em dizer as atividades do regime não-cumulativo. Afirma que somente poderia*

*responder às indagações dos consórcios de que fosse líder. Sobre os contratos 800.002.9656.07.2 e 800.002.9655.07.2 diz não estar em posse das Folhas de Registros de Serviços com as necessárias medições, e que tais documentos se encontrariam com a PETROBRÁS. Quanto ao contrato 0800.0037911.07.2 a fiscalização teria reconhecido o erro material. Comenta também que não caberia à fiscalização responder aos quesitos que apresentou, sendo que de acordo com o art. 20, do Decreto nº 70.235/72, a indicação do perito da Fazenda caberia ao Auditor Fiscal do Tesouro Nacional.*

A DRJ Porto Alegre, em 28/04/2016, julgou a impugnação parcialmente procedente (fls. 3740/3758), cancelando a exigência em relação a pequenos erros materiais no contrato nº 0800.0037911.07.2, conforme quadro à fl. 17 da decisão *a quo*.

Não resignada com a r. decisão, a autuada interpôs recurso voluntário (fls. 3772/3802) no qual alega, em síntese:

1 - Que a perícia requerida na peça impugnatória não poderia ser feita pelo agente fiscal autuante, devendo ser "designado outro auditor, com abordagem e avaliação independente". Alega que ao não ser atendido esse pleito bem como por não ter sido apreciado o pedido para que a Petrobrás fosse oficiada para que fornecesse as folhas de registro de serviços relacionados a relatórios de medição de dois contratos, foi cerceado seu direito de defesa, pelo que postula em preliminar a decretação de nulidade da r. decisão para "que outra seja proferida após a realização de prova pericial e oficiada a Petrobrás";

2 - Repisa o argumento de que o fiscal autuante não identificou as receitas que não estariam alcançadas no conceito de obras de construção civil a que alude o inciso XX, do art. 10 da Lei 10.833/2003, as quais estariam sujeitas a PIS/COFINS no regime não cumulativo. Dessa premissa conclui que o lançamento seria nulo por não ter bem delimitado a matéria tributável, nos termos do art. 142, do CTN;

3 - Discorre sobre o sentido da expressão "construção civil", alegando que haviam soluções de consultas contraditórias acerca do que não estaria albergado naquele conceito, o que daria azo à apuração com base no regime cumulativo. Procura demonstrar, nos 8 contratos que cita de forma sintética, que seu objeto é a construção de edificações e de benfeitorias agregadas ao solo ou ao subsolo, "ou seja, claramente obras de construção civil". Em seu entender, montagem "entra no conceito de construção civil";

4 - Refuta a r. decisão quando essa afirmou que é preciso diferenciar os conceitos de obra de construção civil e de serviço de construção civil, alegando que não há distinção entre elas, e que, cita como exemplo, mesmo treinamento quando decorrente de realização de obras também seria construção civil para fins de incidência cumulativa das litigadas contribuições;

5 - Traz à colação escólio jurisprudencial do STJ no sentido de arrimar seu entendimento de que "o contrato de construção civil é o que os civilistas chamam de contrato de fim", sendo que o que o caracterizaria seria a finalidade comum das atividades do prestador de serviço, o que, a seu juízo, não teria sido apreendido pelo fiscal nem pela decisão recorrida. Conclui, no ponto, que na

construção civil o relevante é a obra "para onde direcionam-se todos os esforços e trabalhos...sendo certo que a obra deve ser vista como uma unidade, uma universalidade", daí que não podem ser cindidos os serviços que a caracterizam, o que se aplicaria, obrigatoriamente, "também a PIS e COFINS". Afirma que no mesmo rumo caminham as decisões dos tribunais administrativos, pugnando a aplicação do § 2º do art. 62 do RICARF, uma vez que no REsp 1.117.121 o STJ decidiu em recurso repetitivo que a obra de construção civil "para onde direcionam-se todos os esforços ...";

6 - Averba que a expressão "decorrente", inserta no texto do inciso XX, do art. 10 da Lei 10.833/03, com a redação da Lei 13.043/14, a leva concluir que "o regime cumulativo se aplica não apenas a receitas de obras de construção civil, mas a qualquer receita decorrente de tais obras", ao contrário da tese fiscal de que só algumas receitas de cada contrato seriam obras de construção civil. Enfim, entende que todas receitas decorrentes dos contratos analisados estão "no regime cumulativo, qualquer que seja a sua natureza";

7 - Na sequência, alega que uma vez cobrada as contribuições no sistema não-cumulativo, devem ser deduzidos os créditos a que faria jus, e que as inúmeras intimações feitas pela fiscalização "resultaram de sua incapacidade de identificar receitas da recorrente não resultantes de obras de construção civil". Confronta a decisão recorrida que asseverou que a recorrente teve mais de uma oportunidade de apontar os créditos que entende ter direito mas não o fez, repisando o dito em sede de impugnação no sentido de que a fiscalização ao longo de todo procedimento jamais lhe informou a que estava se referindo quando falava em construção civil. Ademais, afirma que isso não autorizava o agente fiscal a deixar de computar os créditos, "pois dispunha de meios de fazê-lo", uma vez que os mesmos constariam de livros e documentos fiscais a que o autuante "tinha e teve acesso". Acresce, o já dito em sede de impugnação, que se seus funcionários houvessem sido informados de quais receitas a serem tratadas pelo regime não-cumulativo "poderiam, a título de colaboração, indicar créditos, por mais que estivessem convictos acerca da aplicação do regime cumulativo às operações sob exame";

8 - Alega que os valores de ressarcimento a ela feitos por consórcios que ela participava não tem natureza jurídica de receitas, pelo que não podem ser incluídos na base impositiva das indigitadas contribuições. Refere-se ao art. 3º da IN RFB 1.199/11, que determina a forma de apropriação das receitas, custos e despesas de pessoas jurídicas participantes de consórcio, para demonstrar que "na medida que cada parte vai desempenhando atividades inerentes ao consórcio, em contrapartida ao que vai sendo gasto ela efetua uma cobrança contra o consórcio, de tal forma que tal custo lhe seja transferido", sendo que o consórcio ao efetuar tal reembolso registra em sua contabilidade o respectivo custo e absorve o encargo econômico correspondente. Assim, consigna que "não há, entre as consorciadas e o consórcio, qualquer relação de prestação de serviço e não há receita auferida em tais reembolsos, sendo sua finalidade instrumental para que os custos incorridos na execução das atividades dos consórcios sejam alocados na escrituração contábil dos mesmos, atendendo ao disposto na IN RFB 1199/11". Conclui que tributar tais valores constitui *bis in idem*;

9 - Por fim, repisa seus argumentos expendidos em impugnação acerca do que chama erros materiais no contratos relativos à HDT REVAP, de números 0800.0029656.07.2 e 0800.0029655.07.2, uma vez que em relação ao contrato 0800.0037911.07.2 com a PETROBRÁS, a decisão recorrida reconheceu o erro.

O processo veio a julgamento deste Colegiado na sessão de 27 de junho de 2017, oportunidade em que o Relator, apresentou voto negando provimento ao recurso voluntário. Divergindo, trouxe voto-vista com o conteúdo abaixo destacado, tendo sido acompanhada pela maioria dos i. conselheiros.

É o relatório.

### **Resolução**

Com a devida vênia, ousou divergir do ilustre Relator, tanto no que tange à questão do conceito de obra de construção civil para fins de aferição do regime de tributação da Contribuição ao PIS e da COFINS, como na questão da tributação dos valores que foram classificados pela Fiscalização como "reembolso de despesas", pelas razões que passo a expor.

#### **1. Obra de construção civil**

Com relação ao conceito de obra de construção civil, não foi levado em consideração pela Fiscalização, tampouco pelo Relator em seu voto, a recente Solução de Consulta Disit/SRRF 4.008/2016, *in verbis*:

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins Alcance do conceito de obras de construção civil, para efeito de aplicação da sistemática de apuração cumulativa da Cofins, PREVISTA NA LEI Nº9.718, DE 1998, nos termos do inciso XX do CAPUT DO art. 10 da Lei nº10.833, de 2003. **Conforme entendimento assente da Coordenação-Geral de Tributação, a atividade de construção civil deve ser considerada sob um ponto de vista abrangente, tendo o ramo econômico como gênero, permitindo-se a inclusão das atividades auxiliares e complementares às obras propriamente ditas, em razão da enorme diversidade de atividades e funcionalidades atreladas às modernas construções humanas sobre o solo.** Destarte, o contrato de fornecimento de bens e serviços para implantação de infraestrutura elétrica de parque eólico, inclusive do respectivo sistema de transmissão e comunicação associado, com execução mediante o regime de empreitada por preço global, pode, em tese, subsumir-se ao conceito de execução por administração, empreitada ou subempreitada de obras de construção civil previsto no inciso XX do caput do art. 10 da Lei nº10.833, de 2003, já que, em princípio, se enquadra na definição de obras e serviços auxiliares e complementares da construção civil, exemplificados no Ato Declaratório Normativo Cosit nº30, de 1999, desde que observadas todas as condições requeridas pela Solução de Divergência Cosit nº11, de 2014. Por conseguinte, se atendidas as citadas exigências, as receitas decorrentes de tais contratos podem sujeitar-se à apuração cumulativa da Cofins, de que trata a Lei nº9.718, de 1998, sob a alíquota de 3% (três por cento). SOLUÇÃO DE CONSULTA*

*VINCULADA À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº11, DE 27 DE AGOSTO DE 2014. Dispositivos Legais: Lei nº10.833, de 2003, art. 10, caput, inciso XX; Lei nº9.718, de 1998; Ato Declaratório Normativo Cosit nº30, de 1999; Ato Declaratório Interpretativo RFB nº10, de 2014. Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Alcance do conceito de obras de construção civil, para efeito de aplicação da sistemática de apuração cumulativa da Contribuição para o pis/pasep, PREVISTA NA LEI Nº9.718, DE 1998, nos termos do inciso XX do CAPUT DO art. 10 COMBINADO COM O INCISO V DO CAPUT DO ART. 15 da Lei nº10.833, de 2003. Conforme entendimento assente da Coordenação-Geral de Tributação, a atividade de construção civil deve ser considerada sob um ponto de vista abrangente, tendo o ramo econômico como gênero, permitindo-se a inclusão das atividades auxiliares e complementares às obras propriamente ditas, em razão da enorme diversidade de atividades e funcionalidades atreladas às modernas construções humanas sobre o solo. Destarte, o contrato de fornecimento de bens e serviços para implantação de infraestrutura elétrica de parque eólico, inclusive do respectivo sistema de transmissão e comunicação associado, com execução mediante o regime de empreitada por preço global, pode, em tese, subsumir-se ao conceito de execução por administração, empreitada ou subempreitada de obras de construção civil previsto no inciso XX do caput do art. 10 da Lei nº10.833, de 2003, já que, em princípio, se enquadra na definição de obras e serviços auxiliares e complementares da construção civil, exemplificados no Ato Declaratório Normativo Cosit nº30, de 1999, desde que observadas todas as condições requeridas pela Solução de Divergência Cosit nº11, de 2014. Por conseguinte, se atendidas as citadas exigências, as receitas decorrentes de tais contratos podem sujeitar-se à apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, de que trata a Lei nº9.718, de 1998, sob a alíquota de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento). SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº11, DE 27 DE AGOSTO DE 2014. Dispositivos Legais: Lei nº10.833, de 2003, arts. 10, caput, inciso XX, e 15, caput, inciso V; Lei nº9 Este ato normativo, promovendo a interpretação do conceito de obra de construção civil, utiliza-se do Decreto nº 7.708/2012, que ao instituir a Nomenclatura Brasileira de Serviços (NBS), denominou a atividade, em sua Seção I, de 'Serviços de Construção'; bem como da LC nº 116/2003, que ao legislar sobre as atividades sujeitas ao Imposto sobre Serviços (ISS), escreveu no item 7.02 do seu Anexo Único a abrangência atribuída ao mencionado ramo econômico, sendo que a aplicação desta última lei foi rechaçada pelo Relator em seu voto.*

A matéria é de fato difícil, não só pela falta de uma precisão jurídica dos termos sob análise, mas também pela complexidade e variedade de atividades que envolvem o setor da construção civil. O caso ora sob apreço é exemplo disso, à medida que um dos itens objeto do lançamento tributário são serviços relativos a montagens eletromecânicas (e.g. instalação de cabos, hidráulica, painéis de energia, tubulação de incêndio para aprovação do corpo de bombeiros, centrais térmicas, gás, etc), que a depender da obra a que estão relacionadas podem efetivamente constituir uma atividade complementar da construção civil.

Por essa razão este Conselho tem optado por converter o julgamento desta espécie de processo diligência, para que seja elaborado laudo técnico a respeito dos serviços objetos da fiscalização à luz dos atos normativos recentemente expedidos pela Receita Federal,

vale dizer, do Decreto nº 7.708/2012 e da LC 116//2003. Afinal, assim é possível com mais segurança jurídica analisar a questão e promover um julgamento pautado maior respaldo técnico, sempre tendo em vista a verdade material.

Foi nesse sentido inclusive que julgou este mesmo Colegiado, por unanimidade de votos, no Processo n. 13502.720096/2015-10, de relatoria da Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, em maio de 2017. Também a 2ª Turma, da 1ª Câmara desta Seção de julgamento assim decidiu, no Processo n. 12898.000039/2010-39.

## **2. Reembolsos**

Fato que também é relevante na defesa diz respeito a tributação de itens que não constituiriam receita: os ressarcimentos feitos pelos consórcios.

O CARF possui entendimento de que o consórcio, constituído com base nos artigos 278 e 279 da Lei das S.A., não detém personalidade jurídica.

Ademais, a Instrução Normativa n. 1199/2001 disciplina a escrituração das operações praticadas pelos consórcios, tendo justamente isto em vista, e levando ao entendimento que a escrituração dos valores transacionados entre consórcio e consorciada seria meramente instrumental, portanto incapaz de caracterizar nova receita por parte do consorciado. Assim, de fato causa espécie eventual tentativa de tributação de valores repassados do Consórcio à Consorciada (Recorrente), uma vez que não há prestação de serviço de uma para com a outra, pelo o que não haveria que se falar em reembolso/ressarcimento de custos.

Entretanto, os elementos constantes nos autos não são suficientes para ter segurança acerca da situação aventada pela Recorrente, sendo necessária a demonstração contábil de que os valores oriundos do consórcio são pagamentos de créditos da Recorrente escriturados no ativo, na conformidade dos contratos que regem a relação entre a Recorrente e os consórcios de que faz parte, e nos moldes da Instrução Normativa n. 1.199/2001. Outrossim, é necessária a certeza sobre o fato desses valores terem sido anteriormente sujeitos à cobrança das Contribuições, quando do auferimento da receita pelo Consórcio, o que acarretaria no *bis in idem* alegado pela Recorrente.

## **3. Proposta de diligência**

Portanto, proponho a conversão do julgamento em diligência para solicitar à fiscalização de origem que:

a) requisite Laudo Técnico, por profissional habilitado ou credenciado pela RFB, para descrição pormenorizada das atividades exercidas pela recorrente para cumprimento de cada contrato de serviços objeto da presente autuação, classificando-as tanto em relação à Nomenclatura Brasileira de Serviços (NBS), instituída pelo Decreto nº 7.708/2012, como em relação à Discriminação de Obras e Serviços de Construção Civil, constante no Anexo VII da Instrução Normativa RFB 971/2009, e/ou à Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE, inclusive, se for o caso, sendo possível, segregando as receitas advindas da execução de "obras da construção civil", nelas incluídas as "obras e serviços auxiliares e complementares da construção civil", das demais atividades em relação a um mesmo contrato;

b) manifeste-se em Relatório Conclusivo acerca da descrição das atividades e das suas classificações na NBS ou IN RFB 971/CNAE constantes no Laudo Técnico, da relevância dos serviços dentro do escopo de execução das obras de construção civil objeto de consórcio e da sua eventual potencialidade para alterar, ainda que parcialmente, o enquadramento da contribuinte no regime não cumulativo das contribuições do PIS/Pasep e Cofins, bem como acrescentando outras informações que entender relevantes à solução da lide.

c) verifique se os valores que compõe o item IV do Auto de Infração - de acordo com o que dispõe a Instrução Normativa RFB n. 1199/11, os contratos de consórcio em questão e demais regras fiscais e contábeis pertinentes -, constituem ressarcimentos feitos com recursos da própria Recorrente (conforme fls 3793 a 1798), apresentando também relatório conclusivo sobre esse ponto;

d) ainda com relação ao item IV do Auto de Infração, certifique se foram anteriormente tributados pela Contribuição ao PIS e pela COFINS enquanto receitas do Consórcio de que se originaram, também por meio do relatório conclusivo delineado no item (c) acima;

e) cientifique a Recorrente dessa resolução, do laudo técnico e do relatório conclusivo, concedendo-lhe o prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, nos termos do art. 35 do Decreto nº 7.574/2011;

f) por fim, após decorrido o prazo de manifestação da interessada, devolva os autos a este Colegiado para prosseguimento.

É como voto.

Thais De Laurentiis Galkowicz