



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11234.721400/2023-20
ACÓRDÃO	3201-012.199 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	DÍNAMO ENGENHARIA LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: **Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Período de apuração: 31/01/2019 a 31/12/2020

APURAÇÃO CUMULATIVA. OBRAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. SERVIÇOS APLICADOS E NÃO APLICADOS À CONSTRUÇÃO CIVIL (AUTONOMIA E DEPENDÊNCIA).

As receitas com serviços não aplicados às obras de construção civil se sujeitam ao regime não cumulativo, visto estarem dissociados, serem autônomos, em relação a tal construção.

PIS E COFINS. LANÇAMENTO. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. DECISÃO MESMOS FUNDAMENTOS.

Aplicam-se ao lançamento da Contribuição para o PIS as mesmas razões de decidir aplicáveis à Cofins quando ambos os lançamentos recaírem sobre idêntica situação fática.

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

As arguições de nulidade só prevalecem se enquadradas nas hipóteses previstas na lei para a sua ocorrência, e não há que se falar em nulidade quando a exigência fiscal sustenta-se em processo instruído com todas as peças indispensáveis, contendo o lançamento descrição dos fatos suficiente para o conhecimento da infração cometida e não se vislumbra nos autos que o sujeito passivo tenha sido tolhido no direito que a lei lhe confere para se defender.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Flávia Sales Campos Vale – Relatora

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafetá Reis – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcelo Enk de Aguiar, Flávia Sales Campos Vale, Bárbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Fabiana Francisco de Miranda, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow e Hélcio Lafetá Reis (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento - DRJ/05 que julgou improcedente a Impugnação apresentada pela Recorrente e manteve o crédito tributário.

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

Trata o presente processo de autos de infração lavrados contra a contribuinte acima identificada que pretendem a cobrança da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins e da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS/Pasep relativas aos períodos de apuração de janeiro de 2019 a dezembro de 2020.

No Relatório Fiscal às folhas 32/59, após descrever os procedimentos adotados durante a fiscalização, o autuante informa, em síntese, que:

TÍTULO IV – DAS INFRAÇÕES

21. Conforme já demonstrado neste Relatório Fiscal, o sujeito passivo apurou, nas EFD-Contribuições, valores a pagar das contribuições para o Pis/Pasep e Cofins, mas não os declarou em DCTF e nem efetuou os recolhimentos. Ressalte-se que o mesmo foi cientificado, no curso do procedimento fiscal, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 2, da possibilidade de confessar e quitar débitos relativos a períodos e contribuições abrangidos pelo procedimento fiscal, com os benefícios previstos no § 2º do art. 3º da Medida Provisória nº 1.160, de 12 de janeiro

de 2023, observando, para tanto, os procedimentos estipulados na Instrução Normativa RFB nº 2130, de 31 de janeiro de 2023, mas não adotou qualquer providência. Assim, as diferenças a pagar apuradas nas EFD-Contribuições devem ser lançadas de ofício. No entanto, há que se fazer correções nos valores apurados, conforme se passa a demonstrar.

22. O sujeito passivo apurou, nas EFD-Contribuições, as contribuições para o Pis/Pasep e Cofins exclusivamente pelo regime cumulativo, de que trata a Lei nº 8.718, de 27 de novembro de 1998, em relação ao total de suas receitas. No entanto, uma vez que tributou o IRPJ pela sistemática do Lucro Real, nos anos de 2019 e 2020, enquadrava-se na obrigatoriedade de apuração das contribuições pelo regime não-cumulativo, instituído pelas Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, salvo se estivesse enquadrado em algumas das hipóteses previstas no art. 8º, incisos I a V, da Lei nº 10.637, de 2002, e nos arts. 10, incisos I ao VI, e 15, inciso V, da Lei nº 10.833, de 2003, a seguir transcritos:

(...)

23. Logo, aplica-se ao contribuinte a regra geral de tributação das contribuições para o Pis/Pasep e Cofins, prevista nas leis referidas. Contudo, os mesmos dispositivos acima transcritos preveem hipóteses em que as receitas auferidas direcionam a apuração das contribuições para o regime cumulativo, em relação a essas receitas. Essas hipóteses estão previstas nos incisos VII a XIII do art. 8º da Lei nº 10.637, de 2002, e nos incisos VII a XXX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003. No caso em tela, considerando as atividades desempenhadas pela fiscalizada, os demonstrativos de faturamento e notas fiscais apresentados, as receitas auferidas somente poderiam estar enquadradas na hipótese prevista no inciso XX, do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003:

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;

.....

24. Contudo, verificando os documentos apresentados pela fiscalizada, vê-se que nem todas as receitas auferidas se enquadram como decorrentes de execução de obras de construção civil. Ao contrário, parte das receitas auferidas decorrem de atividades outras, relacionadas a atividades de prestação de serviços de distribuição de energia elétrica, como poda de árvores, leitura de medidores de consumo, limpeza de logradouros, inspeção (perícias, laudos, exames técnicos e análises técnicas), cobrança de dívida e negociação com clientes, dentre outros.

25. Sobre o alcance do termo “execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil”, torna-se relevante trazer o entendimento da Receita Federal do Brasil sobre o assunto, manifestado, por exemplo, na Solução de Consulta nº 43 – Cosit, de 14 de fevereiro de 2019:

(...)

26. Portanto, no ramo de atividade da fiscalizada, as atividades de construção e manutenção de redes de transmissão e de distribuição de energia, e de construção e manutenção de linhas vivas e de redes subterrâneas, enquadram-se no conceito de obras de construção civil. Por conseguinte, as receitas decorrentes dessas atividades, quando forem objeto de contrato de empreitada, subempreitada ou construção por administração, sujeitam-se ao regime cumulativo das contribuições. No entanto, a fiscalizada submeteu a integralidade das suas receitas ao regime cumulativo como se todas elas decorressem exclusivamente de serviços de obras de construção civil. Assim, faz-se necessário verificar, a partir das operações listadas pelo sujeito passivo nas planilhas intituladas Faturamento 2019 e Faturamento 2020, em confronto com as notas fiscais de prestação de serviço apresentadas, quais operações não estão enquadradas como execução de obras de construção civil, em face do entendimento da RFB, exposto na Solução de Consulta acima.

(...)

39. A fiscalizada presta serviços de atendimento emergencial, corte e religação, ligação nova, inspeção em unidades consumidoras, poda de árvores, medição de carga, negociação de dívidas, leitura e entrega de contas, para empresas distribuidoras de energia elétrica, conforme consta na sua página na Internet e já foi mencionado neste Relatório Fiscal. Alguns desses serviços, como ligação de energia e inspeção, podem até ser enquadrados como serviços auxiliares ou complementares de construção civil. No entanto, para enquadramento das receitas dessas atividades na hipótese prescrita no inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, seria imperativo que as mesmas estivessem englobadas num contrato de execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, conforme exposto na Solução de Consulta nº 43 – Cosit, de 2019. Se a fiscalizada assume contratualmente a responsabilidade de, em nome de uma empresa concessionária de fornecimento de energia elétrica, atender clientes, fazer cortes, ligação ou religação de energia, inspecionar a rede de distribuição ou a conformidade de unidades consumidoras, efetuar poda de árvores para proteção da fiação, ou seja, executar as atividades próprias da empresa contratante, tais atividades jamais poderão ser enquadradas na mencionada hipótese legal entendimento da Receita

Federal do Brasil sobre o assunto, manifestado, por exemplo, na Solução de Consulta nº 43 – Cosit, de 14 de fevereiro de 2019:

(...)

26. Portanto, no ramo de atividade da fiscalizada, as atividades de construção e manutenção de redes de transmissão e de distribuição de energia, e de construção e manutenção de linhas vivas e de redes subterrâneas, enquadram-se no conceito de obras de construção civil. Por conseguinte, as receitas decorrentes dessas atividades, quando forem objeto de contrato de empreitada, subempreitada ou construção por administração, sujeitam-se ao regime cumulativo das contribuições. No entanto, a fiscalizada submeteu a integralidade das suas receitas ao regime cumulativo como se todas elas decorressem exclusivamente de serviços de obras de construção civil. Assim, faz-se necessário verificar, a partir das operações listadas pelo sujeito passivo nas planilhas intituladas Faturamento 2019 e Faturamento 2020, em confronto com as notas fiscais de prestação de serviço apresentadas, quais operações não estão enquadradas como execução de obras de construção civil, em face do entendimento da RFB, exposto na Solução de Consulta acima.

(...)

39. A fiscalizada presta serviços de atendimento emergencial, corte e religação, ligação nova, inspeção em unidades consumidoras, poda de árvores, medição de carga, negociação de dívidas, leitura e entrega de contas, para empresas distribuidoras de energia elétrica, conforme consta na sua página na Internet e já foi mencionado neste Relatório Fiscal. Alguns desses serviços, como ligação de energia e inspeção, podem até ser enquadrados como serviços auxiliares ou complementares de construção civil. No entanto, para enquadramento das receitas dessas atividades na hipótese prescrita no inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, seria imperativo que as mesmas estivessem englobadas num contrato de execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, conforme exposto na Solução de Consulta nº 43 – Cosit, de 2019. Se a fiscalizada assume contratualmente a responsabilidade de, em nome de uma empresa concessionária de fornecimento de energia elétrica, atender clientes, fazer cortes, ligação ou religação de energia, inspecionar a rede de distribuição ou a conformidade de unidades consumidoras, efetuar poda de árvores para proteção da fiação, ou seja, executar as atividades próprias da empresa contratante, tais atividades jamais poderão ser enquadradas na mencionada hipótese legal

Em seguida, o autuante relaciona cada uma das empresas tomadoras dos serviços, considerando como sujeitas à apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins pelo regime não cumulativo as operações de poda de árvores, leitura de consumo e inspeção de unidades consumidoras, serviços descritos como

atendimento a clientes, cobrança e negociação de dívidas de clientes, corte e religação, ligação de novos clientes, ligação provisória, vistoria comercial, carga e descarga, gestão de almoxarifado, inspeção e normalização, pois não se enquadram na hipótese prevista no art. 10, inciso XX, da Lei nº 10.833, de 2003, uma vez que não se referem a serviços de execução de obras de construção civil.

Cientificada dos autos de infração em 05/06/2023 por meio de sua caixa postal, conforme informado à folha 46.816, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a RFB, em 05/07/2023 a contribuinte anexou impugnação, às folhas 46.825/46.861, ilustrada com doutrina e jurisprudência, sendo essas as suas razões de defesa, em síntese:

☐ Requer que seja informado no sistema informatizado da Receita Federal do Brasil que os créditos tributários estão com a exigibilidade suspensa em função da impugnação, na forma do art. 151, III, do Código Tributário Nacional – CTN, bem como nos termos do artigo 74, parágrafo 18, da Lei nº 9.430, de 1996.

☐ A autoridade fazendária entendeu que algumas receitas de contratos firmados pela impugnante não decorreriam de obras de construção civil e, em consequência, supostamente estariam sujeitas ao PIS e à Cofins pelo regime não cumulativo, em cristalino erro de enquadramento ensejador de nulidade por vício material.

☐ A autuação não identifica quais seriam essas receitas, limitando-se a listar valores sem a menor indicação daquilo a que corresponderia cada um deles. As considerações genéricas do auto de infração são, para esse fim, inteiramente imprecisas. Não basta dizer que as receitas não decorrentes da construção civil estão sujeitas ao regime não cumulativo, mas é preciso mostrar, também, que as receitas sobre as quais aplicou-se o regime não cumulativo não decorrem de construção civil, e isso não foi feito.

☐ Não foram analisados os contratos relativos às operações, mas tão somente realizada uma apuração por amostragem dos faturamentos da impugnante, a fim de enquadrá-los no regime não cumulativo apenas porque, supostamente, “os serviços são tributados pelo regime não -cumulativo”, o que, aliás, não é verdade.

☐ Além disso, o autuante não deduziu do valor lançado os créditos a que, em tal hipótese, a impugnante faria jus, embora disponha de todas as informações necessárias.

☐ Resta cristalino que a autoridade fiscal não cumpriu com os requisitos legais para efetuar o lançamento tributário, utilizando-se apenas de suposições para chegar às suas equivocadas conclusões. Em nenhum momento a autoridade solicitou qualquer contrato de prestação de serviços da impugnante, o que evidencia uma falta de diligência e imparcialidade na análise do caso.

☐ O auto de infração foi lavrado sem que tenha sido devidamente indicado qual seria o fato gerador do tributo cobrado. Não é aceitável que a omissão do contribuinte, alegada pelo fiscal, possa servir como justificativa para a ausência de

especificação do fato gerador. Mesmo que houvesse ocorrido a referida omissão, estaríamos diante de uma autuação que não observa o artigo 142 do Código Tributário Nacional (CTN), o que a torna nula por vício material.

☐ *Ao discorrer sobre o regime cumulativo de apuração e pagamento do PIS e da Cofins, a impugnante ressalta que no referido regime as empresas não têm a possibilidade de aproveitar créditos das contribuições pagas em etapas anteriores da cadeia produtiva, limitação claramente evidenciada nos contratos de prestação de serviços de construção civil da impugnante, os quais demonstram claramente a aplicação do regime cumulativo de apuração.*

☐ *Portanto, é imprescindível que a autoridade revise sua análise à luz das informações contratuais pertinentes, a fim de garantir uma interpretação correta e justa das obrigações fiscais da impugnante.*

☐ *Serviço de poda de árvores, por exemplo, não poderia jamais ser considerado como tributável no regime não cumulativo, por se tratar de um serviço auxiliar dos contratos que a impugnante firmou com os tomadores de serviço, visando obras de construção civil, que é e sempre foi tributado pelo regime cumulativo do PIS e da Cofins.*

☐ *Os contratos da impugnante com seus clientes (DOC. 02), os tomadores dos seus serviços, não trazem detalhamento do serviço que devem ser realizados, apenas preveem definições de “obra”, “serviços”, “reforma” e “reforma de pequeno valor”, uma vez que se trata de um contrato global, por meio do qual a impugnante fica responsável por todo o funcionamento das linhas elétricas.*

☐ *Esses serviços são, de fato, classificados como serviços auxiliares dos contratos firmados pela impugnante com seus tomadores de serviço, os quais têm como objetivo principal a realização de obras de construção civil, que sempre foram tributadas pelo regime cumulativo do PIS e da Cofins.*

☐ *Tal cenário se diferencia completamente do hipotético caso em que uma empresa é contratada exclusivamente para o serviço de “poda de árvore”, ainda que não seja a sua atividade principal, isto porque, conforme demonstrado e comprovado pelos contratos acostados, tal serviço é, para a impugnante, uma atividade meio, essencial para a realização do objeto do contrato, qual seja, obra de construção civil.*

☐ *A impugnante, com o objetivo de fortalecer e corroborar todas as informações apresentadas nos contratos, anexa à impugnação seus lançamentos contábeis (DOC. 03), os quais demonstram de maneira clara e objetiva que a aglutinação de todas as receitas foi realizada de acordo com as melhores práticas contábeis e em conformidade com a legislação aplicável às contribuições ao PIS e à Cofins.*

☐ *Através dos lançamentos contábeis apresentados, é possível verificar a adequada classificação e registro das receitas, evidenciando que a impugnante seguiu todas as normas e diretrizes contábeis necessárias para o correto reconhecimento e apuração das contribuições devidas ao PIS e à Cofins. Essa*

documentação reforça a transparência e a confiabilidade das informações financeiras da impugnante, respaldando sua posição de que o tratamento dado às receitas está em pleno acordo com as melhores práticas e com a legislação vigente.

☐ *Cabe à autoridade fazendária considerar esses documentos contábeis como prova substancial da adequação das práticas contábeis adotadas pela impugnante em relação ao PIS e à Cofins nº regime cumulativo.*

☐ *Os serviços semelhantes, a serem executados juntamente com os serviços de construção civil, devidamente incluídos no respectivo contrato, não podem ser segregados da atividade fim para serem desenquadrados do regime cumulativo, nos termos do art. 10, XX, da Lei nº 10.833, de 2003.*

☐ *É importante ressaltar o entendimento estabelecido pela própria Receita Federal do Brasil(RFB) na Solução de Consulta Cosit nº 43, de 2020, na qual a RFB esclarece que, mesmo que os serviços estejam inicialmente enquadrados no regime não cumulativo, quando fazem parte de um contrato global, é necessário atribuir-lhes o regime cumulativo, desde que estejam diretamente relacionados aos serviços de construção civil, como é o caso dos serviços prestados pela impugnante.*

☐ *O entendimento estabelecido pela própria RFB na mencionada solução de consulta é mais um respaldo jurídico relevante para a impugnante, reforçando sua posição de que a tributação pelo regime cumulativo é aplicável aos serviços auxiliares presentes nos contratos globais.*

☐ *As soluções de consulta Cosit emitidas pela Receita Federal do Brasil (RFB) possuem efeito vinculante aos demais órgãos da RFB, incluindo a Delegacia da Receita Federal de Julgamento(DRJ) responsável pelo julgamento da presente impugnação.*

☐ *A observância do entendimento jurisprudencial do CARF, em consonância com as soluções de consulta vinculantes da RFB, assegura tanto o princípio da segurança jurídica como o princípio contábil da continuidade, o qual preconiza que as empresas devem ser tratadas como entidades em funcionamento contínuo, com suas atividades sendo conduzidas de forma regular e estável.*

Essa abordagem promove uma maior previsibilidade e estabilidade nas relações entre o contribuinte e a administração pública, favorecendo um ambiente tributário saudável e respeitando os direitos e garantias dos contribuintes.

☐ *A autoridade fazendária, ao lavrar o auto de infração guerreado, também aduziu suposta falta de recolhimento dos valores referentes às receitas auferidas e tributadas no regime cumulativo, o que também merece ser prontamente refutado, isto porque a autuação é completamente insubsistente, visto que todos os valores pertinentes ao crédito tributário foram devidamente recolhidos ou compensados.*

☐ *Os documentos e cálculos apresentados durante a fiscalização comprovam de forma incontestável a exatidão dos valores recolhidos.*

☐ *A impugnante buscou guarida em uma renomada instituição a fim de obter uma resposta técnica através da apresentação de quesitos para que seja elaborado um Laudo Técnico Especializado. Destarte, diante do curto espaço de tempo e da complexidade da matéria abordada e da quantidade de documentação necessária para elaboração do referido estudo especializado, requer o prazo suplementar de 45 dias para a juntada posterior, nos termos do artigo art. 21, I, da Lei nº 14.107, de 2005.*

☐ *A possibilidade de juntada posterior de provas no processo administrativo fiscal está em conformidade com o princípio da verdade material, que visa garantir que o processo administrativo fiscal busque a verdade dos fatos, independentemente de formalismos excessivos.*

☐ *Considerando a não ciência prévia das irregularidades apontadas no auto de infração, requer a realização de diligência a fim de apurar a inexistência e invalidade do referido auto, quanto à impossibilidade de considerar certas receitas como sujeitas ao regime não cumulativo, uma vez que se referem a operações auxiliares aos contratos firmados pela impugnante.*

☐ *Ao final, requer*

a) Verificadas as alegações recursais, seja dado provimento à impugnação, cancelando integralmente o auto de infração, incluindo as multas impostas, nos termos expostos na presente minuta.

b) Subsidiariamente, caso essa DRJ não entenda pelo acolhimento do pedido retro, requer a conversão em diligência para a devida apuração da necessidade de adequação das receitas no regime cumulativo, com a oitiva da impugnante.

c) Apresentação posterior de “Laudo/Relatório Técnico Especializado”, em razão do curto espaço de tempo para elaboração.

A decisão recorrida julgou improcedente a Impugnação e conforme ementa do Acórdão nº 105-012.758 que apresenta o seguinte resultado:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 31/01/2019 a 31/12/2020

APURAÇÃO CUMULATIVA. OBRAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. SERVIÇOS APLICADOS E NÃO APLICADOS À CONSTRUÇÃO CIVIL (AUTONOMIA E DEPENDÊNCIA).

As receitas com serviços não aplicados às obras de construção civil se sujeitam ao regime não cumulativo, visto estarem dissociados, serem autônomos, em relação a tal construção.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 31/01/2019 a 31/12/2020

PIS E COFINS. LANÇAMENTO. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. DECISÃO MESMOS FUNDAMENTOS.

Aplicam-se ao lançamento da Contribuição para o PIS as mesmas razões de decidir aplicáveis à Cofins quando ambos os lançamentos recaírem sobre idêntica situação fática.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 31/01/2019 a 31/12/2020

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

As arguições de nulidade só prevalecem se enquadradas nas hipóteses previstas na lei para a sua ocorrência, e não há que se falar em nulidade quando a exigência fiscal sustenta-se em processo instruído com todas as peças indispensáveis, contendo o lançamento descrição dos fatos suficiente para o conhecimento da infração cometida e não se vislumbra nos autos que o sujeito passivo tenha sido tolhido no direito que a lei lhe confere para se defender.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O Recurso Voluntário da Recorrente foi interposto de forma tempestiva, reproduz os argumentos apresentados em sede de impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Flávia Sales Campos Vale, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo, bem como, atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

Dos fatos

Conforme já relatado, trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento - DRJ/05 que julgou improcedente a Impugnação apresentada pela Recorrente e manteve o crédito tributário.

Analisando o mérito posto no Recurso Voluntário, fica evidente que a recorrente reproduziu todas as razões recursais da Impugnação, em que pese os dois contratos juntados, bem

como escrituração contábil, não apresentou elemento novo no recurso voluntário capaz de elidir o feito fiscal.

Assim, por entender que a decisão proferida pela instância *a quo* seguiu o rumo correto, utilizo sua *ratio decidendi* como se minha fosse, nos termos do §12º do art. 114 do RICARF, in verbis:.

“Nulidade Quanto à alegada nulidade dos autos de infração por vício material, destaque-se, inicialmente, que as hipóteses de nulidade dos autos de infração estão definidas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, verbis:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

No caso concreto, vê-se que não ocorreram as hipóteses previstas no dispositivo acima, já que os autos de infração foram lavrados por servidor competente, Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil.

Ademais, diferentemente do que alega a impugnante, os autos de infração possuem completa descrição dos fatos e o respectivo enquadramento legal, não havendo qualquer vício formal ou cerceamento do direito de defesa da contribuinte.

O fato de as receitas auferidas pela contribuinte decorrerem ou não de obras de construção civil e, conseqüentemente, se sujeitarem ao regime cumulativo ou ao regime não cumulativo de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins constitui-se em matéria de mérito a ser oportunamente analisada neste voto, inclusive com apreciação dos elementos comprobatórios anexados ao processo, não acarretando, entretanto, qualquer nulidade do lançamento de ofício.

No que tange à alegação de que não foram deduzidos os supostos créditos aos quais a impugnante faria jus, essa também não é causa de nulidade. Essa questão também é afeta ao mérito, quantificando o valor do crédito tributário lançado de ofício, e será mais adiante analisada neste voto. Acrescente-se que a suposta pertinência da alegação acarretaria, no máximo, a improcedência, total ou parcial, do lançamento de ofício.

O fato gerador dos autos de infração foi o auferimento de receitas pela contribuinte sem as oferecer à tributação pelo regime de apuração aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, bem como o fato de sequer ter confessado ou recolhido os débitos informados na EFDContribuições, ainda que incorretamente apurados pelo regime cumulativo.

Os serviços que originaram as receitas em questão foram devidamente descritos no Relatório Fiscal, não tendo o autuante se limitado a listar valores, como

afirmou a Impugnante, que equivocadamente considerou as alegações do agente do Fisco “inteiramente imprestáveis”.

Assim consta do Relatório Fiscal:

15. (...) No dia 15/03/2023, o sujeito passivo apresentou a petição de folhas 788/790, instruída com documentos de folhas 791/15.944, compostos de planilhas em arquivos não pagináveis denominadas Faturamento 2019 e Faturamento 2020, relacionando as operações que compuseram o faturamento registrado nos anos de 2019 e 2019, e notas fiscais de serviços diversas e pedido de prorrogação de prazo, por mais dez dias, para complementar a apresentação das notas fiscais.

(...)16. No dia em 05/04/2023, o sujeito passivo apresentou outras notas fiscais de serviço por ele emitidas, em formatos PDF e xml (como arquivos não pagináveis), além de demonstrativos em formato de planilhas como arquivos não pagináveis(fls. 15.953/46.811). A identificação dos documentos apresentados nos dias 15/03/2023 e 05/04/2023 compõe o Anexo I deste Relatório Fiscal.

(...)22. O sujeito passivo apurou, nas EFD-Contribuições, as contribuições para o Pis/Pasep e Cofins exclusivamente pelo regime cumulativo, de que trata a Lei nº 8.718, de 27 de novembro de 1998, em relação ao total de suas receitas. No entanto, uma vez que tributou o IRPJ pela sistemática do Lucro Real, nos anos de 2019 e 2020, enquadrava-se na obrigatoriedade de apuração das contribuições pelo regime não-cumulativo, instituído pelas Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, salvo se estivesse enquadrado em algumas das hipóteses previstas no art. 8º, incisos I a V, da Lei nº 10.637, de 2002, e nos arts. 10, incisos I ao VI, e 15, inciso V, da Lei nº 10.833, de 2003, a seguir transcritos:

(...)24. Contudo, verificando os documentos apresentados pela fiscalizada, vê-se que nem todas as receitas auferidas se enquadram como decorrentes de execução de obras de construção civil. Ao contrário, parte das receitas auferidas decorrem de atividades outras, relacionadas a atividades de prestação de serviços de distribuição de energia elétrica, como poda de árvores, leitura de medidores de consumo, limpeza de logradouros, inspeção (perícias, laudos, exames técnicos e análises técnicas), cobrança de dívida e negociação com clientes, dentre outros.

(...)

26. Portanto, no ramo de atividade da fiscalizada, as atividades de construção e manutenção de redes de transmissão e de distribuição de energia, e de construção e manutenção de linhas vivas e de redes subterrâneas, enquadram-se no conceito de obras de construção civil. Por conseguinte, as receitas decorrentes dessas atividades, quando forem objeto de contrato de empreitada, subempreitada ou construção por

administração, sujeitam-se ao regime cumulativo das contribuições. No entanto, a fiscalizada submeteu a integralidade das suas receitas ao regime cumulativo como se todas elas decorressem exclusivamente de serviços de obras de construção civil. (...)O autuante identificou quais operações considerou não enquadradas como execução de obras de construção civil, em face do entendimento da RFB exposto na Solução de Consulta Cosit nº 43, de 14 de fevereiro de 2019, cujos trechos transcreveu. E pelas razões de defesa apresentadas, constata-se que a impugnante compreendeu plenamente os fundamentos da autuação, não se vislumbrando, portanto, qualquer cerceamento do seu direito de defesa.

Dissolve-se, assim, a alegação de nulidade dos autos de infração.

Diligência

A impugnante requer a realização de diligência para a apuração da necessidade de adequação das receitas ao regime cumulativo por ela adotado, com a oitiva da impugnante. Trata-se do próprio mérito do presente litígio, e não se vislumbra em que a realização de diligência possa ser necessária para a formação da convicção deste julgador. Diante da farta documentação anexada ao presente processo, indefiro o pleito da interessada.

Execução por administração, empreitada ou subempreitada de obras de construção civil

A contribuinte tributou, pelo regime cumulativo, diversas receitas que, segundo seu entendimento, se enquadram no art. 10, XX c/c o art. 15, V da Lei nº 10.833, de 2003. O referido dispositivo constitui uma das exceções ao regime não cumulativo, cujo teor traz-se a seguir, in verbis:

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;

(...)

(Grifei)

Em síntese, o autuante considerou que os serviços prestados pela autuada não se referem a serviços de execução de obras de construção civil, e, conseqüentemente, não estão sujeitos à apuração do PIS e da Cofins pelo regime cumulativo. Esses serviços referem-se a operações de poda de árvores, leitura de

consumo e inspeção de unidades consumidoras, serviços descritos como atendimento a clientes, cobrança e negociação de dívidas de clientes, corte e religação, ligação de novos clientes, ligação provisória, vistoria comercial, carga e descarga, gestão de almoxarifado e inspeção e normalização.

Inicialmente cabe observar a distinção entre os chamados “serviços de construção civil” e as denominadas “obras de construção civil”, já manifestada em diversas Soluções de Consulta emitidas pela RFB, em que se busca estabelecer a aplicação das disposições contidas no art. 10, XX c/c o art. 15, V da Lei nº 10.833, de 2003, às receitas obtidas em decorrência de variadas atividades econômicas desenvolvidas pelos contribuintes.

É o caso da Solução de Consulta RFB/Cosit nº 43, de 14 de fevereiro de 2019, citada pelo autuante, cuja ementa relativa à Cofins – idêntica à da Contribuição para o PIS/Pasep – transcreve-se a seguir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL -COFINS OBRAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL.

SERVIÇOS DE APOIO TÉCNICO-ESPECIALIZADO. REGIME CUMULATIVO E NÃO CUMULATIVO. APLICAÇÃO.

As receitas decorrentes de serviços não aplicados à execução da obra de construção civil, tais como os serviços técnicos-especializados de laudos, inspeções, assessoria técnica, etc. não estão abrangidas pelo regime cumulativo da Cofins de que trata o inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 10; Lei nº 9.718, de 1998; Lei Complementar nº 116, de 2003; Lei nº 8.666, de 1993; Lei nº 5.194, de 1966.

Da referida Solução de Consulta se extrai os seguintes trechos, com os destaques do original:

27. Tendo em vista que o inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003 (c/c o inciso II do seu art. 15) não teve como condão direcionar a não aplicação do regime de apuração não cumulativa a determinadas espécies de obras de construção civil (tanto que não adotou uma definição específica para o termo), mas sim a obras de construção civil em seu sentido comum, pode-se afirmar que estão abarcadas nesse conceito os trabalhos de engenharia que, mediante construção, reforma, recuperação, ampliação, reparação e outros procedimentos similares, transformam o espaço no qual são aplicadas.

28. Podemos, portanto, citar como exemplos claros e corriqueiros de Obras de Construção Civil:

- 1. Construção, reforma, ampliação, demolição e reparação de edifícios;*

2. Construção, reparação e conservação de rodovias, ferrovias, vias urbanas, pontes, viadutos, túneis, galerias e metropolitanos;

3. Construção de usinas e portos; e

4. Obras de infraestrutura para energia elétrica, telecomunicações, água e transporte por dutos.

DO ENGLOBAMENTO OU NÃO DOS SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL NO TERMO “OBRAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL” NA LEGISLAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA COFINS

29. Persistem dúvidas se a aplicação do termo “Obras de construção civil” posto no dispositivo em exame (inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003) alcança ou não os “Serviços de construção civil”.

(...)

34. Pela leitura do conceito de serviços de construção civil (ou, similarmente, serviços de engenharia) e até mesmo numa leitura rápida e irrefletida do ADN Cosit nº 30, de 1999, pode-se pensar que todo serviço de construção civil aplicado a uma obra do mesmo ramo está abarcado no conceito de “obras de construção civil” trazido pelo inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, e, conseqüentemente, qualquer serviço de construção civil estaria sujeito ao regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins instituído pelo dispositivo.

35. Porém, esse entendimento é completamente equivocado. Vejamos novamente a leitura do texto legal:

(...)

36. Ora, o dispositivo é claro no sentido de afirmar que apenas as receitas oriundas das obras de construção civil executadas sob o regime de administração, empreitada ou subempreitada é que estão excluídas do regime de apuração não cumulativa dos dois tributos em comento.

37. Os serviços auxiliares e complementares incluídos em tais contratos de obra é que devem ser abarcados pela regra de cumulatividade, não os serviços de construção civil contratados independentemente da conclusão de uma obra de construção civil.

38. Para maiores esclarecimentos, faz-se necessário elucidar a finalidade de cada um desses tipos de contrato (administração, empreitada ou subempreitada):

☐ Contrato por administração ou a preço de custo - nesse regime, a construtora contratada é responsável pela execução da obra e cobra para isso uma comissão por administração. É também chamada de preço de custo porque é no final da execução da obra que o contratante saberá de fato quanto teve que pagar pelo serviço completo.

☐ *Contrato por empreitada - o proprietário da obra contrata um empreiteiro (normalmente, construtora), que se obriga a realizar e entregar uma obra específica, mediante remuneração previamente estabelecida. É também chamado de contrato a preço fixo.*

☐ *Contrato por subempreitada - ocorre quando uma construtora contrata um terceiro para realizar empreitada. Essa empreiteira (subcontratada) está responsável pela execução da obra, sob a supervisão do construtor.*

39. *Nas três espécies de contrato, vemos que o seu objetivo é entregar a obra de construção civil concluída. Para a conclusão da obra, na maioria das vezes faz-se necessário utilizar-se de serviços auxiliares e complementares da construção civil como instalação e montagem de elevadores, pintura predial, etc. Esses serviços de construção civil, quando aplicados à execução da obra e forem vinculados ao mesmo contrato de administração, empreitada ou subempreitada, é que estão abarcados pela regra esculpida no inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003.*

40. *O serviço de construção civil executado apenas para finalidade de acrescentar uma utilidade à edificação, sem um contrato de obra vinculado no respectivo momento, foge completamente ao comando aqui discutido, devendo as receitas decorrentes do contrato desse serviço (ainda que executados sob o regime de administração, empreitada ou subempreitada) serem calculadas de acordo com o regime de apuração não cumulativa cujas diretrizes estão estampadas na Lei nº 10.637, de 2002 (Contribuição para o PIS/Pasep), e na Lei nº 10.833, de 2003(Cofins).*

41. *Entende-se que um serviço de construção civil é vinculado a contrato de administração, empreitada ou subempreitada de obra de construção civil quando nesse contrato estiver estipulado que a pessoa jurídica contratada é responsável pela execução e entrega, por meios próprios ou de terceiros, de tal prestação de serviços.*

42. *Em resumo, submetem-se ao regime cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (regime anterior) em razão do comando estatuído pelo inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003 (c/c o inciso II do art. 15 do mesmo diploma legal) as receitas decorrentes de contrato de execução por administração, empreitada e subempreitada de obras de construção civil, sendo que os serviços auxiliares e complementares de construção civil aplicados à execução da obra e decorrentes do mesmo contrato de administração, empreitada ou subempreitada estão incluídos nesse regime, tendo em vista que a finalidade desses contratos é a entrega da obra à contratante.*

SERVIÇOS DE APOIO TÉCNICO-ESPECIALIZADO E OUTROS SERVIÇOS NÃO APLICADOS À OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL

43. *Serviços técnicos especializados e outros serviços profissionais, tais como assessoria técnica, inspeções, laudos, fiscalização e outros, podem ser requisitados antes, durante ou até depois da execução da obra, visando a um aperfeiçoamento desta.*

44. *Porém, as receitas oriundas de tais serviços não devem estar sujeitos ao regime cumulativo em apreço, uma vez que não são aplicadas à obra de construção civil, ainda que se refiram a ela.*

45. *Tais serviços não são componentes da obra e possuem total autonomia em relação a esta. Portanto, as receitas desses serviços de apoio estão sujeitas, em regra, ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, ainda que estejam no mesmo contrato da respectiva obra.*

46. *Outros serviços que estejam incluídos nos contratos de administração, empreitada ou subempreitada de obras de construção civil, mas que não sejam aplicados em tais obras, também não submetem suas receitas ao disposto no inciso XX do art. 10 c/c o inciso V do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003.*

O mesmo entendimento, com idêntica redação, inclusive, foi manifestado na Solução de Consulta nº 46 - Cosit, de 18 de fevereiro de 2019.

Como bem afirmou o autuante, “no ramo de atividade da fiscalizada, as atividades de construção e manutenção de redes de transmissão e de distribuição de energia, e de construção e manutenção de linhas vivas e de redes subterrâneas, enquadram-se no conceito de obras de construção civil. Por conseguinte, as receitas decorrentes dessas atividades, quando forem objeto de contrato de empreitada, subempreitada ou construção por administração, sujeitam-se ao regime cumulativo das contribuições”.

Todavia, para as respectivas receitas serem submetidas ao regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, é imprescindível que os serviços de construção civil sejam aplicados numa obra de construção civil, e vinculados ao mesmo contrato de administração, empreitada ou subempreitada dessa última.

A Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, que regulamentou as contribuições sociais destinadas à Previdência Social, dispôs:

Art. 322. Considera-se:

I - obra de construção civil, a construção, a demolição, a reforma, a ampliação de edificação ou qualquer outra benfeitoria agregada ao solo ou ao subsolo, conforme discriminação no Anexo VII;

(...)

X - serviço de construção civil, aquele prestado no ramo da construção civil, tais como os discriminados no Anexo VII;

O citado Anexo VII – “Discriminação de Obras e Serviços de Construção Civil (Conforme Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE)” separa “obras de construção civil” dos “serviços de construção civil”, e é assim dividido:

41 - Construção de edifícios

(...)

42 - Obras de infra-estrutura

42.1 - Construção de rodovias, ferrovias, obras urbanas e obras-de-arte especiais(...)

42.2 - Obras de infra-estrutura para energia elétrica, telecomunicações, água, esgoto e transporte por produtos por outros

(...)

42.9 - Construção de outras obras de infraestrutura

42.91-0 Obras portuárias, marítimas e fluviais

4291-0/00 Obras portuárias, marítimas e fluviais

42.92-8 Montagem de instalações industriais e de estruturas metálicas

42.92-8/01 Montagem de estruturas metálicas (serviço)

4292-8/02 Obras de montagem industrial (serviço)

42.99-5 Obras de engenharia civil não especificadas anteriormente

42.99-5/01 Construção de instalações esportivas e recreativas(obra)

4299-5/99 Outras obras de engenharia civil não especificadas anteriormente (obra)

43 - Serviços especializados para construção

43.1 - Demolição e preparação do terreno

43.12-6 Perfurações e sondagens

43.13-4 Obras de terraplenagem

43.19-3 Serviços de preparação do terreno não especificados anteriormente

43.2 - Instalações elétricas, hidráulicas e outras instalações em construções

43.21-5 Instalações elétricas

4321-5/00 Instalação e manutenção elétrica (serviço)

43.22-3 - Instalações hidráulicas, de sistemas de ventilação e refrigeração

4322-3/01 - Instalações hidráulicas, sanitárias e de gás(serviço)

4322-3/02 Instalação e manutenção de sistemas centrais de ar-condicionado, de ventilação e refrigeração (serviço)

4322-3/03 Instalações de sistema de prevenção contra incêndio (serviço)

43.29-1 Obras de instalações em construções não especificadas anteriormente 4329-1/01 Instalação de painéis publicitários (serviço)

4329-1/02 Instalação de equipamentos para orientação à navegação marítima fluvial e lacustre (serviço)

4329-1/03 Instalação, manutenção e reparação de elevadores, escadas e esteiras rolantes, exceto de fabricação própria (serviço)

4329-1/04 Montagem e instalação de sistemas e equipamentos de iluminação e sinalização em vias públicas, portos e aeroportos (serviço)

4329-1/99 Outras obras de instalações em construções não especificadas anteriormente (serviço)

43.3 - Obras de acabamento

43.30-4 Obras de acabamento

4330-4/01 Impermeabilização em obras de engenharia civil(serviço)

4330-4/02 Instalação de portas, janelas, tetos, divisórias e armários embutidos de qualquer material (serviço)

4330-4/03 Obras de acabamento em gesso e estuque(serviço)

4330-4/04 Serviços de pintura de edifícios em geral (serviço)

4330-4/05 Aplicação de revestimentos e de resinas em interiores e exteriores (serviço)

4330-4/99 Outras obras de acabamento da construção(serviço) 43.9 - Outros serviços especializados para construção

43.91-6 Obras de fundações

4391-6/00 Obras de fundações

43.99-1 Serviços especializados para construção não especificados anteriormente 4399-1/01 Administração de obras (serviço)

4399-1/02 Montagem e desmontagem de andaimes e outras estruturas temporárias (serviço)

4399-1/03 Obras de alvenaria (obra)

4399-1/04 Serviços de operação e fornecimento de equipamentos para transporte e elevação de cargas e pessoas para uso em obras (serviço)

4399-1/05 Perfuração e construção de poços de água (obra)

4399-1/99 Serviços especializados para construção não especificados anteriormente

O inciso I do art. 322 da IN RFB nº 971, de 2009, foi revogado pela IN RFB nº 2021, de 16 de abril de 2021, cujo artigo 7º, entretanto, manteve a mesma redação anterior, inclusive a remissão ao Anexo VII da IN RFB nº 971, de 2009.

Em relação aos serviços de poda de árvores, para alguns tomadores de serviços a autuada informou nas notas fiscais o código de serviço 7.10 da Lei Complementar nº 116, de 2003 (Limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres), embora descreva o serviço nas notas fiscais como serviço de manutenção e informe o CNAE 4221-9/02, aplicável à construção de estações e redes de distribuição de energia elétrica. Em outros casos, os serviços de poda foram enquadrados no código de serviço 7.05 (Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres...) ou 7.11 (Decoração e jardinagem, inclusive corte e poda de árvores), juntamente com o CNAE 8130-3/00 (Atividades paisagísticas).

O mesmo CNAE 4221-9/02, aplicável à construção de estações e redes de distribuição de energia elétrica, foi informado nas notas fiscais relativas aos serviços de leitura, com o código de serviço 17.01 da Lei Complementar nº 116, de 2003 (Assessoria ou consultoria de qualquer natureza ...); e ainda para os serviços de leitura, também foi informado o CNAE 4221-9/02 (Construção de estações e redes de distribuição de energia elétrica) para as operações registradas com o código de serviço 17.09 (Perícias, laudos, exames técnicos e análises técnicas).

Há ainda notas fiscais sem os códigos da Lei Complementar nº 116, de 2003, e/ou CNAE para os serviços prestados; em outras, constam os códigos da Lei Complementar nº 116, de 2003, mas não a descrição dos serviços; em algumas, os serviços são descritos apenas em códigos adotados pela autuada. Assim, conclui o autuante que “os códigos CNAE e de serviço utilizados pelo sujeito passivo nas NFSe não tiveram como fundamento retratar corretamente os serviços executados, mas direcionar as receitas auferidas para o regime cumulativo das contribuições para o Pis/Pasep e Cofins”.

Nesse contexto, é evidente que poda de árvores, leitura de medidores de consumo, serviços de atendimento a clientes, cobrança e negociação de dívidas de clientes e gestão de almoxarifado não são “obras de construção civil”, nos termos do art. 10, XX c/c o art. 15, V da Lei nº 10.833, de 2003.

Também não são serviços auxiliares e complementares de construção civil, e nem mesmo são serviços aplicados em obra de construção civil. São serviços próprios das distribuidoras de energia, necessários para as suas atividades operacionais de distribuição e fornecimento de energia elétrica, cuja responsabilidade para a sua execução é assumida contratualmente pela autuada. Como tratado na Solução de Consulta RFB/Cosit nº 43, de 2019, as receitas decorrentes desses serviços não estão abrangidas pelo regime cumulativo do PIS e da Cofins.

Em sua defesa, a impugnante cita a Solução de Consulta RFB/Cosit nº 43, de 27 de maio de 2020, cuja ementa foi assim vazada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL -COFINS OBRAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. REGIME DE APURAÇÃO. APLICAÇÃO.

A expressão “obras de construção civil”, para fins de aplicação do inciso XX do art.10 da Lei nº 10.833, de 2003, compreende os trabalhos de engenharia que, mediante construção, reforma, recuperação, ampliação, reparação e outros procedimentos similares, transformam o espaço no qual são aplicados.

Os serviços de construção civil submetem-se ao regime de apuração não cumulativa da Cofins, porém, quando aplicadas em obra de construção civil e vinculados ao mesmo contrato de administração, empreitada ou subempreitada dessa última, suas receitas estão abrangidas pelo inciso XX do art. 10 c/c o inciso V do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, devendo submetê-las ao regime de apuração cumulativa.

A vinculação de serviço de construção civil a contrato de administração, empreitada ou subempreitada de obra de construção civil estará comprovada quando nesse contrato estiver estipulado que a pessoa jurídica contratada é responsável pela execução e entrega, por meios próprios ou de terceiros, de tal prestação de serviço.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 10, XX; Lei nº 9.718, de 1998; Lei Complementar nº 116, de 2003; Lei nº 5.194, de 1966.

Mas veja-se que a solução de consulta somente confirma as conclusões do agente do Fisco. Para as respectivas receitas se sujeitarem ao regime de apuração cumulativa, os serviços de construção civil devem ser aplicados em obra de construção civil e vinculados ao mesmo contrato, que não é o presente caso.

Devem ser analisados separadamente outros serviços prestados pela autuada, tais como corte e religação, ligação de novos clientes, ligação provisória, carga e descarga, e inspeção e normalização.

Para alguns tomadores de serviços, embora em muitas notas fiscais a autuada tenha informado o código de serviço 7.02 da Lei Complementar nº 116, de 2003 (Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes...) e CNAE 4221-9/0200 (Construção de estações e redes de distribuição de energia elétrica) ou 4321-5/00 (Instalação e manutenção elétrica), os serviços executados se referem a corte, desligamento e religação de energia, ligação nova de energia e plantão de atendimento (utilizado o código GSRD) e recuperação de energia (código GERE).

Há, ainda, notas fiscais nas quais foram informados outros códigos CNAE distintos daqueles já citados neste voto, como 4120-4/00 (Construção de edifícios), 4221-9/03 (Manutenção de redes de distribuição de energia elétrica) e 8299-7/01 (Medição de consumo de energia elétrica, gás e água).

Neste particular, alguns dos serviços ora em discussão podem até ser enquadrados como serviços auxiliares ou complementares de construção civil, mas como expressamente manifestado na Solução de Consulta RFB/Cosit nº 43, de 2019, somente os serviços auxiliares e complementares de construção civil aplicados à execução de uma obra de construção civil é que devem ser abarcados pela regra da cumulatividade. Serviços de construção civil que independem da conclusão de uma obra de construção civil devem se submeter ao regime não cumulativo.

Como dito, para enquadrar-se no art. 10, XX c/c o art. 15, V da Lei nº 10.833, de 2003, o objeto do contrato de empreitada, subempreitada ou construção por administração é entregar uma obra de construção civil concluída. Porém, a própria impugnante afirma que os contratos firmados com os tomadores dos seus serviços apenas preveem definições de “obra”, “serviços”, “reforma” e “reforma de pequeno valor”, uma vez que se trata de um contrato global, por meio do qual a impugnante fica responsável por todo o funcionamento das linhas elétricas.

Os contratos anexados à impugnação reforçam o entendimento do agente do Fisco, ao considerar como sujeitas à não cumulatividade as receitas dos serviços não englobados numa obra de construção civil, visto tratar-se de operações meramente comerciais ou de serviços de manutenção. Dar manutenção em redes energizadas simplesmente não é construir ou realizar obras de construção civil, é apenas manter as já existentes em condições de uso.

Todos os serviços são realizados sob demanda da contratante e medidos por meio de quantidade de serviços executados. Nos contratos são previstos, ainda, serviços de manutenção emergenciais, também executados na medida em que são demandados e/ou distribuídos pela contratante.

Evidenciando a ausência de vinculação dos serviços a qualquer obra de construção civil, destaque-se o contrato celebrado com a Enel, anexado pela impugnante às folhas 47321/47425, cujo item 1.1.1 da Cláusula Primeira – Objeto expressamente prevê que “Os serviços somente serão realizados pela CONTRATADA se houver necessidade da realização destes e se a CONTRATANTE formular solicitação expressa dos serviços mediante ordem de serviço/e-mail/carta, em conformidade com os valores definidos na Cláusula Oitava – PREÇO deste Contrato”. (grifei) Em igual sentido reproduz-se a seguir partes do Contrato celebrado com a Coelba, anexado às folhas 47267/47292. Veja-se que a ausência de vinculação dos serviços a qualquer obra de construção civil é tão evidente que até mesmo o valor total estimado do contrato não é garantido pela Contratante como mínimo a ser percebido pela Contratada, pois dependerá exclusivamente dos serviços que vierem a ser realizados, comprometendo-se a Contratante apenas a manter demanda de serviços que permita um faturamento mínimo de 70% (setenta por cento) do valor mensal planejado:

1. DO OBJETO 1.1. Constitui objeto deste CONTRATO a prestação, pela CONTRATADA para a CONTRATANTE, dos serviços de SERVIÇOS DE ANCORA

TÉCNICA - EXECUÇÃO DE OBRAS E MANUTENÇÃO EM LINHAS/REDES AÉREAS DE DISTRIBUIÇÃO ENERGIZADAS (“LINHA VIVA”) E TRATAMENTO DE VEGETAÇÃO, dentro da área geográfica denominada Setor Centro, assim definido pela CONTRATANTE, cujas localidades encontram-se descritas na Cláusula 1.1.1. deste CONTRATO.

1.1.1. O Setor Centro é composto pelas seguintes Unidades Territoriais de Distribuição (UTD’S) e suas respectivas localidades:

(...)1.2. O escopo dos serviços ora contratados compreende a execução, na área de concessão da CONTRATANTE, das atividades relacionadas abaixo:

a) Serviços de Construção e Manutenção de redes de distribuição · Construção · Manutenção preventiva · Manutenção emergencial · Trabalhos sobre redes energizadas de distribuição · Transporte · Tratamento de vegetação, tal como, mas não se limitando a serviço de poda e roçada.

1.2.1 - Os serviços serão prestados na área de concessão da CONTRATANTE, nas localidades previstas na Cláusula 1.1.1 deste CONTRATO. A CONTRATANTE poderá, mediante aviso por escrito à CONTRATADA, com antecedência de 90 (noventa) dias, aumentar ou reduzir o número de localidades onde os serviços serão prestados, bem como a quantidade e tipo de serviços contratados.

(...)8. DO PREÇO E DA FORMA DE PAGAMENTO 8.1. O valor total estimado da presente contratação é de R\$ 205.950.335,22(duzentos e cinco milhões, novecentos e cinquenta mil, trezentos e trinta e cinco reais e vinte e dois centavos).

8.2. Os faturamentos serão realizados pela execução integral dos serviços objeto deste CONTRATO. A CONTRATANTE pagará a CONTRATADA em Regime de Produtividade, entendendo-se Regime de Produtividade o regime de trabalho em que a remuneração é baseada na efetiva execução e qualidade dos serviços, desde que atestados pela fiscalização da CONTRATANTE, com as medições mensais aprovadas pelo gestor do CONTRATO.

8.2.1. Da medição. Após o término de cada período mensal, a CONTRATADA elaborará um Relatório contendo os serviços realizados e a quantidade de atividades finalizadas no período e entregará à CONTRATANTE. A CONTRATANTE, de posse do referido documento deverá aprovar ou não a medição.

8.2.2. Pela execução dos serviços em regime de produtividade, será pago pela CONTRATANTE à CONTRATADA, o valor resultante da multiplicação do quantitativo de cada atividade efetivamente executada pelos respectivos preços unitários, conforme “Tabela de Preços das Atividades” constantes abaixo, assim como de acordo com o Anexo 2 – Caderno de Serviços Distribuição

TABELA DE PREÇOS UNITÁRIOS

ANCORA TÉCNICA		
Setor	Descrição Grupo de Mercadoriais	Fator K
Centro	Construção e Manutenção de Redes	1,0100
	Construção e Manutenção Linha Viva	1,5304
	Serviços Técnicos Específicos	0,9061
	Serviços de Poda Rural	1,2702
	Serviços de Poda Urbana	1,2702
	Serviços de Poda Linha Viva	1,2702

8.2.3. As medições, para efeito de pagamento, serão realizadas da seguinte forma: a) no primeiro dia útil subsequente ao mês que forem prestados os serviços, a CONTRATADA entregará à CONTRATANTE o Relatório, juntamente com os valores apurados; b) A CONTRATANTE, através do Gestor do CONTRATO, deverá realizar a glosa dos serviços, a sua aprovação ou a solicitar a correção dos valores apurados; c) Após a conferência ou correção dos quantitativos e valores apresentados, a CONTRATANTE atestará a medição mensal, comunicando a CONTRATADA, no prazo de até 5 (cinco) dias contados a partir do recebimento do Relatório, o valor aprovado e autorizado para a emissão da respectiva nota fiscal/fatura dos serviços prestados.

8.3 - Considerando que o valor final a ser pago dependerá exclusivamente dos serviços realizados durante a vigência do CONTRATO, não garante a CONTRATANTE o valor previsto na cláusula 8.1. como o mínimo a ser percebido pela CONTRATADA.

8.3.1. Não obstante o disposto no caput desta cláusula, a CONTRATANTE, a seu exclusivo critério, informará a CONTRATADA, mediante registro na ata da reunião a ser realizada antes do início da execução dos serviços ora contratados, o planejamento estimado mensal de valores em reais (R\$), para o período dos 12 (doze) meses seguintes da data da reunião. A CONTRATANTE, a seu exclusivo critério, poderá agendar reuniões a cada 12 (doze) meses, para informar a CONTRATADA o planejamento financeiro para o próximo período.

8.3.2. Com base no planejamento estimado mensal da subcláusula 8.3.1, a CONTRATANTE compromete-se a manter demanda de serviços para a CONTRATADA, que permita um faturamento mínimo de 70% (setenta por cento) do valor mensal planejado, devendo ser observado, entretanto, as disposições destacadas nos abaixo:

a) Caso a medição mensal não atinja os 70% (setenta por cento) planejados para o mês, a CONTRATANTE promoverá o pagamento de valor referente aos 70% (setenta por cento) do valor planejado, devendo, entretanto, a diferença paga a maior, ser compensada nos meses subsequentes em que a medição ultrapassar os 70% (setenta por cento) daquele mês e em caso de encerramento do CONTRATO, será deduzida da garantia contratual, sendo que se este o valor não for suficiente, a CONTRATADA fica obrigada a devolver para a CONTRATANTE o valor pago sem a competente prestação dos serviços.

b) O disposto acima não será aplicável caso o faturamento abaixo do planejado se dê em razão de motivos alheios à vontade/responsabilidade da CONTRATANTE, como por exemplo, mas não se limitando a, determinações judiciais que impactem na prestação dos serviços e casos fortuitos e/ou de força maior.

c) A CONTRATANTE se reserva o direito de promover revisão do plano mensal de faturamento estimado, em caso de ocorrer o previsto na Cláusula 1.2.1 de revisão de demanda e/ou localidades.

d) Se a CONTRATANTE não informar o planejamento estimado mensal a CONTRATADA, a remuneração será conforme os serviços efetivamente prestados e medidos.

8.3.3. A garantia de valor mínimo mensal, com compensação imediata, não afasta a natureza de prestação de serviços do presente CONTRATO, bem assim a vinculação entre o pagamento e o serviço realizado.

(...)

No Contrato celebrado com a Coelba anexado às folhas 47293/47320, as cláusulas são idênticas, alterando-se apenas o valor total previsto na Cláusula 8.1 e os valores unitários da tabela da Cláusula 8.2.2.

Por sua vez, no Contrato nº 4600008097 celebrado com a Light (fls. 47212/47266) – assinado em 02/10/2020 e, portanto, anterior a somente cinco notas fiscais cuja receita foi considerada não cumulativa pelo autuante – também resta claro que os serviços serão executados “na medida em que forem solicitados, através de ordens de serviços formais (OS) a serem emitidas previamente pela LIGHT, onde deverão ser informados o local/área e o tipo de serviço a ser executado”.

Quanto ao Contrato nº 4610002806 e seus anexos celebrado com a Eletropaulo e anexado pela impugnante às folhas 46880/47211, cujo objeto é a “Contratação de Obras e Serviços Contínuos de Construção (montagem e desmontagem), Manutenção e Reforma em Redes e Linhas Aéreas de Distribuição, Desenergizadas e Energizadas, até a Classe de 34,5 kV”, ressaltese, por pertinente, que não guarda relação com o presente litígio.

A cláusula 5.2 do Contrato nº 4610002806 prevê que as Notas Fiscais (Faturas) emitidas pela Contratada deverão conter, obrigatoriamente, a descrição detalhada dos serviços efetivamente prestados, assim como o número e a data de assinatura do Contrato.

Mas as notas relativas à poda de árvores, cuja receita foi submetida ao regime não cumulativo pelo autuante, referem-se ao Contrato nº 4600002364, diverso, portanto, do Contrato nº 4610002806 anexado aos autos pela impugnante.

Em relação à Eletropaulo, tal como expressamente consignado nos parágrafos 74 e 75 do Relatório Fiscal, o autuante somente considerou sujeitas ao regime não cumulativo do PIS e da Cofins as receitas relativas à poda de árvores, identificadas como “Poda/7.11” e “Poda” na coluna “descrição serviço” da aba Eletropaulo do arquivo Faturamento 2020 à folha 792, em confronto com o Anexo VII - Receitas Sujetas ao Regime Não Cumulativo - AC 2020 do Relatório Fiscal à folha 91.

Note-se que ainda que o contrato celebrado com a Eletropaulo não guarde relação com o presente litígio, dele se extrai que os serviços a serem executados pela Contratada também não têm qualquer vinculação com uma determinada obra de construção civil, pois serão realizados sob demanda da Contratante e medidos por meio de quantidade de serviços executados, como prevê o item 2.1.1 da Cláusula Segunda — Objeto, podendo, inclusive, vir a ser prestados em outra área não prevista no Contrato, a ser definida pela Contratante. Da mesma forma, segundo item 7.2 da Cláusula Sétima, os serviços deverão ser executados na medida em que forem demandados e/ou distribuídos pela Contratante.

Portanto, os contratos celebrados pela autuada se referem a obras e serviços, mas sem vincular os serviços a quaisquer obras de construção civil determinada. A descrição das notas fiscais é essencial para identificação da atividade executada, e as notas fiscais consideradas nos autos se referem exatamente a tais serviços, fato minuciosamente analisado no Relatório Fiscal.

Convergindo com tudo o que foi aqui discutido, destaque-se a Solução de Consulta Cosit nº 44, de 14 de fevereiro de 2019, cujos excertos transcrevem-se a seguir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL -COFINS OBRAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL.

ESTAÇÕES E REDES DE DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. REGIME CUMULATIVO E NÃO CUMULATIVO. APLICAÇÃO.

A construção de estações e redes de distribuição de energia elétrica é considerada obra de construção civil, devendo submeter as receitas dela decorrentes ao regime de apuração cumulativa da Cofins.

Os serviços de manutenção de estações e redes de distribuição de energia elétrica são considerados serviços de construção civil, devendo as receitas deles decorrentes serem submetidas, em regra, ao regime de apuração não

cumulativa da Cofins. Tais receitas só estarão abarcadas pelo regime de apuração cumulativa do inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, quando os referidos serviços de manutenção estiverem vinculados a um mesmo contrato de administração, empreitada ou subempreitada de obra de construção civil e a realização de tal obra for incondicional.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 10; Lei nº 9.718, de 1998; Lei Complementar nº 116, de 2003; Lei nº 8.666, de 1993; Lei nº 5.194, de 1966.

.....
CONSTRUÇÃO E MANUTENÇÃO DE ESTAÇÕES E REDES DE DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA 44. Conforme já exposto no conceito de obras de construção civil (item 25), as obras de infraestrutura para energia elétrica, como é o caso da construção de estações e redes de distribuição de energia, submetem suas receitas ao inciso XX do art. 10 c/c o inciso V do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, devendo apurá-las pelo regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

45. Sendo os serviços de manutenção espécie corriqueira de serviço de construção civil ou serviço de engenharia, suas receitas não estão abarcadas pelo inciso XX do art. 10 c/c o inciso V do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, devendo submetê-las, em regra, ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (regra geral de apuração). Porém, quando há vinculação a

Mas as notas relativas à poda de árvores, cuja receita foi submetida ao regime não cumulativo pelo autuante, referem-se ao Contrato nº 4600002364, diverso, portanto, do Contrato nº 4610002806 anexado aos autos pela impugnante.

Em relação à Eletropaulo, tal como expressamente consignado nos parágrafos 74 e 75 do Relatório Fiscal, o autuante somente considerou sujeitas ao regime não cumulativo do PIS e da Cofins as receitas relativas à poda de árvores, identificadas como “Poda/7.11” e “Poda” na coluna “descrição serviço” da aba Eletropaulo do arquivo Faturamento 2020 à folha 792, em confronto com o Anexo VII - Receitas Sujeitas ao Regime Não Cumulativo - AC 2020 do Relatório Fiscal à folha 91.

Note-se que ainda que o contrato celebrado com a Eletropaulo não guarde relação com o presente litígio, dele se extrai que os serviços a serem executados pela Contratada também não têm qualquer vinculação com uma determinada obra de construção civil, pois serão realizados sob demanda da Contratante e medidos por meio de quantidade de serviços executados, como prevê o item 2.1.1 da Cláusula Segunda — Objeto, podendo, inclusive, vir a ser prestados em outro contrato de administração, empreitada ou subempreitada de obra de construção civil, estas podem ser

incluídas no regime de apuração cumulativa, caso a realização da obra vinculada ao serviço de manutenção for incondicional.

46. Diante da necessidade dessa vinculação incondicional, faz-se necessário pontuar o seguinte:

a) a manutenção de obras de infraestrutura de estações e redes de distribuição de energia elétrica comumente não ocorre durante uma construção, mas pode ocorrer em outras espécies de obra de construção civil, como por exemplo, durante uma reforma ou uma ampliação.

Nesses casos, as receitas decorrentes do serviço de manutenção de tais estações e redes estarão sujeitas ao regime de apuração cumulativa em razão do inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, se no contrato de administração, empreitada ou subempreitada da obra de construção civil constar aquela manutenção, o que comprovará que tal serviço está vinculado àquela obra.

b) Uma outra observação é quanto aos contratos de períodos determinados de manutenção de tais estações e redes. Caso esses serviços façam parte de contrato de administração, empreitada ou subempreitada de obra de construção civil que será executada independentemente da necessidade desta (certeza da execução da obra), suas receitas estarão sujeitas à apuração cumulativa, uma vez que as manutenções estão vinculadas a uma obra de construção civil. Porém, se a execução da obra for condicional (incerteza da execução da obra), o contrato será apenas de manutenção de estações e redes com possível execução de obra de construção civil, o que revela que tal serviço não se vincula a nenhuma obra e, portanto, suas receitas devem estar sujeitas, salvo disposição legal específica em contrário, ao regime de apuração não cumulativa das exações em comento.

b.1) A título de exemplo, caso a pessoa jurídica feche um contrato de empreitada com outra pessoa jurídica de ampliação de determinada rede de distribuição de energia elétrica, sendo que essa ampliação engloba contrato de manutenção de tais estações e redes a ser executado juntamente com a obra de ampliação, temos que o serviço de manutenção é vinculado à obra de contrato de construção civil.

Portanto, as receitas decorrentes desse contrato serão apuradas pelo regime de apuração cumulativa.

b.2) Diferente é o caso de contrato de manutenção periódica de estações e redes de distribuição de energia elétrica em que haja cláusula informado que a execução desse serviço é certa, mas ocorrerá a ampliação da rede caso seja comprovada a necessidade dessa obra.

Nesse caso, a manutenção ocorrerá independentemente da obra de ampliação, o que comprova que não há vinculação entre o serviço de manutenção de tais estações e redes e a obra de construção civil, devendo

as receitas desse contrato serem tratadas fora do escopo do inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003.

Destarte, mesmo para os serviços que porventura até possam ser enquadrados como serviços auxiliares ou complementares de construção civil, no caso da autuada são serviços relacionados às atividades próprias das distribuidoras de energia, necessários para as suas atividades operacionais de distribuição e fornecimento de energia elétrica, dissociados de uma obra de construção civil.

O razão analítico anexado pela impugnante às folhas 47426/47492 evidencia que os lançamentos contábeis são efetuados pelo valor total dos serviços prestados aos tomadores de serviços, mas as respectivas notas fiscais são emitidas de maneira individualizada para cada serviço. Aliás, a emissão de nota fiscal detalhada é prevista, inclusive, por exemplo, no contrato celebrado pela autuada com a Eletropaulo, o qual, ainda que não mencionado nas notas fiscais reclassificadas pelo autuante, expressamente determina que “a Contratada deverá emitir Notas Fiscais distintas para os Serviços de acordo com a sua natureza, conforme previsto na Lei Complementar nº 116 de 31 de julho de 2003 (“Lei Complementar 116/2003”) e em qualquer outra norma jurídica aplicável, e de eventual fornecimento de materiais solicitados pela Contratante”.

Por tudo o exposto, conclui-se que os serviços em discussão de fato se referem a atividades que não guardam relação com a execução de obras de construção civil, e, portanto correta a autuação que tomou como base as referidas notas fiscais.

Créditos não considerados pelo autuante

A impugnante alega que o autuante não deduziu do valor lançado os créditos da não-cumulatividade aos quais, em tal hipótese, a impugnante faria jus, embora disponha de todas as informações necessárias.

Porém, a contribuinte não especificou, nem comprovou, os créditos conjecturados na impugnação, que supostamente não teriam sido levados em conta nos lançamentos ora em litígio. Não cabe a esta Autoridade Julgadora quantificar os supostos créditos em questão, a serem abatidos das contribuições exigidas.

Valores informados na EFD-Contribuições

Quanto ao não recolhimento dos valores do PIS e da Cofins informados na EFDContribuições, durante o procedimento fiscal o autuante intimou o sujeito passivo a comprovar o pagamento/recolhimento dos débitos, bem como informar se os valores foram declarados por outros meios, como parcelamento ou Declaração de Compensação.

Em resposta, a contribuinte declarou que vinha procedendo à compensação dos débitos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a partir de créditos de saldo negativo de IRPJ e de CSLL. Todavia, como afirmou o autuante, “por meio das Declarações de Compensação citadas pelo sujeito passivo foram compensados débitos das contribuições para o Pis/Pasep e Cofins dos PA 10/2021 a 03/2022 e,

portanto, não comprovam a compensação/declaração dos débitos apurados nos anos de 2019 e 2020”.

Posteriormente, a fiscalizada informou que não apresentou qualquer pedido para compensação, haja vista a inexistência de créditos para o período, com vistas a efetuar as compensações, requerendo, por fim, que fosse “desconsiderada a informação sobre as compensações anteriormente informadas”.

Na impugnação, a contribuinte alega que a autuação é insubsistente, visto que todos os valores pertinentes ao crédito tributário foram devidamente recolhidos ou compensados.

Afirma que apresentará Laudo Técnico Especializado a respeito, requerendo o prazo suplementar de 45 dias para a sua juntada posterior, nos termos do artigo art. 21, I, da Lei nº 14.107, de 2005.

Porém, cientificada em 05/06/2023, até a presente data, passado quase 1 (um) ano, nenhum Laudo Técnico Especializado foi anexado ao processo.

Conclusão

Diante todo o exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade e no mérito julgar improcedente o Recurso Voluntário.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Flávia Sales Campos Vale