



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10830.720152/2015-06
Recurso Embargos
Acórdão nº 3402-010.963 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de agosto de 2023
Embargante PROMON ENGENHARIA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO.

São cabíveis embargos de declaração, nos termos do art. 65 do Regimento Interno do CARF, quando o acórdão contiver obscuridade, contradição entre a decisão e seus fundamentos, ou quando for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a Turma.

EMBARGOS INOMINADOS. ERRO MATERIAL.

São cabíveis embargos inominados, nos termos do art. 66 do Regimento Interno do CARF, quando o acórdão contiver inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e a erros de escrita ou de cálculo existentes na decisão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em (i) acolher os Embargos de Declaração admitidos, sem efeitos infringentes, determinando que o vício identificado seja sanado com a alteração do Dispositivo, que deve passar a ter a seguinte redação: “*Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário para (i) excluir da base de cálculo da sistemática não-cumulativa os valores referentes às prestações de serviços de montagem industrial e eletromecânica, serviços de condicionamento e outros serviços a eles semelhantes, a serem executados juntamente com os serviços de construção civil; e (ii) excluir da base de cálculo da apuração (mesmo na sistemática cumulativa) os valores referentes ao ressarcimento de custos e despesas.*”; e (ii) acolher os Embargos Inominados, sem efeitos infringentes, determinando que o vício identificado seja sanado com a alteração da Ementa, que deve passar a ter a seguinte redação: “**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010. APURAÇÃO DO PIS/PASEP COM BASE NA FORMA CUMULATIVA ESTABELECIDA PELO INC. XX DO ART. 10 DA LEI Nº 10.833/2003. As receitas decorrentes de execução por administração, empreitada ou subempreitada de serviços de montagem e desmontagem mecânica, de montagem elétrica e de montagem de instrumentação/automação, dentre outros serviços a eles semelhantes, a serem executados juntamente com os serviços de construção civil, enquadram-se no conceito de atividades auxiliares e complementares da construção civil. RESSARCIMENTO E RECUPERAÇÃO DE CUSTOS E DESPESAS. A base de cálculo das contribuições cumulativas é a receita bruta da**

atividade, não incluindo os valores recebidos a título de reembolso ou de ressarcimento de despesas ou de custos pelos consórcios de obras de construção civil.”.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Alexandre Freitas Costa, Jorge Luís Cabral, Marina Righi Rodrigues Lara, Carlos Frederico Schwochow de Miranda, Ricardo Piza di Giovanni (suplente convocado), Cynthia Elena de Campos e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente a conselheira Renata da Silveira Bilhim, substituída pelo conselheiro Ricardo Piza di Giovanni.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto como Relatório o Despacho de Admissibilidade de Embargos, juntado às fls. 439/448:

Trata-se de Embargos de Declaração manejados pelo contribuinte em desfavor do Acórdão 3402-007.048, de 23 de outubro de 2019, cujos fundamentos podem ser resumidos na ementa a seguir transcrita:

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

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

APURAÇÃO DA COFINS COM BASE NA FORMA CUMULATIVA ESTABELECIDADA PELO INC. XX DO ART. 10 DA LEI Nº 10.833/2003.

As receitas decorrentes de execução por administração, empreitada ou subempreitada de serviços de montagem e desmontagem mecânica, de montagem elétrica e de montagem de instrumentação/automação, dentre outros serviços a eles semelhantes, a serem executados juntamente com os serviços de construção civil, enquadram-se no conceito de atividades auxiliares e complementares da construção civil.

RESSARCIMENTO E RECUPERAÇÃO DE CUSTOS E DESPESAS.

A base de cálculo das contribuições cumulativas é a receita bruta da atividade, não incluindo os valores recebidos a título de reembolso ou de ressarcimento de despesas ou de custos pelos consórcios de obras de construção civil.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

APURAÇÃO DA COFINS COM BASE NA FORMA CUMULATIVA ESTABELECIDADA PELO INC. XX DO ART. 10 DA LEI Nº 10.833/2003.

As receitas decorrentes de execução por administração, empreitada ou subempreitada de serviços de montagem e desmontagem mecânica, de montagem elétrica e de

montagem de instrumentação/automação, dentre outros serviços a eles semelhantes, a serem executados juntamente com os serviços de construção civil, enquadram-se no conceito de atividades auxiliares e complementares da construção civil. (grifo não original).

RESSARCIMENTO E RECUPERAÇÃO DE CUSTOS E DESPESAS.

A base de cálculo das contribuições cumulativas é a receita bruta da atividade, não incluindo os valores recebidos a título de reembolso ou de ressarcimento de despesas ou de custos pelos consórcios de obras de construção civil.

Assim decidiu o colegiado:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do voto do relator.

Em face do Acórdão nº 3402-007.048, que em deu provimento ao Recurso Voluntário, a Procuradoria da Fazenda Nacional foi cientificada, fl. 4.202.

Da tempestividade do recurso

Em 22/11/2019, através do Termo de Solicitação de Juntada, de fl. 4.204, o contribuinte apresenta Embargos de Declaração, fls. 4.206/4.211.

Tendo em vista que os embargos foram interpostos pelo sujeito passivo antes de ser formalmente cientificado do acórdão de Recurso Voluntário pela unidade de origem, consideram-se tempestivos, nos termos da disposição do art. 218, § 4º, da Lei nº 13.105, de 2015 - CPC), aplicado neste caso subsidiariamente.

Das alegações da embargante

Os aclaratórios apresentados pela embargante suscitam os vícios de omissão e contradição, bem como erro material, nos seguintes termos:

Assim, o acórdão deixou claro o provimento integral do recurso, consoante se lê no voto do limo. Relator:

a) atividades vinculadas aos contratos de construção civil pelo regime de empreitada relacionados nas fls. 4195/4199:

"Dessa forma, com base na análise técnica que constatou que os contratos se referem a prestação de serviços de construção civil, ainda que auxiliares e complementares desta atividade, cabe a aplicação do inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, remetendo a situação para a apuração cumulativa."

b) ressarcimentos:

"Por conseguinte, como tais valores são recebidos como forma de ressarcimento por despesas e custos incorridos, não é possível enquadrá-los como receita bruta para fins de incidência das contribuições."

Dessa forma, devem ser afastados na base de cálculo do PIS e da COFINS os valores recebidos a título de ressarcimento de custos."

No debate, durante a sessão, os Srs. Conselheiros verificaram que as planilhas demonstrativas dos valores de PIS e de COFINS autuados, elaboradas pelo Sr. Fiscal (fls. 3328/3336), não contêm qualquer alusão a receitas de "treinamentos" e/ou "assistência técnica", inicialmente mencionados pelo Exmo. Relator como objeto de alguns dos contratos. Assim, a Turma decidiu que o acórdão não deve fazer alusão a

tais atividades, de forma a não gerar confusões, contradições, que podem prejudicar o seu cumprimento. (...)

Todavia, ainda remanescem no acórdão alusões a treinamento e assistência técnica em dois parágrafos isolados, que devem ser removidas, por excesso de zelo.

Além disso, merece reparo a parte "Do dispositivo", no tocante às receitas de atividades vinculadas aos contratos de construção civil, embora também seja ali inequívoco o provimento total ao recurso. Isso porque tal parte dispositiva do acórdão fez alusão a determinados serviços específicos e a "outros serviços a eles semelhantes", como submetidos ao regime cumulativo, o que pode dar margem à subjetividade na interpretação do que seriam estes serviços semelhantes e, por consequência, gerar aparente contradição em relação ao trecho do acórdão transcrito no item 3, "a", acima.

Ocorre que, depois de verificado pela Turma que o Sr. Fiscal não indicou qualquer receita de treinamento e de assistência técnica, insista-se, e que, portanto, todas as receitas vinculadas aos contratos efetivamente autuadas são de "prestação de serviços de construção civil, ainda que auxiliares e complementares desta atividade", não há mais necessidade de se discriminar na parte dispositiva as atividades específicas do contrato e nem de se utilizar o termo "outros serviços a eles semelhantes". Basta que se adote a mesma conclusão transcrita no item 3, "a", acima, adotada pelo limo. Relator, para que se evite que aparente contradição entre a parte dispositiva e o que foi efetivamente decidido. (...)

Houve, ainda, omissão no título "Do dispositivo" quanto à questão do ressarcimento, embora seja claro o cancelamento do auto também quanto a esta parte. (...)

Ainda, para evitar problemas, conveniente que a ementa do acórdão também seja adequada nos trechos destacados abaixo, inclusive para correção de erro material na segunda parte, conforme indicado e grifado em marca de revisão:

São esses os fatos.

(...)

Passemos assim ao exame dos vícios arguidos.

Quanto à contradição

Quanto a alegação da Embargante de que remanescem no acórdão alusões a treinamento e assistência técnica.

Destaca a decisão embargada:

No mérito, a questão devolvida a este colegiado cinge-se sobre o enquadramento de ressarcimentos feitos à Recorrente como sendo receitas tributáveis, e o enquadramento das atividades da Recorrente como operação de "obras de construção civil", sujeitas ao regime da cumulatividade, de acordo com o disposto no inciso XX, do art. 10, da Lei nº 10.833/03. Alega a fiscalização que nem todos os serviços prestados se caracterizariam dentro do conceito de obras de construção civil, e dessa forma estaria a Recorrente sujeita à não-cumulatividade em boa parte dos serviços relativos aos contratos analisados. (...)

Do Conceito de Construção Civil e dos demais Serviços Prestados

Quanto às receitas dos contratos acima relacionados, a autoridade fiscal considerou como sujeitas ao regime de não-cumulatividade, não sendo enquadradas no conceito de "Obras de Construção Civil" ou como "Serviços Auxiliares da Construção Civil", como

serviços de Montagem Eletromecânica, Serviços de Condicionamento, ou de Treinamento.

(...)

No presente caso, com lastro no Laudo Técnico do Instituto de Pesquisas Tecnológicas (IPT) (fls. 4030 a 4054), enquadram-se dentro do conceito de "Obras de Construção Civil" ou como "Serviços Auxiliares da Construção Civil", os serviços de montagem industrial e eletromecânica, serviços de condicionamento e outros serviços a eles semelhantes, a serem executados juntamente com os serviços de construção civil.

Entretanto, excluem-se de tais conceitos os serviços de treinamentos e serviços de assistência técnica, que fogem do conceito de serviços auxiliares da construção civil e do alcance do Ato Declaratório Normativo Cosit nº 30, de 1999, do Anexo VII da IN SRF 971/2009, e da Solução de Divergência Cosit nº 11, de 2014.

Dessa forma, com base na análise técnica que constatou que os contratos se referem a prestação de serviços de construção civil, ainda que auxiliares e complementares desta atividade, cabe a aplicação do inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, remetendo a situação para a apuração cumulativa. (grifos originais).

Quanto ao vício de contradição, cabe destacar que referido vício, por disposição regimental expressa, restringe-se à constatação de contradição entre a decisão e seus próprios fundamentos.

Trata-se portanto de contradição interna e não entre os fundamentos da decisão e outras peças do processo.

Assim, dos excertos da decisão embargada não se constata qualquer contradição, haja vista que os fundamentos que ancoram as razões de decidir estão amparados no cotejo analítico da legislação referenciada, no conjunto probatório dos autos após a efetividade da segunda diligência, notadamente o Laudo Técnico acima referido, bem como em precedente do CARF sobre a matéria analisada.

Portanto, estando os fatos contextualizados, fica evidenciado que não foi demonstrado no acórdão embargado, qualquer contradição entre a decisão e seus fundamentos, haja vista que está demonstrada a coerência de raciocínio utilizada pelo voto condutor quanto aos fundamentos que amparam a *ratio decidendi* da matéria.

Quanto à omissão

Argui a Embargante omissão no título "Do dispositivo" quanto à questão do ressarcimento, embora seja claro o cancelamento do auto também quanto a esta parte.

Dispositivo do Voto:

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário, para excluir da base de cálculo da sistemática não-cumulativa os valores referentes às prestações de serviços de montagem industrial e eletromecânica, serviços de condicionamento e outros serviços a eles semelhantes, a serem executados juntamente com os serviços de construção civil. (grifos originais).

Destaca a decisão embargada:

Por conseguinte, como tais valores são recebidos como forma de ressarcimento por despesas e custos incorridos, não é possível enquadrá-los como receita bruta para fins de incidência das contribuições.

Dessa forma, devem ser afastados na base de cálculo do PIS e da COFINS os valores recebidos a título de ressarcimento de custos. (grifos não originais).

Verifica-se que a questão referente ao ressarcimento por despesas e custos incorridos está expresso no voto, na ementa e o dispositivo do acórdão é bastante claro quanto ao resultado do julgamento (nos termos do voto do relator), no entanto, quanto ao dispositivo do voto, se evidencia ao menos em caráter preliminar no presente exame, omissão quanto ao resultado no dispositivo, nos termos consignados no voto, o que deve ser submetido à opinião soberana do colegiado.

Do Erro Material na Ementa:

Ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

APURAÇÃO DA COFINS COM BASE NA FORMA CUMULATIVA ESTABELECIDADA PELO INC. XX DO ART. 10 DA LEI Nº 10.833/2003.

As receitas decorrentes de execução por administração, empreitada ou subempreitada de serviços de montagem e desmontagem mecânica, de montagem elétrica e de montagem de instrumentação/automação, dentre outros serviços a eles semelhantes, a serem executados juntamente com os serviços de construção civil, enquadram-se no conceito de atividades auxiliares e complementares da construção civil.

Quanto à ementa, são válidas as considerações já efetuadas quando à alteração da redação, no entanto constata-se um mero erro de fato na indicação da contribuição, ao invés de indicar PIS/PASEP no título da ementa, consta COFINS.

Conclusão

Isso posto, com fundamento no art. 65, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, **ACOLHO PARCIALMENTE os Embargos de Declaração opostos pelo sujeito passivo, apenas no que tange à omissão: 1 - Resultado do julgamento referente a ressarcimento no dispositivo do voto; e 2 - Erro de fato na identificação da contribuição na ementa.**

É o relatório.

Voto

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Relator.

O Despacho de Admissibilidade não acolheu as alegações referentes à suposta contradição, acolhendo, todavia, a existência de omissão e erro material, nos seguintes termos (fls. 4232/4233):

Quanto ao vício de contradição, cabe destacar que referido vício, por disposição regimental expressa, restringe-se à constatação de contradição entre a decisão e seus próprios fundamentos.

Trata-se portanto de contradição interna e não entre os fundamentos da decisão e outras peças do processo.

Assim, dos excertos da decisão embargada não se constata qualquer contradição, haja vista que os fundamentos que ancoram as razões de decidir estão amparados no cotejo analítico da legislação referenciada, no conjunto probatório dos autos após a efetividade

da segunda diligência, notadamente o Laudo Técnico acima referido, bem como em precedente do CARF sobre a matéria analisada.

Portanto, estando os fatos contextualizados, fica evidenciado que não foi demonstrado no acórdão embargado, qualquer contradição entre a decisão e seus fundamentos, haja vista que está demonstrada a coerência de raciocínio utilizada pelo voto condutor quanto aos fundamentos que amparam a *ratio decidendi* da matéria.

Quanto à omissão argui a Embargante omissão no título "Do dispositivo" quanto à questão do ressarcimento, embora seja claro o cancelamento do auto também quanto a esta parte.

Dispositivo do Voto:

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário, para excluir da base de cálculo da sistemática não-cumulativa os valores referentes às prestações de serviços de montagem industrial e eletromecânica, serviços de condicionamento e outros serviços a eles semelhantes, a serem executados juntamente com os serviços de construção civil. (grifos originais).

Destaca a decisão embargada:

Por conseguinte, como tais valores são recebidos como forma de ressarcimento por despesas e custos incorridos, não é possível enquadrá-los como receita bruta para fins de incidência das contribuições.

Dessa forma, devem ser afastados na base de cálculo do PIS e da COFINS os valores recebidos a título de ressarcimento de custos. (grifos não originais).

Verifica-se que a questão referente ao ressarcimento por despesas e custos incorridos está expresso no voto, na ementa e o dispositivo do acórdão é bastante claro quanto ao resultado do julgamento (nos termos do voto do relator), no entanto, quanto ao dispositivo do voto, se evidencia ao menos em caráter preliminar no presente exame, omissão quanto ao resultado no dispositivo, nos termos consignados no voto, o que deve ser submetido à opinião soberana do colegiado.

Passo a decidir.

Em relação à omissão, assiste razão ao Embargante. Verifico que os valores recebidos pelo contribuinte a título de “ressarcimento por despesas e custos incorridos” foram incluídos na base de cálculo do Auto de Infração, porém o Colegiado decidiu, conforme consta da fundamentação, pela sua exclusão. Tal fato não consta do texto do Dispositivo, que se refere apenas à exclusão da base de cálculo da sistemática não-cumulativa os valores referentes às prestações de serviços.

Nesse contexto, voto por acolher os Embargos de Declaração parcialmente, determinando que o vício identificado seja sanado com a alteração do Dispositivo, que deve passar a ter a seguinte redação:

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário para (i) excluir da base de cálculo da sistemática não-cumulativa os valores referentes às prestações de serviços de montagem industrial e eletromecânica, serviços de condicionamento e outros serviços a eles semelhantes, a serem executados juntamente com os serviços de construção civil; e (ii) excluir da base de cálculo da apuração (mesmo na sistemática cumulativa) os valores referentes ao ressarcimento de custos e despesas.

O Recorrente também alega a existência de erro material na Ementa, *verbis*:

11. Ainda, para evitar problemas, conveniente que a ementa do acórdão também seja adequada nos trechos destacados abaixo, inclusive para correção de erro material na segunda parte, conforme indicado e grifado em marca de revisão:

(...)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O **PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

APURAÇÃO DA **COFINS** COM BASE NA FORMA CUMULATIVA ESTABELECIDADA PELO INC. XX DO ART. 10 DA LEI Nº 10.833/2003.

As receitas decorrentes de execução por administração, empreitada ou subempreitada de serviços de montagem e desmontagem mecânica, de montagem elétrica e de montagem de instrumentação/automação, dentre outros serviços (a-eles-semelhantes) *que deram origem aos autos de infração*, a serem executados juntamente com os serviços de construção civil, enquadram-se no conceito de atividades auxiliares e complementares da construção civil.

O Despacho de Admissibilidade atestou o equívoco:

Quanto à ementa, são válidas as considerações já efetuadas quando à alteração da redação, no entanto constata-se um mero erro de fato na indicação da contribuição, ao invés de indicar PIS/PASEP no título da ementa, consta COFINS.

Nesse contexto, voto por acolher os Embargos Inominados, determinando que o vício identificado seja sanado com a alteração da Ementa, que passa a ter a seguinte redação:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

APURAÇÃO DO PIS/PASEP COM BASE NA FORMA CUMULATIVA ESTABELECIDADA PELO INC. XX DO ART. 10 DA LEI Nº 10.833/2003.

As receitas decorrentes de execução por administração, empreitada ou subempreitada de serviços de montagem e desmontagem mecânica, de montagem elétrica e de montagem de instrumentação/automação, dentre outros serviços a eles semelhantes, a serem executados juntamente com os serviços de construção civil, enquadram-se no conceito de atividades auxiliares e complementares da construção civil.

RESSARCIMENTO E RECUPERAÇÃO DE CUSTOS E DESPESAS.

A base de cálculo das contribuições cumulativas é a receita bruta da atividade, não incluindo os valores recebidos a título de reembolso ou de ressarcimento de despesas ou de custos pelos consórcios de obras de construção civil.

DISPOSITIVO

Pelo exposto, voto por: (i) acolher os Embargos de Declaração parcialmente, sem efeitos infringentes, determinando que o vício identificado seja sanado com a alteração do Dispositivo, que deve passar a ter a seguinte redação: *Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário para (i) excluir da base de cálculo da sistemática não-cumulativa os valores referentes às prestações de serviços de montagem industrial e*

eletromecânica, serviços de condicionamento e outros serviços a eles semelhantes, a serem executados juntamente com os serviços de construção civil; e (ii) excluir da base de cálculo da apuração (mesmo na sistemática cumulativa) os valores referentes ao ressarcimento de custos e despesas.; e (ii) acolher os Embargos Inominados, sem efeitos infringentes, determinando que o vício identificado seja sanado com a alteração da Ementa, que deve passar a ter a seguinte redação: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010. APURAÇÃO DO PIS/PASEP COM BASE NA FORMA CUMULATIVA ESTABELECIDADA PELO INC. XX DO ART. 10 DA LEI Nº 10.833/2003. As receitas decorrentes de execução por administração, empreitada ou subempreitada de serviços de montagem e desmontagem mecânica, de montagem elétrica e de montagem de instrumentação/automação, dentre outros serviços a eles semelhantes, a serem executados juntamente com os serviços de construção civil, enquadram-se no conceito de atividades auxiliares e complementares da construção civil. RESSARCIMENTO E RECUPERAÇÃO DE CUSTOS E DESPESAS. A base de cálculo das contribuições cumulativas é a receita bruta da atividade, não incluindo os valores recebidos a título de reembolso ou de ressarcimento de despesas ou de custos pelos consórcios de obras de construção civil.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares