



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

**Processo n°** 10860.720485/2013-16  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 3301-006.041 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 28 de março de 2019  
**Matéria** Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS  
**Recorrentes** ALSTOM BRASIL ENERGIA E TRANSPORTE LTDA  
 DRJ/PORTO ALEGRE

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/03/2009 a 31/05/2011

CONSTRUÇÃO CIVIL. EXECUÇÃO DE OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL POR EMPREITADA OU SUB-EMPREITADA. REGIME DE APURAÇÃO. LEI 10.833/2003, ARTIGO 10, INCISO XX.

Permanecem sujeitas ao regime de apuração cumulativo as receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil. As receitas que, comprovadamente, não forem referentes à execução de obra de construção civil, como gerenciamento, devem ser submetidas ao regime da não cumulatividade, por não se enquadrarem na hipótese legal descrita no inciso XX do artigo 10 da Lei nº 10.833/2003.

CRÉDITOS DO REGIME NÃO-CUMULATIVO. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DA PROVA..

No caso de formalização de crédito tributário por auto de infração, compete ao Poder Público o ônus da prova da ocorrência do fato jurídico tributário, já que constitutivo do seu direito, competindo ao sujeito passivo a produção da prova dos fatos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito ao crédito tributário objeto do lançamento

**CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

CONSTRUÇÃO CIVIL. EXECUÇÃO DE OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL POR EMPREITADA OU SUB-EMPREITADA. REGIME DE APURAÇÃO. LEI 10.833/2003, ARTIGO 15, INCISO V.

Permanecem sujeitas ao regime de apuração cumulativo as receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil. As receitas que, comprovadamente, não forem referentes à execução de obra de construção civil, como gerenciamento,

devem ser submetidas ao regime da não cumulatividade, por não se enquadrarem na hipótese legal descrita no inciso V do artigo 15 da Lei nº 10.833/2003.

**CRÉDITOS DO REGIME NÃO-CUMULATIVO. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DA PROVA..**

No caso de formalização de crédito tributário por auto de infração, compete ao Poder Público o ônus da prova da ocorrência do fato jurídico tributário, já que constitutivo do seu direito, competindo ao sujeito passivo a produção da prova dos fatos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito ao crédito tributário objeto do lançamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, , por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso de ofício e, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Marcelo Costa Marques D'Oliveira, Salvador Cândido Brandão Júnior, Semíramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen, que deram provimento ao recurso voluntário.

*assinado digitalmente*

Winderley Moraes Pereira - Presidente.

*assinado digitalmente*

Ari Vendramini - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Winderley Moraes Pereira (Presidente), Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques D'Oliveira, Salvador Cândido Brandão Junior, Marco Antonio Marinho Nunes, Semíramis de Oliveira Duro, Valcir Gassen e Ari Vendramini (Relator)

## **Relatório**

1. Tratam os presentes autos **de recurso voluntário interposto pelo contribuinte** em face do Acórdão DRJ/Porto Alegre nº 10-52.492, exarado pela 2ª Turma daquele órgão julgador, por haver dado provimento parcial á impugnação apresentada **e de recurso de ofício, interposto pelo Sr. Presidente da turma julgadora**, em cumprimento ao disposto no inciso I do artigo 34 do Decreto nº 70.235/1972, por haver exonerado parte do crédito tributário.

2. Referem-se estes autos a créditos tributários, formalizados por autos de infração relativos 'a COFINS NÃO CUMULATIVA e 'a Contribuição ao PIS/Pasep NÃO CUMULATIVA, nos períodos de apuração de março/2009, março/2010, fevereiro/2011, março/2011 e maio/2011.

3. Adoto e reproduzo, por economia processual, e por esclarecedor dos fatos, o Relatório do Acórdão DRJ/POA combatido :

*Trata o presente dos lançamentos de ofício relativos à Contribuição*

*para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins não cumulativa – fls. 510 a 520) e ao Programa de Integração Social (PIS não cumulativo – fls. 521 a 531) referentes aos períodos de apuração 03/2009, 03/2010, 02/2011, 03/2011 e 05/2011.*

*O lançamento da Cofins para os diversos períodos somou R\$ 9.085.526,69 de principal, totalizando R\$ 18.217.435,15, considerados os valores acompanhados de multa de ofício de 75% e juros moratórios. Para o PIS os valores somaram R\$ 1.972.515,67 e R\$ 3.955.101,07, respectivamente.*

*A atuada é empresa que tem como atividade principal a prestação de serviços de engenharia e comercialização de máquinas e equipamentos para uso industrial, conforme consta do cartão CNPJ anexado aos autos pela própria empresa (fl. 570). A unidade no Brasil faz parte de grande grupo internacional que atua em ramos relacionados à geração de energia.*

*No que interessa ao presente processo, a atuada foi contratada por Thyssenkrupp CSA Companhia Siderúrgica para a construção de usina termoeletrica a ser integrada ao complexo industrial da contratante. O acordo se deu através de consórcio entre a Alstom Brasil e a Alstom Switzerland (Suíça), ficando esta responsável pela parte importada dos equipamentos, materiais e suprimentos.*

*O Termo de Constatação e Relatório Fiscal (fls. 502 a 509) descreve o procedimento e o objeto do lançamento. A base de cálculo para os lançamentos corresponde às notas fiscais de prestação de serviços de Alstom Brasil para Thyssenkrupp (fls. 243 a 253 – a nota fiscal da fl. 242 não foi objeto de autuação, não se encontrando dentro do período abrangido).*

*O relatório aponta ainda alguns itens do contrato e eventos verificados. Indica que foram subcontratadas as empresa Cesbe S/A Engenharia e Empreendimentos e Brafer Construções Metálicas para fornecimento de materiais e serviços para trabalhos de construção civil, cumprindo parte das tarefas acordadas entre Alstom Brasil e Thyssenkrupp. Nos contratos, constaram as previsões de tributos, sendo no primeiro na modalidade cumulativa e no segundo na não-cumulativa (fls. 92 e 158).*

*A subcontratação está prevista no contrato celebrado entre Alstom e Thyssenkrupp, inclusive a possibilidade das subcontratadas faturarem diretamente contra Thyssenkrupp, hipótese em que o valor será deduzido do valor contratual com Alstom.*

*Também é citada consulta formulada por sucedida, Alstom Hydro Energia Brasil LTDA, na qual é perguntado se receitas de instalação, testes e integração da estrutura e equipamentos, como parte do processo de construção e instalação de usinas hidroelétricas, devem ser segregadas e tributadas pelo PIS e Cofins no regime cumulativo. Neste caso, a resposta da Superintendência da 8ª Região Fiscal (Estado de São Paulo) foi no sentido da tributação pelo regime não-cumulativo, se a situação for de tributação do imposto de renda pelo*

*lucro real.*

*Concluiu a fiscalização que, na parte que cabe a fiscalizada, referente às notas fiscais acima mencionadas, emitidas contra Thyssenkrupp CSA Companhia Siderúrgica, as receitas deveriam ter sido tributadas no regime não-cumulativo. Portanto, tais valores foram submetidos à tributação do PIS e da Cofins não-cumulativa, sendo parcela dos valores referente a materiais e equipamentos e parte ao gerenciamento e supervisão, como consta do quadro na fl. 505.*

*A empresa foi cientificada em 20/06/2013.*

*Em 19/07/2013, foi apresentada impugnação ao lançamento (fls. 541 a 868), que, de início, discorre sobre as atividades da empresa e sobre o contrato firmado, objeto da autuação.*

*Ressalta que o contrato é na modalidade que tem sido chamada de Turn Key, englobando desde o projeto até os testes finais para a entrega da usina em condições de funcionamento.*

*Apointa que a construção por empreitada é um subtipo da construção em geral e que em projetos dessa envergadura a subcontratação é natural e necessária.*

*Prossegue informando que os valores pagos às subcontratadas não chegam a um terço do total, ainda desconsiderados os valores para Alstom (Switzerland), e não descaracterizam o contrato como de construção civil.*

*Argumenta que a Consulta citada na autuação é improcedente como fundamentação por ter sido formulada por pessoa jurídica diversa e por referir-se a contratos distintos.*

*Prossegue a recorrente alegando que as receitas se enquadram no art. 10, XX, da Lei 10.833/03, que mantém na sistemática cumulativa as receitas “decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada de obras de construção civil.” Cita o Ato Declaratório Normativo (ADN) nº 30, da Cosit da Receita Federal, que trata das atividades com vedação para ingresso no Simples, e a IN RFB 371/09, referente à receita previdenciária, e doutrina, para concluir que a construção civil tem sentido mais amplo, o que inclui a construção de termoelétrica. Também cita Acórdão do Carf em apoio ao argumento.*

*Alega ainda que, mesmo se mantida a autuação, ela não seria nos valores lançados. Primeiro porque não foram considerados os valores pagos pela requerente na sistemática cumulativa. Segundo, porque, sendo a apuração pelo regime não-cumulativo, deveriam ser admitidos os créditos previstos na legislação.*

*Por fim, requer sejam julgados totalmente improcedentes os autos de infração.*

*Alternativamente, requer seja reduzido o valor das contribuições pela apropriação dos pagamentos na sistemática cumulativa e apurados os créditos, requerendo a conversão do processo em diligência para sua apuração.*

*A unidade de origem atesta a tempestividade da impugnação e encaminha a esta DRJ para apreciação.*

*Com relação à segunda parte da impugnação, referente ao cálculo do PIS e Cofins e abatimento dos valores confessados/pagos pela sistemática cumulativa, bem como o desconto de créditos pela sistemática não-cumulativa, mostrou-se necessário a realização de diligência.*

*A impugnante apresenta declarações entregues e alega não terem sido descontados pagamentos. No relatório fiscal, é indicado que se está procedendo a reclassificação das receitas de um regime para o outro. Também, é alegado o direito aos créditos previstos para a sistemática não-cumulativa. As planilhas apresentadas, entretanto, não serviriam, por si só, para comprovar a existência do direito, ainda de modo específico com relação ao projeto tributado, contratado por Thyssenkrupp.*

*De modo a evitar qualquer mácula que pudesse ser alegada quanto ao pleno exercício do direito de defesa e para preservar a legalidade da cobrança, tendo em vista o direito aos créditos encontrar-se previsto nas Leis 10.637/02 e 10.833/03, bem como pelo fato de, seja em que sistemática, estar-se tratando das mesmas contribuições, implicando a verificação de inexistência de dupla tributação sobre mesma base, o processo foi convertido em diligência, em conformidade com a previsão dos arts. 18 e 29 do Decreto 70.235/72 e alterações (processo administrativo fiscal) e arts. 35 a 37 do Decreto 7.574/11, que consolida a legislação sobre a matéria.*

*O pedido constante da Resolução que encaminhou o processo em diligência (fls. 875 a 879) restou assim redigido:*

*“- Verificar se existem valores confessados em DCTF e/ou recolhidos na sistemática cumulativa, correspondentes às receitas objeto do presente processo, por período de apuração;  
- Intimar, a empresa, a apurar os créditos que alega possuir, especificamente relacionados ao contrato objeto de tributação nesses autos, comprovando-os por meio de documentação contábil/fiscal, em relação aos insumos ou dispêndios previstos na legislação específica e que não tenham sido objeto de nenhum outro aproveitamento como crédito;  
- Se pronunciar sobre a existência dos créditos e a comprovação apresentada. Caso se entenda existirem créditos passíveis de aproveitamento, demonstrar a repercussão no lançamento efetuado.”*

*No curso da diligência, o auditor-fiscal designado cientificou a empresa da diligência e procedeu as intimações, solicitando as informações necessárias para o cumprimento da mesma. A empresa apresentou os seus esclarecimentos e os arquivos magnéticos com as informações que entendeu comprovar o alegado.*

*O trabalho desenvolvido resultou no relatório fiscal das fls. 2983 a 2987, no qual é descrito o procedimento.*

*Primeiro, conclui-se que não foram declarados/confessados valores de PIS e Cofins cumulativo (códigos 8109 e 2172) em DCTF. Valores apurados teriam sido compensados no próprio Dacon, exceção em fevereiro e março de 2011. Para o primeiro, foram informados valores em DCTF, quitados por declaração de compensação que aguardam homologação. Para março de 2011, os valores a pagar do Dacon não constam em DCTF. Também não há pagamentos para os cinco meses objeto da autuação. É registrado que existem faturamentos para outros clientes.*

*Com relação aos créditos da não-cumulatividade, é indicado que a empresa não mantém controle de custos separado, não sendo possível identificar nas planilhas e notas fiscais quais se refeririam a insumos ou produtos alocados no Projeto objeto da autuação (P.0171).*

*Por fim, é assim resumido o relatório fiscal (fls. 2986 e 2987):*

*“4.1) - As bases de cálculos exigidas no Auto de Infração encontram-se informadas nos respectivos (DACON's) e compensadas nos mesmos, não remanescendo saldos a serem declarados em DCTF, à exceção dos meses de fevereiro e março de 2011.*

*4.1.1) - Fevereiro de 2011 encontra-se declarado em DCTF e foi compensado através de Dcomp, aguardando sua homologação.*

*4.1.1.1) – Março de 2011, os valores remanescentes do DACON, não foram declarados em DCTF, não foram pagos e não foram compensados.*

*4.2) - Quanto ao crédito, que a ALSTOM BRASIL, alega possuir, conforme demonstrado, SMJ, o seu pleito torna-se comprometido.*

*5) - Em tempo, conforme também, já demonstrado, por amostragem, no Termo de Constatação / Relatório Fiscal, que faz parte do Auto de Infração, a Alstom Brasil, onerou seu resultado pelo valor Bruto as aquisições a que pretende se creditar. (...).”*

*Cientificada, a empresa se manifesta às fls. 2993 a 3001.*

***Ressalta*** *que pleiteou a diligência e o abatimento dos valores de crédito, tendo apresentado a documentação, porém entende que se tornará desnecessária em vista do provável acolhimento do mérito da manifestação.*

*Argumenta que os documentos comprovaram que as receitas do projeto compuseram a apuração do PIS e Cofins, o que é indicado no Dacon, tendo, portanto, impactado os valores eventualmente devidos nos períodos de apuração.*

***Explica*** *que, exceção a março de 2009, as receitas referem-se a três negócios: “Transport”, “Hydro” e “Non-Hydro”. O último, referente ao contrato com a Thyssenkrupp, pela planilha apresentada no corpo da manifestação, comporia grande parte da receita informada. Quanto a fevereiro de 2011, apresentou a DCTF com os valores quitados por compensação. Eventual divergência entre Dacon e DCTF não seria objeto do auto de infração, o que seria também o entendimento da DRJ ao baixar o processo em diligência.*

***Ainda seguindo a manifestação da empresa,*** *com relação aos créditos, a planilha e as respectivas notas fiscais comprovariam as aquisições de bens e serviços empregados como insumos.*

*A fiscalização se ateve ao fato da fiscalizada não manter controle de custos por projeto, chegando a conclusão que considera absurda, porque levaria a impossibilidade de aproveitamento de créditos para um projeto de mais de cem milhões de reais.*

*A não verificação e impossibilidade de aproveitar créditos viola a não cumulatividade das contribuições.*

*De todo o modo, frisa que a execução por empreitada de obra de construção civil está submetida à sistemática cumulativa, sendo que a Solução de Divergência Cosit 11/2014 teria reconhecido, recentemente, que tal deva ser entendido de ponto de vista amplo, incluindo serviços auxiliares para a execução do contrato.*

*Após manifestação, o processo retorna a esta DRJ para julgamento.  
É o relatório.*

4. A impugnação foi julgada parcialmente procedente, conforme Acórdão que restou assim ementado :

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

*Período de apuração: 01/03/2009 a 31/05/2011*

**REGIME DE APURAÇÃO. NÃO-CUMULATIVIDADE. CONSTRUÇÃO CIVIL.**

*Estão excluídas da sistemática não-cumulativa de apuração somente as receitas comprovadas e preponderantemente decorrentes de administração por empreitada ou subempreitada de obras de construção civil.*

**ALTERAÇÃO DE REGIME DE TRIBUTAÇÃO. NÃO-CUMULATIVIDADE.**

*Tendo a fiscalização apurado que determinadas receitas se sujeitam ao regime não-cumulativo, devem ser abatidos os valores confessados/extintos através do regime cumulativo, referentes às mesmas receitas.*

**AUTO DE INFRAÇÃO. CRÉDITOS DO REGIME NÃO-CUMULATIVO. COMPROVAÇÃO.**

*No caso de auto de infração, compete ao Poder Público o ônus da prova da ocorrência do fato jurídico tributário, já que constitutivo do seu direito, competindo ao sujeito passivo a produção da prova dos fatos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito ao crédito tributário objeto do lançamento.*

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

*Período de apuração: 01/03/2009 a 31/05/2011*

**REGIME DE APURAÇÃO. NÃO-CUMULATIVIDADE. CONSTRUÇÃO CIVIL.**

*Estão excluídas da sistemática não-cumulativa de apuração somente as receitas comprovadas e preponderantemente decorrentes de administração por empreitada ou subempreitada de obras de construção civil.*

**ALTERAÇÃO DE REGIME DE TRIBUTAÇÃO. NÃO-CUMULATIVIDADE.**

*Tendo a fiscalização apurado que determinadas receitas se sujeitam ao regime não-cumulativo, devem ser abatidos os valores confessados/extintos através do regime cumulativo, referentes às mesmas receitas.*

**AUTO DE INFRAÇÃO. CRÉDITOS DO REGIME NÃO-CUMULATIVO. COMPROVAÇÃO.**

*No caso de auto de infração, compete ao Poder Público o ônus da prova da ocorrência do fato jurídico tributário, já que constitutivo do seu direito, competindo ao sujeito passivo a produção da prova dos fatos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito ao crédito tributário objeto do lançamento.*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte*

5. Irresignada, a autuada apresenta Recurso Voluntário, onde assim discorre suas razões de defesa :

**- TEMPESTIVIDADE**

*- defende a tempestividade da apresentação do recurso*

**- FATOS ANTECEDENTES E V. ACÓRDÃO RECORRIDO**

*- o auto de infração foi lavrado em razão de suposta indevida tributação pelo regime cumulativo das receitas auferidas pela recorrente diante de contrato celebrado com a Thyssenkrupp CSA Companhia Siderúrgica, em relação à Contribuição ao PIS/PASEP e à COFINS.*

*- a Fiscalização considerou que as receitas auferidas pela recorrente em razão de contrato celebrado com a Thyssenkrupp CSA não seriam decorrentes da execução de obra de construção civil e, portanto, deveriam ter sido tributadas no regime não cumulativo das contribuições, pois se apegou ao fato de que a recorrente subcontratou terceiros para realizar parte do projeto contratado para, então, determinar que a recorrente não teria praticado obra de construção civil, tendo a Fiscalização considerado ter havido recolhimento a menor de PIS e COFINS sobre as receitas auferidas nos meses de março/2009, março/2010, fevereiro, março e maio/2011 em decorrência do contrato firmado com a Thyssenkrupp CSA.*

*- a própria Fiscalização considerou expressamente que o contrato celebrado com a Thyssenkrupp CSA é de empreitada integral, nos exatos termos da legislação que rege a matéria, assim, todas as receitas auferidas em decorrência desse contrato devem ser tratadas como “ receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada de obras de construção civil “, tal como previsto no artigo 10, inciso XX, da Lei nº 10.833/03, de modo que devem ser tributadas pelo regime cumulativo de ambas as contribuições, como efetuado pela recorrente e, ao contrário do entendeu a Fiscalização, o fato de a recorrente ter subcontratado empresas especializadas para realização de parte do projeto de construção da usina termelétrica não descaracteriza a natureza da atividade exercida pela recorrente pois a subcontratação é um elemento absolutamente corriqueiro em um contrato de empreitada integral de uma obra dessa magnitude e complexidade.*

*- subsidiariamente a recorrente pleiteou pela reformulação do lançamento tributário, para que fossem considerados os valores relativos à Contribuição ao PIS/PASEP e à COFINS recolhidos pela recorrente no regime cumulativo sobre as receitas que geraram o lançamento tributário e considerados também os valores correspondentes aos créditos de PIS/PASEP e COFINS que a recorrente teria direito, caso se entendesse que tais receitas devessem efetivamente ser tributadas pelo regime cumulativo.*

*- diante desse pleito, a DRJ/POA determinou a realização de diligência para a verificação dos pagamentos de PIS e COFINS no regime cumulativo no período da autuação e o volume de créditos a que a recorrente teria direito caso a acusação fiscal fosse mantida.*

*- como resultado, foram trazidos ao processo administrativo inúmeros documentos e planilhas que lastrearam o Relatório Fiscal de diligência, o qual, contudo, apenas reconheceu a necessidade de redução da autuação para se considerar os valores de PIS e COFINS no regime cumulativo que foram recolhidos pela recorrente tão somente sobre as receitas auferidas com o contrato no mês de fevereiro de 2011, por este motivo, a DRJ/POA julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada para afastar os argumentos de mérito atrelados à natureza do contrato de empreitada celebrado e acolher o Relatório Fiscal de diligência para determinar a redução da autuação apenas no que diz respeito aos valores de PIS e*

*COFINS apurados conforme o regime cumulativo, sobre as receitas auferidas em fevereiro/2011.*

*- o Acórdão recorrido deve ser integralmente reformado e revisto pelo CARF, uma vez que as receitas oriundas do contrato de empreitada celebrado com Thyssenkrupp CSA foram corretamente tributadas pelo PIS e COFINS no regime cumulativo e, na remota hipótese de se manter o lançamento tributário, os documentos e esclarecimentos trazidos comprovam que as receitas auferidas nos demais períodos objeto da autuação compuseram a apuração do PIS e COFINS devidos no regime cumulativo e a recorrente tem direito de aproveitar créditos relativos aos insumos adquiridos para execução do contrato, fatos que demandam a redução substancial do crédito tributário.*

### **- FUNDAMENTOS PARA A REFORMA DO V. ACÓRDÃO RECORRIDO**

#### **I – CONTRATO CELEBRADO COM A THYSSENKRUPP CAS : CONSTRUÇÃO CIVIL DE USINA TERMÉLETRICA**

##### **- (i) Atividade da recorrente e o objeto do contrato**

*- a recorrente tem como atividades principais a prestação de serviços de engenharia e a comercialização de máquinas e equipamentos para uso industrial, atua entre outros, no setor de energia e transmissão de eletricidade, tendo celebrado contrato, em consórcio com a empresa Alstom (Switzerland) Ltd. (Alstom Suíça), com a empresa Thyssenkrupp CSA, de empreitada integral para a construção de usina termoeletrica destinada a integrar o complexo industrial para produção de chapas de aço no Rio de Janeiro, tendo a recorrente se comprometido, por cláusula contratual, a entregar a usina pronta e em condições de pleno funcionamento, o que não deixa dúvidas de que se trata de um contrato “turn key” no qual a recorrente era responsável pela efetivação do projeto, da construção, da montagem e dos testes finais dos equipamentos da usina.*

*- na contratação de um projeto complexo como o da construção de uma usina termoeletrica, não se espera que o contratado realize todas as etapas do projeto, para isso, para que pudesse a recorrente cumprir o seu objeto, o próprio contrato previa a possibilidade de subcontratações de empresa especializadas para atuar em diversas fases do projeto, construção e montagem da usina, tendo a recorrente contratado as empresas CESBE ENGENHARIA S.A ENGENHARIA E EMPREENDIMENTOS e BRAFER CONSTRUÇÕES METÁLICAS S.A para, respectivamente, a realização do projeto, fabricação e montagem das estruturas e armações metálicas da planta e construção de algumas edificações, sendo que as empresa subcontratadas deveriam emitir faturas a diretamente á Thyssenkrupp CSA, a qual, por sua vez, deduzia do valor devido á recorrente o montante pago diretamente ás subcontratadas.*

*- o fato de as subcontratadas faturarem diretamente á Thyssenkrupp CSA não tem o condão de descaracterizar o contrato de construção por empreitada integral celebrado com a recorrente, que era integralmente responsável perante a Thyssenkrupp CSA pela devida efetivação do projeto de construção das referidas edificações pelas empresas CESBE e BRAFER.*

##### **(ii) conceito de construção civil**

*- não há no direito privado uma definição legal expressa do conceito de construção civil, sendo que, em linhas gerais, a doutrina define a construção civil como a atividade que consiste em agregar benfeitorias ao solo ou subsolo de maneira definitiva, sendo que para o enquadramento de uma*

*atividade como construção civil são necessários, cumulativamente os seguintes requisitos : que sua execução seja precedida de um projeto; que os serviços sejam efetivados fora do estabelecimento industrial e que os serviços consistam na reunião de produtos, peças ou partes de que resultem edificação, construção ou obra, inclusive complexo industrial, integrado permanentemente ao solo. Portanto, a construção de uma usina termoelétrica enquadra-se perfeitamente no conceito de construção civil.*

*- a própria Receita Federal considera que a expressão “construção civil” não deve ser compreendida como a construção de edificações, comportando outros significados, como os contidos no Ato Declaratório Cosit nº 30/1999, que considera construção civil os seus serviços auxiliares e complementares, como também considera a construção de usinas termoelétricas como obra de construção civil para fins de tributação previdenciária (IN RFB nº 971/2009 e seu Anexo VII).*

**(iii) contrato de construção por empreitada integral**

*- sendo a construção civil uma atividade, a sua realização pode ser regulada por diversos tipos de contratos, nos quais haverá a definição do objeto da obra e a distribuição das responsabilidades das partes pela sua consecução, estando entre as espécies típicas de contrato o contrato de empreitada integral*

*- no contrato de construção por empreitada, celebrado entre empreiteiro e contratante, o empreiteiro assume a obrigação de realizar a obra encomendada pelo contratante, nos termos do projeto, empregando técnica e materiais adequados e respondendo integralmente pelo seu custeio e por todos os riscos econômicos decorrentes da construção até a entrega da obra, sendo que o preço total da obra é fixado entre as partes, em valor integral ou unitário, que pode ou não ser reajustável, e desde que autorizado pelo contratante, o empreiteiro poderá subcontratar terceiros, sob sua exclusiva responsabilidade.*

*- já no contrato de empreitada integral o empreiteiro é responsável por todas as atividades do empreendimento, não só pelo projeto e aquisição dos materiais da obra, mas também pelos equipamentos que vão ditar sua funcionalidade, esses contratos são denominados pela doutrina como contratos “turn key” ou EPC (Engineering, Procurement and Construction), que são utilizados para projetos de grande porte, sendo definidos pela doutrina como “ os contratos do tipo Turnkey Lump Sum englobam o fornecimento integral do projeto executivo, dos materiais e equipamentos e da construção, montagem e colocação em operação por um único fornecedor e seu preço é global. Esses contratos são instrumentos crescentes utilizados por empresas para implantar grandes projetos. Regulam a forma de contratação, o preço é fixo e previamente estabelecido, os prazos (data de entrega da obra) predefinidos, bem como as condições técnicas e de performance. A proprietária (contratante) transfere para a contratada (chamada epecista) os riscos e a responsabilidade da entrega do projeto concluído na data contratual, em funcionamento e com a performance estabelecida no contrato.*

*- ainda a doutrina define o contrato EPC ou TurnKey como ' no EPC pode ser entendido que o epecista (contratado) desempenha complexas atividades(demandando inúmeras relações jurídicas), que poderiam qualificá-lo como empreiteiro por obrigar-se a construir uma obra de grande porte; montador e fornecedor dos equipamentos (desenho, projeto, construção, fornecimento).*

*- o contrato entre a recorrente e a Thyssenkrupp CSA é um típico contrato de construção civil por empreitada integral na modalidade turnkey, sendo que é a recorrente quem confere substância ao contrato de empreitada , de modo*

que a mera subcontratação de empresas para a consecução de partes do projeto não tem o condão de descaracterizar o contrato celebrado.

**(iv) receitas decorrentes da execução por empreitada de obras de construção civil : regime cumulativo de PIS e COFINS.**

- uma vez estabelecido o tipo de contrato celebrado pela recorrente, é evidente que as receitas dele decorrentes se enquadram na disposição literal da lei de receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada de obras de construção civil (artigo 10, inciso XX e artigo 15, inciso V da lei nº 10.833/2003), devendo ser tributadas pelo regime cumulativo de PIS e COFINS.

- o CARF já decidiu que as receitas decorrentes de execução por empreitada global de obras de construção civil devem ser tributadas pelo regime cumulativo da COFINS (Acórdão nº 3401-001.937, de 22/07/2012)

- importante notar que o citado dispositivo legal não exige que as receitas correspondam à construção de edificações, e muito menos que toda a construção civil tenha que ser realizada pela própria pessoa jurídica que auferir as receitas, pelo contrário, o dispositivo prevê que são sujeitas ao regime cumulativo as receitas decorrentes de contratos de construção civil por empreitada, portanto, resta claro que as receitas auferidas pela recorrente foram corretamente tributadas pelo regime cumulativo de PIS e COFINS, o que enseja a reforma do Acórdão DRJ e o cancelamento integral da autuação.

**II – PEDIDO SUBSIDIÁRIO : VALORES PAGOS NO REGIME CUMULATIVO E CRÉDITOS A SEREM RECONHECIDOS NO REGIME NÃO CUMULATIVO**

- no caso de se entender que as receitas deveriam ser tributadas no regime não cumulativo, o crédito tributário deve ser reformulado e reduzido porque a Fiscalização e o Acórdão DRJ desconsideraram que as receitas auferidas no período de autuação (exceto fevereiro/2011) foram devidamente submetidas à tributação pelo regime cumulativo do PIS e da COFINS e que a recorrente trouxe aos autos documentos suficientes para comprovar o seu direito ao aproveitamento de créditos de PIS e de COFINS no regime não cumulativo

**(i) tributação das receitas por PIS e COFINS no regime cumulativo**

- foram apresentados documentos que comprovam que as contribuições no regime cumulativo, objeto da autuação, foram devidamente computadas na apuração fiscal da recorrente e, assim, devidamente informadas nas respectivas declarações atinentes a PIS e COFINS, podendo ser verificado nos DACONS trazidos em diligência aos autos que as receitas auferidas a partir do contrato com a Thyssenkrupp CSA compuseram a apuração de PIS e COFINS pra aquele período tendo impactado nos valores devidos, sendo estes valores oriundos de três unidades de negócio distintas, internamente denominadas TRANSPORT, HYDRO e NON-HYDRO, por conta disso, as receitas submetidas à tributação por PIS e COFINS na sistemática cumulativa informada nas DACON dos meses de março/2010, fevereiro, março e maio/2011 decorrem de serviços prestados e mercadorias vendidas no contexto das operações dessas três unidades de negócio.

- a recorrente apresentou planilhas preparadas internamente que serviram de base para as informações prestadas nos DACON, que permitem identificar a

*composição dos valores que foram informados e tornam evidente que as receitas auferidas foram submetidas à tributação na sistemática cumulativa.*

*- logo não há dúvidas de que as receitas que deram origem ao lançamento tributário foram devidamente tributadas e que os valores correspondentes de PIS e COFINS devem ser considerados de modo a reduzir o valor que eventualmente remanesça.*

*- o fato de a recorrente ter declarado em DCTF saldo devedor de PIS e COFINS apenas para o mês de fevereiro/2011 não significa que as receitas auferidas nos demais períodos não tenham sido tributadas e, assim, não tenham impacto na apuração das contribuições, esse fato deve ser levado em consideração no julgamento do auto de infração, sob pena de se admitir que as mesmas receitas comporiam a apuração do PIS e da COFINS nos dois regimes, o que resulta em hipótese de bis in idem.*

#### **(ii) aquisições de serviços e bens que dão direito a crédito**

*- em relação à liquidez dos créditos de PIS e COFINS a que tem direito caso a acusação fiscal seja mantida, a recorrente esclarece que apresentou planilhas que listaram detalhadamente todas as aquisições de serviços e bens que foram empregados como insumos para fins de creditamento do contrato celebrado, tal planilha apresenta a composição dos valores que devem ser considerados a título de créditos de PIS e COFINS para fins de abatimento dos valores tidos como devidos a título das contribuições no regime não cumulativo, apresentando também cópias das notas fiscais que comprovam as aquisições dos insumos e serviços empregados pela recorrente na execução do contrato celebrado, de modo a não deixar dúvidas sobre o direito dos créditos*

*- a despeito destes documentos foi concluído que tais documentos seriam insuficientes para comprovar a legitimidade do crédito de PIS e COFINS, sendo que o Acórdão DRJ se ateve ao fato de que a recorrente não mantém controle de custos por projeto celebrado, para suscitar sua suposta ausência de direito a créditos, sendo que tal conclusão é absurda e se fosse considerada levaria à circunstância de a recorrente simplesmente não poder aproveitar os créditos de PIS e COFINS sobre um contrato celebrado no contexto de suas atividades e que gerou receitas superiores a R\$ 100 milhões.*

*- ainda assim, na hipótese de se verificar que ainda não há elementos suficientes para a conclusão da liquidez dos créditos de PIS e COFINS a serem aproveitados, a recorrente pleiteia a conversão do julgamento em nova diligência para que sejam novamente analisados os documentos necessários, de modo a apurar os créditos a que faz jus no período autuado.*

#### **CONCLUSÃO E PEDIDO**

*- deve ser reformado o Acórdão DRJ e considerado improcedente o auto de infração pois o contrato celebrado entre a recorrente e a Thyssenkrupp CSA é de construção civil por empreitada integral e, portanto, as receitas dele decorrentes se enquadram perfeitamente no conceito previsto no artigo 10, inciso XX da Lei nº 10.833/2003, de modo que devem ser tributadas pelo regime cumulativo das contribuições e o fato de a recorrente ter subcontratado empresas especializadas para realização de parte do projeto da usina não descaracteriza a natureza da empreitada assumida pela recorrente, ao contrário, a subcontratação é elemento absolutamente corriqueiro em um contrato de empreitada integral de uma obra dessa magnitude e complexidade.*

*- mesmo que se entenda que acusação fiscal é procedente, deve ser retificado o lançamento para considerar que as receitas em questão foram submetidas à tributação por PIS e COFINS no regime cumulativo.*

- mesmo que se considere que as receitas auferidas pela recorrente deveriam ter sido submetidas ao regime não cumulativo do PIS e da COFINS, deve ser reconhecido o direito ao aproveitamento dos respectivos créditos com base nos documentos apresentados.
- a recorrente pleiteia que seja dado integral provimento ao recurso voluntário, para que seja parcialmente reformado o acórdão recorrido de modo a reconhecer a integral improcedência dos lançamentos consignados no auto de infração, com o cancelamento das exigências de PIS e COFINS, além da multa de ofício e dos juros.
- subsidiariamente, caso não seja acolhido este pedido, a recorrente pleiteia que seja dado provimento ao recurso voluntário para que seja reduzido o crédito tributário tendo em vista que a recorrente comprovou que as receitas auferidas compuseram a apuração do PIS e COFINS nos meses objeto da autuação e não só fevereiro de 2011, para que tais valores sejam descontados daqueles que estão sendo exigidos.
- ainda subsidiariamente e sem prejuízo do pedido anterior, se prevalecer o entendimento de que as receitas auferidas pela recorrente deveriam ser tributadas pelo regime não cumulativo, a recorrente pleiteia que seja dado provimento ao recurso voluntário de modo que seja reconhecido o direito ao aproveitamento dos respectivos créditos a que faz jus com base nos documentos apresentados no curso do processo administrativo.
- caso se entenda necessário, a recorrente pleiteia novamente a conversão do julgamento em diligência para que sejam efetivamente apurados os créditos que deveriam ter sido lançados na apuração, de modo que esse valor possa ser deduzido do crédito tributário exigido na autuação fiscal.

6. O processo veio a mim distribuído para relatar.

É o relatório

## Voto

Conselheiro Ari Vendramini

7. O Recurso Voluntário foi interposto tempestivamente, preenchendo os demais requisitos de admissibilidade, por tais razões dele o conheço.

8. **Quanto ao Recurso de Ofício, não o conheço** por se referir a valor de exoneração, veiculado pelo Acórdão DRJ/POR TO ALEGRE, inferior ao limite alçada de R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais), determinado pela Portaria MF nº 63, de 09/02/2017, que revogou a Portaria MF nº 3, de 03/01/2008.

9. Assim se mostram os valores :

| TRIBUTO                 | VALOR PRINCIPAL R\$ | VALOR MULTA 75% R\$ | TOTAL EXONERADO R\$ |
|-------------------------|---------------------|---------------------|---------------------|
| COFINS ANTES EXONERAÇÃO | 4.722.989,39        | 3.542.242,04        |                     |
| VALOR EXONERADO         | 701.414,63          | 526.060,97          |                     |
| COFINS APÓS EXONERAÇÃO  | 4.021.574,76        | 3.016.181,07        | <b>1.227.475,60</b> |

|                      |              |            |                     |
|----------------------|--------------|------------|---------------------|
| PIS ANTES EXONERAÇÃO | 1.025.385,85 | 769.039,39 |                     |
| VALOR EXONERADO      | 151.973,19   | 113.979,89 | <b>265.953,08</b>   |
| PIS APÓS EXONERAÇÃO  | 873.412,66   | 655.059,50 |                     |
|                      |              |            | <b>1.493.428,68</b> |

10. Passemos a análise das razões apresentadas no Recurso Voluntário.

11. Relevante ressaltar o resultado do julgamento feito pela DRJ/POROTO ALEGRE, conforme a conclusão do voto do ilustre Julgador, que aqui reproduzo :

Conclui-se que deve ser mantida a tributação dos valores recebidos pela contribuinte de Thyssenkrupp pela modalidade não-cumulativa do PIS e da Cofins. Realizada a diligência, concluiu-se pelo provimento parcial, para manter os valores lançados, **com redução do valor referente ao mês de fevereiro de 2011**, que passa a ser o constante do Quadro abaixo, com a manutenção da multa de 75 % de forma proporcional:

| Período de Apuração | Valor Lançado COFINS (R\$) | Valor Mantido COFINS (R\$) | Valor Lançado PIS (R\$) | Valor Mantido PIS (R\$) |
|---------------------|----------------------------|----------------------------|-------------------------|-------------------------|
| Fevereiro de 2011   | 4.722.989,39               | 4.021.574,76               | 1.025.385,85            | 873.412,66              |

Assim, **VOTO por julgar procedente em parte a impugnação, para manter todos os valores lançados de PIS e Cofins, exceto os valores de fevereiro de 2011, mantidos conforme o Quadro acima.** Saliente-se que diante das parcelas eximidas, a decisão deve ser objeto de **RECURSO DE OFÍCIO**, em conformidade com o art. 34, I, do Decreto n.º 70.235/1972.

12. Portanto, foram exonerados os valores lançados de PIS NÃO CUMULATIVA e COFINS NÃO CUMULATIVA referentes ao mês de fevereiro de 2011 em função de o valor estar declarado em DCTF e ter sido compensado por DCOMP, a qual aguarda sua homologação, portanto, nos dizeres do voto, às fls. 3.029 dos autos digitais: **“assim, confessado o débito, deverá ser procedida a cobrança, se não for homologada a compensação. Até lá, está extinto o débito, no montante confessado Dessa forma, os valores lançados de PIS e COFINS para fevereiro deverão ser reduzidos até o valor informado em DCTF, no caso em R\$ 151.973,19 e R\$ 701.414,63.”**

13. Preliminarmente, e para delimitar a discussão nestes autos, há que nos determos na origem da controvérsia instaurada, que nasceu no destaque, pela Fiscalização, dentre a análise de todos os pontos constantes do Relatório Fiscal de fls. 502/509 dos autos digitais, das receitas auferidas pela recorrente, consubstanciadas nas Notas Fiscais que se encontram às fls. 243 a 253 destes autos digitais.

14. Estão tais Notas Fiscais discriminadas no item 5 do Relatório Fiscal ;

| DATA       | NOTA      | MATERIAIS /   | GERENCIAMENTO  | TOTAL          |
|------------|-----------|---------------|----------------|----------------|
| -          | FISCAL Nº | EQUIPAMENTO   | SUPERVISÃO     | -              |
| 20/03/2008 | 261       | 936.465,73    | 23.493.400,37  | 24.429.866,10  |
| 25/03/2009 | 427       | 7.109.453,15  | 8.360.680,75   | 15.470.133,90  |
| 25/03/2009 | 428       | -             | 2.677.471,88   | 2.677.471,88   |
| 26/03/2010 | 550       | 5.226.756,18  | 5.226.756,19   | 10.453.512,37  |
| 26/03/2010 | 551       | 10.614.265,24 | 10.614.265,24  | 21.228.530,48  |
| 08/02/2011 | 682       | 18.229.342,02 | 18.229.342,02  | 36.458.684,04  |
| 08/02/2011 | 683       | -             | 9.799.250,13   | 9.799.250,13   |
| 08/02/2011 | 684       | -             | 13.362.613,82  | 13.362.613,82  |
| 24/02/2011 | 693       | -             | 2.524.049,28   | 2.524.049,28   |
| 11/03/2011 | 703       | -             | 2.524.049,28   | 2.524.049,28   |
| 16/03/2011 | 704       | -             | 2.524.049,28   | 2.524.049,28   |
| 13/05/2011 | 736       | -             | 2.524.059,29   | 2.524.059,29   |
| Totais     |           | 42.116.282,32 | 101.859.987,53 | 143.976.269,85 |

15. Deve-se notar que a Nota Fiscal de nº 261, de 20/03/2008 não foi considerada na autuação.

16. Como se pode verificar os documentos são Notas Fiscais Eletrônicas de Serviços – NF-e, tendo como prestador de serviço a recorrente ALSTOM BRASIL ENERGIA E TRANSPORTE LTDA e como tomador do serviço a empresa THYSSENKRUPP CSA COMPANHIA SIDERÚRGICA, sendo a discriminação dos serviços assim redigidas no corpo das referidas NF : “PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE GERENCIAMENTO E SUPERVISÃO DE OBRA CIVIL DA TERMÉLETRICA DA THYSSENKRUPP CSA COMPANHIA SIDERURGICA”, constando em todas o código de serviço 01023 – execução por administração, empreitada ou subempreitada de obras de construção civil e congêneres.

#### BREVES CONSIDERAÇÕES A RESPEITO DOS CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL

17. Como bem esclarecido pela recorrente, não há definição legal para o termo construção civil, entretanto a doutrina e a jurisprudência pátrias adotaram a definição utilizada no Direito Previdenciário.

18. A definição de construção civil se confunde com a definição de obra de construção civil, e os Srs Juízes Federais Carlos Alberto Pereira de Castro e João Batista Lazzari assim definiram tal conceito :

*O conceito de obra de construção civil é bastante amplo e compreende a construção, a demolição, a reforma ou a ampliação de edificação, de instalação ou de qualquer outra benfeitoria agregada ao solo ou ao subsolo (...) em síntese, poder-se-ia afirmar que a obra de construção civil é aquela que se presta a realizar alterações na propriedade imóvel, seja pra edificar – de forma originária ou em ampliação á edificação já existente – seja para demolir, seja para realizar serviços de instalações de qualquer natureza em imóvel e ,a inda, em caso de reforma do edifício já construído(...) assim, conceitua-se como construção civil “ a técnica industrial primária em que a matéria-prima, modificada ou não, utilizada geralmente por*

*agregação, com o emprego de diversos materiais ou de diversos processos, dará origem a imóvel.”*  
 (autores citados, in *MANUAL DE DIREITO PREVIDENCIÁRIO*, 8ª edição, Editorial Conceito, fls. 247) .

19. Para a consecução da obra de construção civil, o elemento fundamental é o contrato de execução da obra, que definirá as balizas comportamentais dos envolvidos, os contratos de construção civil podem ser delimitados nas seguintes espécies :

*1- PREÇO FECHADO ou EMPREITADA POR PREÇO GLOBAL – neste contrato, o contratante realiza o pagamento de um valor fixo, pré-determinado, e o contratado executa a obra completa, desde o seu início até o seu acabamento, sendo importante que o objeto-fim e os procedimentos a serem adotados estejam bem delineados no contrato, evitando ajustes.*

*2- PREÇO DE CUSTO ou CONSTRUÇÃO POR ADMINISTRAÇÃO – é o contrato utilizado quando se tem idéia definida do projeto como um todo, uma idéia macro do projeto – o projeto básico, entretanto os detalhes da execução ainda não estão definidos e o serão no decorrer da execução da obra, para isso o contratado executa a obra tendo como contraprestação uma taxa mensal – a taxa de administração – que pode ser uma remuneração fixa ou cobrada por um percentual calculado sobre os custos de material e mão-de-obra. Também denominado “ contrato de custo” e “contrato de construção por administração”.*

*3 – PREÇO MÁXIMO GARANTIDO (PMG) - este contrato se caracteriza por ser um híbrido entre o contrato de preço fechado e o contrato por administração. Neste contrato, a contratada elabora um orçamento aberto e estima uma taxa de administração, se o contratante concordar com os termos, o contrato é firmado.*

*4 – TOMADA DE PREÇOS ou EMPREITADA POR PREÇO UNITÁRIO – neste contrato, cada serviço executado para construir a obra tem um preço predeterminado , portanto, o preço final da obra é a soma dos preços dos serviços executados multiplicada pela quantidade realizada.*

20. O que nos interessa para a matéria em exame nos presentes autos é o contrato de empreitada, sendo este um contrato que gera obrigação de entrega da obra para o contratado, denominado empreiteiro, e de pagamento do valor avençado, pelo contratante, denominado proprietário, portanto é um contrato consensual, comutativo e oneroso, distinguindo-se do contrato de prestação de serviços em virtude de

a ) objeto do contrato - o objeto do contrato de prestação de serviços resume-se na atividade do contratado (prestador) sendo a sua remuneração proporcional ao tempo gasto na execução do serviço, já o contrato de empreitada tem como objeto a própria obra e não atividade nela despendida, permanecendo inalterada a remuneração, qualquer que seja o tempo gasto para a sua execução,

b ) fiscalização da execução do contrato – no contrato de prestação de serviços a execução é dirigida e fiscalizada pelo contratante, ao qual fica diretamente subordinado o contratado (prestador), já no contrato de empreitada a direção e fiscalização da execução do contrato compete ao próprio contratado, o empreiteiro;

c) riscos – no contrato de prestação de serviços os riscos são assumidos pelo contratante, já no contrato de empreitada os riscos são assumidos pelo contratado (o empreiteiro), sem subordinação ao contratante.

21. O conceito de contrato de empreitada nos é fornecido por MARIA HELENA DINIZ quando afirma que :

*Contrato de empreitada é aquele pelo qual um dos contratantes (empreiteiro) se obriga, sem subordinação, a realizar, pessoalmente, ou por meio de terceiro, certa obra, para outro (o dono da obra), com material próprio ou por este fornecido, mediante remuneração determinada ou proporcional ao trabalho executado.  
Autora citada, in CÓDIGO CIVIL ANOTADO, 14ª edição, 2009, Editora Saraiva.*

22. Quanto às espécies de contrato de empreitada, assim podemos classificá-las ;

*1 – empreitada de mão de obra ou de labor : o empreiteiro de uma obra pode contribuir para ela só com seu trabalho (artigo 610 da Lei nº 10.406/2002 – Código Civil)*

*2 - empreitada mista : o empreiteiro de uma obra pode contribuir para uma obra com o seu trabalho e os materiais (artigo 610 da Lei nº 10.406/2002 – Código Civil)*

*3 – empreitada propriamente dita : o empreiteiro assume os encargos técnicos da obra e os riscos econômicos custeando a construção por prelo fixado de início.*

*4 – empreitada sob administração : o empreiteiro se encarrega da execução de um projeto, mediante remuneração fixa ou percentual sobre o custo da obra, sendo do proprietário o encargo econômico do empreendimento, ou seja, a obra é impulsionada á medida em que o proprietário oferece os recursos necessários.*

*5 – empreitada a preço fixo ou global : onde a obra é ajustada por preço invariável, fixado antecipadamente e insuscetível de alteração (artigo 6º, VIII, “a”, da Lei nº 8.663/1993).*

*6 – empreitada por preço por medida ou por etapas : a fixação do preço é feita de acordo com as fases de execução da obra (artigo 6º, VIII, “b”, da Lei nº 8.663/1993)*

*7 – empreitada integral : quando se contrata um empreendimento em sua integralidade, compreendendo todas as etapas das obras, serviços e instalações necessárias, sob inteira responsabilidade da contratada até a sua entrega ao contratante em condições de entrada em operação, atendidos os requisitos técnicos e legais para sua utilização em condições de segurança estrutural e operacional e com as características adequadas às finalidades para que foi contratada. (artigo 6º, VIII, “e”, da Lei nº 8.663/1993).*

23. Quanto á empreitada integral, a doutrina a considera uma espécie da empreitada por preço global, utilizada em obras de maior complexidade, com integração entre determinados equipamentos, sendo especificamente indicada para a implantação de projetos complexos, que exigem conhecimentos e tecnologias que não estão disponíveis a uma única empresa. O proprietário geralmente contrata o projeto global com uma empresa “integradora” e recebe o projeto concluído, pronto para operação.

24. Nos últimos anos têm se torando frequentes, sobretudo nas áreas de infraestrutura, concessão de serviços públicos ou concessão de óleo e gás, os contratos denominados EPC – Engineering, Procurement and Construction, ou Engenharia, Suprimentos e Construção, compreendendo em um só instrumento o projeto, a construção, a montagem e a compra de equipamentos para uma determinada obra. Na procura de uma capitulação jurídica para esse tipo de contrato, muitos doutrinadores já o enxergam como uma espécie de empreitada, tratada nos artigos 610 e seguintes do Código Civil, seria a chamada empreitada global, onde o empreiteiro se responsabiliza pelos materiais, equipamentos e mão de obra necessários á execução da obra. Entretanto, tal espécie contratual abrange mais de que um simples ajuste de materiais e mão de obra, mas um conjunto completo de obrigações do contratado, desde o projeto até a supervisão da montagem, passando pelas obras civis, mecânicas, elétricas e incluindo a procura e compra dos equipamentos necessários. Por isso, alguns doutrinadores tal tipo contratual como “TURN KEY”, expressão do direito norte americano, significando que o contratado deve entregar a obra totalmente pronta para que o contratante possa, apenas e simplesmente, ligar a chave do empreendimento.

25. Não havendo no Brasil um comando legal específico, sem dúvida o ajuste teria como regras a ele aplicáveis aquelas da empreitada (artigos 610 e seguintes do Código Civil), da compra e venda (artigos 481 e seguintes do Código Civil) e, ainda, as da prestação de serviços (artigos 593 e seguintes do Código Civil), para abranger todas as obrigações pactuadas.

26. Recentemente foi publicada a Lei nº 12.462/2011 que, dentre outras providências, estabeleceu um regime diferenciado de contratações públicas aplicável ás licitações e contratos relacionados com os eventos esportivos que seriam realizados no país em 2013 (Copa das Confederações), 2014 (Copa do Mundo) e 2016 (Olimpíadas), bem como pra as obras de infraestrutura e de contratação de serviços para os aeroportos das capitais dos Estados da Federação distantes até 350 Km das cidades sedes. Para a execução de tais obras e serviços de engenharia destinados aos eventos, o dispositivo legal previu a possibilidade de a Administração se valer de diversos regimes de execução indireta de tais obras, a modelo da Lei nº 8.663/1993. Nos termos do inciso I do artigo 2º da Lei nº 12.462/2011, a empreitada integral é a contratação de um empreendimento em sua integralidade.

27. Por ser um contato de empreitada global, a preço fixo, a doutrina e o mercado adotaram para tais contratos de empreitada integral a denominação de **CONTRATOS DE EMPREITADA GLOBAL OU INTEGRAL NA MODALIDADE EPC** (*Engineering, Procurement and Construction – Engenharia, Suprimento e Construção*) **TURN KEY** (*a virar a chave*) **LUMP SUM** (*montante fixo*).

28. Esta modalidade contratual de EPC TURN KEY LUMP SUM foi originalmente utilizada na nova estrutura adotada pelo Setor Elétrico Brasileiro, na década de 1980, por ocasião da criação do Programa Nuclear Brasileiro, na implantação da Usina de Angra I e na reestruturação do setor elétrico, por absoluta falta de domínio da engenharia brasileira da tecnologia e pela segurança deste tipo de contrato, uma vez que nessa modalidade contratual há uma maior mitigação dos riscos que podem surgir nas diversas interfaces do empreendimento, por ser de grande porte e alta complexidade, assim como pela maior aceitação, á época, dos

bancos de fomento, para apoio ao financiamento de tal investimento. No final da década de 1990 e início da década de 2000, por ocasião da implantação do Programa de Privatização do Setor Elétrico, visando a reestruturação e modernização do Sistema Elétrico Brasileiro e uma nova alternativa para a matriz energética brasileira, foram construídas as primeiras usinas hidrelétricas pela iniciativa privada, entre elas as usinas de Itá, Machadinho, Barra Grande e Dona Francisca, as quais utilizaram esta modalidade de contratação.

29. Por fim, é relevante notar que, em consonância com a Lei nº 8.987, de 13/02/1995, a lei Geral de Concessões ou Regime de Concessões de Serviços Públicos – RCSP, foi regulamentado o início da reestruturação do setor elétrico com a publicação da Lei nº 9.074, de 07/07/1995, dispositivo legal que permitiu a formação de consórcios entre empresas estatais e privadas. Dentro desse novel cenário, as empresas privadas vislumbraram uma oportunidade e, individualmente ou em grupos de empresas passaram a contratar todas as atividades relacionadas ao projeto e implantação de empreendimentos, concentrando seus esforços na produção e comercialização de energia elétrica, nas suas variáveis.

30. Ainda se faz útil para a compreensão das peculiaridades de tais contratos a observação de que muitas são as modalidades utilizadas para a contratação de empreendimentos de grande porte como a *design-bid-build (DBB)* ( onde é alocado ao proprietário o risco maior do empreendimento), a *design-build (DB)* (onde são contratados o projeto e sua construção), a *engineer-at-risk (EAR)* ( onde o risco é quase que totalmente assumido pelo contratante, a *design-build-operate (DBO)* ( onde o proprietário contrata o projeto, a construção e a operação), a *build-owner-operate-transfer (BOOT)* ( onde ao vencer uma licitação, a empresa projeta, constrói, opera e vende ao agente certo produto, por tarifa e preços definidos) e a *engineer-procurement-construction (EPC)*.

#### O CASO EM EXAME

31. Com se verifica às fls. 8/89 dos autos digitais, e já esclarecido no Relatório Fiscal e na decisão de piso, a recorrente formou um consórcio empreiteiro com a empresa ALSTOM (SWITZERLAND) LTDA., consórcio este que firmou contrato de empreitada global com a empresa THYSSENKRUPP CSA COMPANHIA SIDERURGICA para construção de usina termoeletrica nas proximidades de Sepetiba, distrito de Santa Cruz, no Estado do Rio de Janeiro, sendo que no consórcio contratado, sem personalidade jurídica, a ALSTOM (SWITZERLAND) LTD é responsável pela parte importada dos equipamentos e a recorrente, ALSTOM BRASIL ENERGIA E TRANSPORTE LTDA é responsável pela parte local dos equipamentos, materiais e suprimentos e serviços associados, sendo possível a subcontratação de empresas, que serão indicadas pela contratada e efetivarão o faturamento diretamente à contratante/proprietária, cujo valor será abatido do valor do contrato devida à contratada.

32. Destacam-se os seguintes itens do contrato :

- **item 1.1.17** (fls. 13 dos autos digitais) – subcontratadas designadas significam as subcontratadas da contratada, que estão sujeitas ao faturamento direto segundo o Artigo 11.4 e o ANEXO K-1;
- **item 1.1.18** (fls. 13 dos autos digitais) – faturamento direto significa o procedimento realizado por determinadas subcontratadas, relacionadas no Anexo K-1, que devem emitir

*suas faturas diretamente à proprietária pelo trabalho prestado segundo os subcontratos celebrados pela contratada;*

- **item 2.1.1** (fls. 19 dos autos digitais) - *a contratada fornecerá todos os equipamentos, serviços e suprimentos necessários para o desenho, aquisição, construção, montagem e comissionamento da funcionalidade totalmente operável da usina;*
- **item 2.5.** (fls. 24 dos autos digitais) – *obras civis para a construção (inclusive engenharia)*
- **item 2.5.1** (fls. 24 dos autos digitais) – *a contratada fornecerá os serviços de engenharia básica e detalhadas para as obras civis de construção, bem como toda a documentação como definido na especificação técnica;*
- **item 2.5.3** (fls. 25 dos autos digitais) – *a contratada realizará as obras de construção civil da usina em total conformidade com o contrato (...) as obras civis de construção incluirão o fornecimento de barricadas, guardas, acesso temporário, passeios, sinais de aviso, iluminação, vigilância, tráfego, embandeiramento, roupas de proteção, remoção de obstruções causadas pela contratada e proteção dos serviços;*
- **item 11.1.2** (fls. 42 dos autos digitais) - (...) *os trabalhos de construção civil (inclusive engenharia básica e detalhada) e outros trabalhos serão faturados pelas subcontratadas designadas conforme o Artigo 11.4 e o Anexo K-1;*
- **item 11.4** (fls. 48 dos autos digitais) – *faturamento direto – as subcontratadas designadas faturarão diretamente à proprietária pelo trabalho realizado mediante os subcontratos celebrados pela contratada;*
- **item 11.4.3** (fls. 49 dos autos digitais) – *a totalidade dos desembolsos da proprietária para o pagamento das faturas emitidas diretamente pelas subcontratadas designadas à proprietária, segundo as disposições deste artigo 11.4 (mas excluindo os impostos de saída mencionados no artigo 12.2, que serão de responsabilidade da proprietária) serão totalmente deduzidos do preço do contrato.*

33. A recorrente, e não o consórcio, contratou duas empresas, com base na autorização contratual para subcontratação, da seguinte forma :

- **CESBE ENGENHARIA E EMPREENDIMENTOS**, cujo contrato se encontra às fls. 90/155 dos autos digitais, de onde destacamos : “ considerando que a empresa (contratante) **deseja que determinados trabalhos sejam realizados pela contratada, nomeadamente Principais Obras Cíveis e reparo e quaisquer defeitos que surjam (...) em contraprestação dos pagamentos a serem feitos pela empresa (contratante) à contratada (...) por meio deste instrumento, pactua com a empresa (contratante) a execução e a conclusão das obras e reparo de quaisquer defeitos daí decorrentes em conformidade com todas os aspectos das disposições do contrato. A EMPRESA (contratante) concorda em pagar à contratada através do faturamento direto à Thyssenkrupp CSA Companhia Siderurgica, Rio de Janeiro, em contraprestação da execução e a conclusão das obras e reparo de quaisquer defeitos daí decorrentes, o preço do contrato (...) item 1.1. Detalhes do Projeto (...) a empresa deseja celebrar um contrato com a contratada estipulando as condições em que esta realizará o trabalho. A contratada reconhece que a execução pronta e**

*adequada de suas obrigações decorrentes deste documento são essenciais para permitir que a empresa cumpra o contrato EPC. A contratada ainda reconhece que determinados aspectos do contrato estão ligados aos deveres e obrigações da empresa decorrentes do contrato EPC .*

**- BRAFER CONSTRUÇÕES METÁLICAS S/A**, cujo contrato se encontra às fls. 156/221 dos autos digitais, de onde destacamos : “ *considerando que a empresa (contratante) deseja que determinados trabalhos sejam realizados pela contratada, nomeadamente trabalhos de armação metálica e revestimento e o reparo de quaisquer defeitos ali contidos (...) volume três – condições gerais para as principais obras civis(...) volume quatro – parte A – escopo do fornecimento e serviços para as principais obras civis, parte B – especificação geral para as principais obras civis, parte C – especificação técnica para as principais obras civis(...) em contraprestação dos pagamentos a serem feitos pela empresa (contratante) á contratada(...) por meio deste instrumento, pactua com a empresa (contratante) a execução e a conclusão das obras e reparo de quaisquer defeitos daí decorrentes em conformidade com todas os aspectos das disposições do contrato. A EMPRESA (contratante) concorda em pagar á contratada através do faturamento direto á Thyssenkrupp CSA Companhia Siderurgica, Rio de Janeiro, em contraprestação da execução e a conclusão das obras e reparo de quaisquer defeitos daí decorrentes, o preço do contrato(...)item 1.1. Detalhes do Projeto (...) a empresa deseja celebrar um contrato com a contratada estipulando as condições em que esta realizará o trabalho. A contratada reconhece que a execução pronta e adequada de suas obrigações decorrentes deste documento são essenciais para permitir que a empresa cumpra o contrato EPC. A contratada ainda reconhece que determinados aspectos do contrato estão ligados aos deveres e obrigações da empresa decorrentes do contrato EPC(...) as condições previstas abaixo são extrato do contrato principal entre a Thyssenkrupp CSA COMPANHIA SIDERUGICA, como o primeira parte (proprietária) e a ALSTOM Brasil Energia e Transporte, como segunda parte (contratada)(...) no contexto deste contrato, fica entendido que que a contratada significa a contratada para o contrato principal das obras civis e a proprietária significa a empresa para o contrato principal das obras civis.*

34. O que se pode verificar é que a recorrente, para dar cumprimento ao contrato de empreitada, contratou estas empresas para executar as obras civis da obra contratada, ou seja, a execução do contrato de empreitada, nesses pontos contratados, passou a ser das subcontratadas, que, por sinal, deveriam faturar tais valores diretamente á proprietária Thyssenkrupp CSA , e tais valores seriam deduzidos do valor global do contrato feito com a recorrente.

35. Concluí-se, desta forma, que as receitas de execução do contrato de empreitada, nestes pontos contratados, pertencem ás subcontratadas, e não á recorrente.

36. As Notas Fiscais listadas às fls. 243/253 se referem a serviços de gerenciamento e supervisão de obra civil e não a serviços de execução por empreitada de obra de construção civil, e se referem á receitas da recorrente, referentes ao contrato celebrado com a Thyssenkrupp CSA.

37. Estamos realmente diante de um contrato de empreitada global na modalidade turn key lump sum, por suas características já delineadas, e a subcontratação não o desnatura, não modifica a sua natureza jurídica, entretanto, a própria recorrente, no item 25 de seu recurso afirma que “25. Nos termos do contrato, a Recorrente era integralmente responsável, perante á Thyssenkrupp CSA pela devida efetivação do projeto de construção das referidas edificações pelas empresa CESBE e BRAFER. Isso significa, portanto, que a Thyssenkrupp CSA acionaria a Recorrente por qualquer equívoco na execução do projeto de construção dessas edificações pelas referidas empresas subcontratadas. No texto do Contrato, não havia qualquer relação comercial entre Thyssenkrupp CSA e Cesbe e Brafer.”, portanto, a própria recorrente admite que qualquer falha cometida na execução da obra seria sua responsabilidade, por força do contrato firmado, mas que a execução era, na realidade, de responsabilidade das subcontratadas.

38. Portanto, as receitas decorrentes da execução da obra, nos pontos contratados, pertenciam ás subcontratadas, e a receita por supervisão e gerenciamento pertencia á recorrente.

#### A TRIBUTAÇÃO DAS RECEITAS PELA COFINS E PELA CONTRIBUIÇÃO AO PIS/PASEP

39. Está em questão, diante deste quadro fático, a classificação das receitas citadas dentro do disposto no inciso XX do artigo 10 e no inciso V do artigo 15, todos da Lei nº 10.833/2003, que assim dispõem :

*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:*

*(...)*

*XX - as receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil;*

*(...)*

*Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto :*

*(...)*

*V - nos incisos VI, IX a XXVII do caput e nos §§ 1º e 2º do art. 10 desta Lei*

40. De acordo com este dispositivo legal, as receitas obtidas com a atividade de de execução, por empreitada, de obras de construção civil, permanecem sujeitas ao regime cumulativo de apuração de COFINS e PIS/PASEP.

41. A Secretaria da Receita Federal tem se manifestado, por atos normativos, como citado pela recorrente, como a Solução de Divergência COSIT nº 11/2014, o Ato Declaratório Normativo COSIT nº 30/1999, e muitas outras Soluções de Consulta com base nos fundamentos externados pelo atos citados, para definir quais atividades seriam consideradas obras de construção civil ou não, para a sua inserção no dispositivo legal citado, a definição da forma de apuração de apuração das contribuições.

42. Entretanto, no caso em exame nestes autos, não se está a discutir quais atividades seriam ou não típicas de construção civil, e sim está se avaliando a quem pertence a receita de execução da atividade, portanto, tais atos normativos não se aplicam ao caso concreto aqui veiculado.

43. Portanto, o que se conclui é que as receitas decorrentes da execução, por empreitada, de obras de construção civil, permanecem tributadas pelo regime cumulativo da COFINS e do PIS/PASEP, outras receitas, que não se enquadrem neste conceito, devem ser tributadas pelo regime não cumulativo.

44. As receitas alvo da autuação fiscal, retratadas nas Notas Fiscais de fls. 243/253 dos autos digitais, por referirem-se á receitas oriundas de prestação de serviços de gerenciamento e supervisão de obra civil, não se enquadram no conceito descrito, por não serem decorrentes de execução de obra civil, e sim de supervisão e gerenciamento, devendo, portanto, ser tributadas no regime não cumulativo das contribuições (PIS/PASEP e COFINS).

45. De todo o exposto, correta a autuação fiscal, e o Acórdão DRJ, os quais mantenho, negando provimento ao recurso voluntário neste quesito.

#### PEDIDOS SUBSIDIÁRIOS – DESCONTO DE VALORES, APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS E PEDIDO DE PERÍCIA

46. A recorrente, de modo alternativo, em caso de manutenção da autuação, requer que sejam considerados recolhimentos feitos, no período da autuação, na sistemática cumulativa a serem abatidos do valor da autuação e, ainda, mantida a apuração pela sistemática da não cumulatividade, traz aos autos, em função da diligência realizada pela unidade de origem, Notas Fiscais e planilhas, demonstrando as aquisições de insumos para que seja autorizado o aproveitamento de créditos que tais aquisições demandariam. Por último, caso se considere necessário, “*que seja convertido o julgamento em diligência para que sejam efetivamente apurados os créditos que deveriam ter sido lançados na apuração, de modo que esse valor possa ser deduzido do crédito tributário exigido na autuação fiscal*”.

48. A análise de tais pedidos já foi feita com muita acuidade e precisão pela DRJ, na decisão de piso, da qual extraímos os seguintes trechos que elucidam a questão e respondem ao solicitado.

49. Quanto aos pagamentos/ extinções efetuados :

*Quanto aos alegados pagamentos/extinções já efetivadas na sistemática cumulativa, entende-se que seria procedente o abatimento de valores pagos. A própria autoridade fiscal indicou que houve reclassificação das receitas declaradas como submetidas ao regime cumulativo para o regime não-cumulativo(...) Entretanto, apenas se constatou, na auditoria fiscal, que as receitas eram informadas no Dacon como submetidas à sistemática cumulativa. Nada foi abatido, não se localizando pagamento. Se havia valores pagos a considerar, caberia à empresa, em conjunto com a apresentação de suas alegações, na impugnação, apresentar os documentos de arrecadação ou, de qualquer modo, comprovar a extinção de*

**valores que julga deveriam ter sido considerados.** Deveras, a empresa informou os valores recebidos de Thyssenkrupp no Dacon. Porém, nada foi informado na DCTF. O primeiro é um demonstrativo de apuração, já a DCTF é a declaração obrigatória que possui o caráter de confissão de dívida, consoante Decreto-Lei 2.124/1984. **Na DCTF, nada foi informado, com exceção de valor parcial para fevereiro de 2011, considerado mais adiante.**

**Tampouco foram efetuados pagamentos, conforme alegado na impugnação, o que restou confirmado na diligência, para os cinco meses correspondentes à autuação.** Sobre especificamente os pagamentos, a empresa se limitou a indicar que a contribuição compôs o Dacon e teria sido regularizada, além de argumentar que eventual divergência entre Dacon e DCTF não foi o objeto do auto de infração. Entretanto, não se está aqui tratando da infração, mas da existência de pagamentos ou outra forma de extinção do crédito tributário que justificasse a redução do valor de PIS e Cofins que deveria ter sido lançado. Importa indicar que no relatório fiscal decorrente da diligência, sobre o mês de março de 2011, chamou-se a atenção para a existência de valores devidos apurados no próprio Dacon, mas sem correspondência na DCTF. Porém, nada foi acrescentado, e nem poderia, em cobrança ao presente processo (...) Os valores de Cofins e PIS decorrentes dos recebimentos de Thyssenkrupp já foram objeto de lançamento pela sistemática não-cumulativa, o que se entendeu correto, conforme abordado no item anterior. **Agora se está discutindo apenas a existência e comprovação de extinções que deveriam ter sido abatidas dos débitos. Não é possível admitir a simples informação no Dacon de retenções na fonte de pessoas jurídicas de direito privado, para as quais não há nenhuma comprovação, nem mesmo foi detalhada a forma como a empresa teria “regularizado” no Dacon, também a princípio nada consta que Thyssenkrupp tenha retido na fonte e declarado à receita federal, ou comprovante apresentado pela impugnante ou ainda informações de como se obteve tal montante bastante elevado de retenções de pessoa jurídica de direito privado.**

50. Portanto, não havendo comprovação de recolhimentos ou valores de outra origem, com retenções na fonte, que pudessem ser abatidos do valor da autuação, não assiste razão á recorrente, neste quesito, para o qual nego provimento.

51. Quanto aos créditos da não cumulatividade a serem aproveitados, bem escalreceu a decisão de piso :

*Já com relação aos créditos da não-cumulatividade, não há o que prover.*

*A impugnante pleiteia, também alternativamente, o aproveitamento de créditos. Já havia sido intimada pelo auditor-fiscal a apresentar comprovação dos créditos a que julga ter direito. Após, foi novamente intimada quando da realização da diligência. Em resposta, apresentou planilha com lista das aquisições de bens e serviços que teriam sido empregados como insumo para fins de cumprimento do contrato, tendo anexado também notas fiscais comprobatórias dos gastos. Se insurge contra a conclusão da fiscalização, que*

*entendeu insuficiente a comprovação, indicando que a mesma se ateve ao fato da fiscalizada não manter controle de custos por projeto. Indica que tal abordagem poderia levar a conclusão absurda de que nada poderia ser aproveitado de crédito em um projeto de mais de cem milhões.*

*Na fl 2976 dos autos, foram juntadas diversas planilhas em arquivos não pagináveis, com apresentação de dispêndios variados, como por exemplo, privilegiando alguns de valores mais relevantes, descritos como prestação de serviços de montagem, serviços de armazenagem, construção e montagem elétrica e mecânica, adicional de greve, mão de obra terceirizada, instalação e montagem de serviços de climatização, entre outros. Também, nas páginas anteriores, constam do processo inúmeras notas fiscais.*

*Um primeiro aspecto a abordar é que não são todas as despesas ou custos que podem ser apropriados como crédito, mas sim aqueles que possam ser caracterizados como insumos, consumidos no processo ou prestação, ou que estejam listados na lei de regência (...) Assim, de se observar que a mão-de-obra, em regra, assim como gastos com despesas de adicional de greve, não dão direito a crédito. Tampouco gastos gerenciais ou administrativos(...) O encaminhamento do processo em diligência possibilitou nova oportunidade à empresa para a comprovação do crédito junto à fiscalização da unidade de jurisdição. Deveria, a empresa, apresentar os documentos contábeis/fiscais e demais comprovações que ofereçam certeza e liquidez ao crédito, de modo que se permita a sua integração e abatimento.*

*Como é possível verificar nos Dacons já anexados aos autos (como por exemplo nas fls. 2844 em diante) ou naquele que foi anexado por esta DRJ (fl. 3009), o contribuinte já fez ampla utilização de créditos. Além das receitas referentes ao projeto em exame nesse processo, a empresa possuía receitas na sistemática não-cumulativa, receitas tributadas à alíquota zero, receitas com suspensão e decorrentes de exportação. No caso da sistemática não-cumulativa, por regra, os créditos foram suficientes para abater a grande maioria do PIS e Cofins devido, sendo o restante deduzido no demonstrativo de apuração em função de retenções na fonte.*

*Para confrontar com o Dacon, seria necessário a especificação por item, com indicação do que já foi deduzido ou aproveitado nos Dacons entregues. Para tanto, seria importante a segregação por projetos, permitindo a identificação dos valores ainda passíveis de aproveitamento de acordo com a legislação. No cumprimento da diligência, o auditor-fiscal concluiu que "... a ALSTOM BRASIL não mantendo controle individualizado por centro de custos, não se consegue visualizar que os produtos e ou serviços tenham sido incorporados ao Projeto P.0171". Ainda, que "Quanto ao crédito, que a ALSTOM BRASIL, alega possuir, conforme demonstrado, SMJ, o seu pleito torna-se comprometido" (fl. 2986 e 2987). Em sua manifestação posterior, não foram trazidas novidades neste aspecto.*

*Com efeito, não é possível extrair outra conclusão sobre a*

*certeza quanto a existência de créditos ainda passíveis de aproveitamento neste julgamento. É necessário que a empresa demonstrasse com informações passíveis de confrontação e verificação que o direito alegado encontra-se adequado para a situação. Uma vez comprovada a existência de receitas não devidamente submetidas à tributação, é ônus da interessada provar o que alega, no caso os créditos da não-cumulatividade, nos termos do art. 333, do Código de Processo Civil.*

52. Assim, como descrito, a falta de segregação das receitas por projeto, pela recorrente, impede a visualização dos dispêndios relativos ao objeto da autuação, o contrato celebrado para construção da usina termoeletrica, além da mera juntada aos autos de documentos como planilhas de gastos e compras de denominados insumos, e ainda Notas Fiscais de compras de denominados insumos, não permitem a análise de tais dispêndios à luz da novel sistemática de classificação dos insumos como aqueles essenciais e relevantes para a percepção da receita da atividade, tal procedimento, de autorizar aproveitamento de créditos nesta decisão transformaria este julgamento em uma fiscalização efetiva, o que não cabe neste caso.

53. Por todo o exposto, não há como reconhecer o aproveitamento de créditos da não cumulatividade, diante dos elementos acostados aos presentes autos e, portanto, nego provimento ao recurso neste quesito.

54. Por fim, quanto à conversão do julgamento em diligência, não vejo necessidade, pois diligência já foi efetuada para verificação da existência de créditos da não cumulatividade e da existência de pagamentos efetuados na sistemática da cumulatividade, sendo o relatório da diligência muito detalhado e sem reparos, constante das fls. 2.983/2.987 dos autos digitais.

55. Assim, não vendo necessidade de novas diligências, indefiro o pedido de realização de conversão do julgamento em diligência, e nego provimento ao recurso neste quesito.

### **Conclusão**

56. Por todo exposto, NEGOU PROVIMENTO ao recurso voluntário e mantenho a autuação e o Acórdão DRJ/PORTO ALEGRE em suas totalidades.

É o meu voto.

*assinado digitalmente*

Conselheiro Ari Vendramini - Relator

Processo nº 10860.720485/2013-16  
Acórdão n.º **3301-006.041**

**S3-C3T1**  
Fl. 3.098

---