



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15504.730196/2016-32
ACÓRDÃO	3102-002.533 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de junho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TELSAN ENGENHARIA E SERVIÇOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

ENQUADRAMENTO. REGIME CUMULATIVO. CONSTRUÇÃO CIVIL

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.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

ENQUADRAMENTO. REGIME CUMULATIVO. CONSTRUÇÃO CIVIL

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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário para cancelar a autuação.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Fabio Kirzner Ejchel, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Luiz Carlos de Barros Pereira, Karoline Marchiori de Assis e Pedro Sousa Bispo (Presidente)

RELATÓRIO

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório do acórdão recorrido com os devidos acréscimos:

O contribuinte em epígrafe foi alvo de fiscalização que teve seu início com o Mandado de Procedimento Fiscal nº 06.1.01.00-2016-00358-6 e o Termo de Intimação Fiscal de 24/05/2016. Os períodos de apuração compreendidos nesse procedimento eram de 01/2012 a 12/2012. Com base nessa fiscalização foram lavrados Autos de Infração com um crédito tributário total, englobando multa e juros, de R\$ 28.435.000,98 – R\$ 23.364.933,39 de Cofins e R\$ 5.070.067,59, de PIS – como se observa às fls. 2 a 18 1. O Termo de Verificação Fiscal detalhando os lançamentos se encontra às fls. 20 a 36.

Durante a fiscalização foi solicitado ao contribuinte documentação fiscal e contábil, além de esclarecimentos, a seguir destacados: contrato social e alterações; descrição sucinta do processo produtivo da empresa; demonstração do método eleito para fins de determinação dos custos e das despesas vinculados às receitas tributadas e não tributadas; demonstrativos de apuração das contribuições; justificativas para as retificações dos DACONS; apresentação das memórias de cálculos dos valores retificados; demonstrativos de apuração das bases de cálculo com base no preenchimento dos DACONS; apresentação de planilha com códigos e descrição dos centros de custos; demonstrativos dos encargos de depreciação que geraram créditos; apresentação de planilhas detalhadas das notas fiscais que geraram alterações no DACON; cópias dos contratos de prestações de serviços com seus aditivos; informação sobre ações judiciais relativas às contribuições; livros Diário e auxiliares, Razão e auxiliares, Lalur e Registro de Inventário; designação de representante legal; entre outros.

Encontram-se juntados a esses autos: relação de notas fiscais emitidas (fls. 38 a 56); demonstrativos da situação fiscal apurada (fls. 58 a 59); contratos de prestação de serviços (fls. 246 a 793); notas fiscais de serviços eletrônicas (fls. 1.207 a 2.288); outros contratos (fls. 2.289 a 3.347); DACONS (fls. 3.348 a 3.743); contrato social da TELSAN e alterações (fls. 3.749 a 3.851); entre outros.

A empresa não apresentou a maior parte dos documentos fiscais e contábeis solicitados sob intimação alegando ocorrência de sinistro e perda dos mesmos:

“... em 03/10/2014 **ocorreu um sinistro** nas dependências da empresa responsável pela guarda e manutenção de tal documentação, tudo conforme Boletim de Ocorrência e laudos anexos, fornecidos tanto pela Memovip, quanto pelas autoridades competentes.

Em decorrência deste fato uma parte relevante do acervo documental, incluindo livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, tanto contábeis, quanto fiscais foram perdidos, além da possibilidade de recuperação, razão pela qual o integral atendimento ao requerimento da fazenda para apresentação de documentos encontra-se parcialmente prejudicado.” (gn) (fl. 75)

Foram feitas algumas circularizações pela fiscalização junto a várias empresas com quem a TELSAN tinha relacionamento comercial.

É feito um histórico detalhado da ação fiscal no Termo de Verificação Fiscal das fls. 20 a 36. Temos aí um resumo da ação fiscal e um quadro demonstrativo das apurações das contribuições sociais declaradas no regime cumulativo e não-cumulativo. Na sequência são arrolados os procedimentos fiscais adotados, analisando a atividade da empresa e os contratos de prestação de serviços. É também feita uma discriminação das notas fiscais de serviço relativas aos citados contratos, seguida da legislação aplicável.

Diante desses fatos entendeu a fiscalização que o contribuinte indevidamente tributou receitas do regime não-cumulativo como se fossem do regime cumulativo, o que levou ao lançamento de ofício aqui em análise.

A ciência dos Autos de Infração foi dada ao contribuinte em 23/12/2016 (fl. 63).

A **impugnação** foi apresentada em 24/01/2016, de acordo com o termo de solicitação de juntada da fl. 3.853, às fls. 3.854 a 3.892 (igual as fls. 4.078 a 4.119), onde **em síntese** o contribuinte faz as seguintes alegações:

- QUE o Auditor apenas se fixou no fato de que o impugnante possui CNAE primário a atividade econômica de consultoria em gestão empresarial, desconsiderando que este é apenas o CNAE da matriz. Diz que existiriam outros CNAEs secundários cadastrados, não tendo sido observado a abrangência global de suas atividades. Dessa forma, teria sido ofendido o *princípio da primazia da realidade sobre a forma*. Fala que exerce subatividades como planejamento/projeto, execução/fiscalização e manutenção.

- QUE o próprio Auditor reconhece a possibilidade legal de apuração das contribuições em dois regimes diferenciados – cumulativo e não-cumulativo. Aponta que deveria ser observado efetivamente cada um dos contratos que originaram as receitas tributáveis.

- QUE relativamente ao conceito de execução de obra de construção civil discorre que o inciso XX, do art. 10, e o art. 15, da Lei nº 10.833/03, estabelece uma exceção específica da forma não-cumulativa, dizendo que ocorrerá incidência cumulativa no caso das receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou sub-empreitada de obras de construção civil. Argumenta que “execução de obra” é gênero, possuindo diversas espécies sob seu jugo. Cita a Solução de Divergência nº 11 da Cosit, assim como a Solução de Consulta nº 4.008 da DISIT/SRRF4, no sentido de englobar os serviços auxiliares e complementares às obras de construção civil. Menciona os arts. 110 e 112, do CTN, e a Lei nº 5.194/66.

- QUE o Auditor desconsiderou a realidade fática dos contratos. Tais contratos estariam vinculados à cadeia da atividade econômica de execução de obra com Anotações de Responsabilidade Técnica (ART) – citando várias delas. Fala que os contratos não foram diligenciados apropriadamente. Diz que os contratos foram considerados nos exatos termos do citado inciso XX como se depreende dos DACONs. Afirma que as notas fiscais foram analisadas de *forma tendenciosa*, e que estaria claramente inseridas na cadeia produtiva do que é chamado de “execução de obra”.

- QUE o Auditor agiu de modo imprudente, quiçá descuidado. Das 92 notas fiscais citadas como exemplo pela fiscalização, apenas 36 corresponderiam aos contratos delineados no escopo da ação fiscal. Outras 56 notas fiscais não passaram pelo crivo do Auditor. A defesa aponta que os contratos não foram nem sequer folheados pelo Auditor. Termina dizendo que a generalização traria consigo a falta de embasamento.

- QUE no caso de apuração em regimes simultâneos a interpretação da norma deve ser pró contribuinte, visto que tributou suas receitas corretamente em ambos regimes. Novamente faz comentários sobre o conceito de obras de construção civil e de outros pontos *já narrados anteriormente*. Reproduz que o emprego da analogia não pode resultar na exigência de tributo.

- QUE na apuração da base de cálculo a erro, pois afronta o art. 142, do CTN, caracterizando cerceamento de defesa e levando a anulabilidade do lançamento. Refere haver bi-tributação da receita bruta, pois o lançamento de ofício tomou por base a receita total bruta, não levando em conta créditos, retenções e pagamentos informados à Receita Federal. Deveria o fiscal se estivesse correto restringir seu lançamento apenas a receita tributada sobre o regime da cumulatividade, sendo que aqueles já inseridos na não-cumulatividade não poderiam servir de base de cálculo para a autuação. Ou seja, admitindo-se o erro no recolhimento no regime cumulativo, apenas essa parte poderia fundamentar o Auto de Infração (no caso R\$ 92.871.591,78). Haveria duplicidade na base de cálculo e excesso de penalização.

- QUE seus lançamentos por homologação teriam sido analisados e referendados tacitamente, ocorrendo, portanto, homologação tácita, nos termos do § 4º, do art. 150, do CTN; isso porque os descontos de créditos e os recolhimentos realizados não foram objeto de não homologação ou glosa por parte do Auditor, sendo assim referendados. Assim devem ser tomado como verdadeiras todas as informações dos DACONs dos períodos autuados. O Auditor teria incorrido nos seguintes erros: 1º) considerou 100 % da receita bruta como recolhida da forma incorreta; 2º) não considerou as retenções e descontos de créditos no lançamento de ofício; 3º) os lançamentos fiscais referentes aos créditos apurados e às retenções não foram objeto de glosa, devendo ser considerados na sua totalidade.

- QUE a fiscalização poderia ter diligenciado para identificar os bens e serviços necessários para o seu processo de prestação de serviços que dessem direito a desconto de créditos a serem utilizados. A atividade do Auditor é vinculada à lei e não pode escolher o que deve ou não ser observado. Argumenta que sua escrita contábil disponível no SPED faz prova a seu favor. Complementa que o Auditor desconsiderou todas as informações do ambiente SPED, DACON e DCTF, o que denotaria negligência e superficialidade incompatível com o alicerce do Auto de Infração. Se ocorressem glosas, estas deveriam ter sido individualizadas, pois só assim poderia haver a ampla defesa e o contraditório. Esse montante desprezado alcançaria a cifra de R\$ 7.367.489,76. Não teria ocorrido fundamentação fática ou legal que justificasse a não utilização dos créditos e das retenções lançadas no DACON e na DCTF. O lançamento deveria ao menos ser revisto.

POR FIM, conclui, requerendo que:

a) Seja reconhecida a corretude da apuração do PIS e da Cofins no exercício de 2012 sobre as receitas em regime misto, parte cumulativa e parte não-cumulativa, ante a aplicação da adequada interpretação ao conceito de execução de obra de construção civil, julgando-se totalmente insubsistentes os Autos de Infração;

b) Sucessivamente: b.1) que se reconheça que houve erro na apuração do lançamento dos Autos de Infração nos termos acima propostos, declarando-se a anulabilidade nos termos do artigo 142, do CTN; b.2) que se reconheça a bi-tributação da receita bruta contida no lançamento de ofício ao utilizar como base de cálculo 100% da receita bruta de 2012, a fim de limitar a receita bruta tributável do lançamento de ofício ao valor de R\$ 92.871.591,78; b.3) que se reconheça que se operou a homologação tácita do exercício de 2012, ante a preclusão administrativa lógica, presumindo corretos os créditos e as retenções apuradas e informados em DCTF e DACON, determinando que seja decotado do quantum devido no lançamento de ofício antes da aplicação da multa e dos juros, o montante de R\$ 7.367.489,76; b.4) que se reconheça a preclusão e impossibilidade de se revisitar o exercício de 2012 para tudo que for diverso da sistemática de apuração cumulativa (ou não) de parte das receitas decorrentes, por força da segurança jurídica e da homologação tácita.

c) Seja realizada as seguintes diligências e provas complementares: c.1) prova pericial, caso necessário após a apresentação da resposta do Auditor; c.2) oitiva de testemunhas e do próprio Auditor; c.3) perícia nos locais de prestação de serviço para se comprovar os termos alegados em sua fundamentação; c.4) perícia contábil para se confirmar os erros de cálculo e apuração fundamentados anteriormente.

FINALMENTE, requer que seja pronunciada a preclusão administrativa lógica e temporal para realização de novo ato administrativo com igual finalidade ao ora atacado, sobretudo por determinação do princípio da segurança jurídica insculpido no art. 5º, da Constituição Federal, bem como art. 64, da Lei nº 9.784/99, c/c art. 14 e seguintes, do Decreto nº 70.235/72, e artigos 145, 149 e 150 do CTN.

Da defesa apresentada restaram alguns pontos a serem esclarecidos, mais especificamente quanto à alegação de bi-tributação no lançamento de ofício e, no tocante aos créditos e retenções relativos ao reenquadramento de receitas realizado pela fiscalização.

Também se requisitou que fossem prestadas outras informações caso se entendesse pertinente a respeito dos serviços prestados e sua caracterização ou não como obras de construção civil.

Diante disso, o processo foi encaminhado em diligência através da Resolução de nº 10-001.007, em 22/07/2017 (fls. 4.366 a 4.371).

A resposta da DRF a diligência solicitada se encontra às fls. 4.374 a 4.377.

Sobre essa resposta da diligência feita pela DRF a TELSAN voltou a se manifestar às fls. 4.391 a 4.399. Dessa feita *acrescentou* as seguintes alegações:

- QUE teria ocorrido homologação tácita dos seus créditos pelo motivo de o Auditor-Fiscal não tê-los glosado no momento oportuno, no curso do ato fiscalizatório e quando do lançamento de ofício realizado, com base no § 4º, do art. 150, do CTN.

- QUE no caso das retenções na fonte, o Auditor-Fiscal reconheceria a existência dessas, mas que, no entanto, não teria utilizado esses valores. Reproduz a planilha da fl.

4.395, argumentando que a coluna das retenções estaria zerada. Diz que isso geraria uma cobrança indevida no montante de R\$ 7.367.489,76.

- QUE houve a ocorrência de bi-tributação diante do fato de que foi apurado como base de cálculo o montante de 100 % da sua receita bruta no ano de 2012, enquanto deveria se ter considerado apenas os valores reequadrados da sistemática da cumulatividade, ou seja, na importância de R\$ 92.871.591,78. Haveria, assim, duplicidade de cobrança da base de cálculo.

POR FIM, reitera a integral insubsistência do Auto de Infração pelos fundamentos apresentados em sua impugnação. Em sede de tese eventual e considerando as informações prestadas pelo Auditor, que seja efetuado o decote do quantum a pagar – antes da aplicação da multa e dos juros – no montante de R\$ 7.367.489,76. Requer, mais uma vez, que seja reconhecia a anulabilidade do Auto de Infração por erro na construção do lançamento, nos termos do art. 142, do CTN. Requer, ainda, o reconhecimento da preclusão lógico-temporal, bem como a decadência do lançamento de ofício, ante a homologação tácita relativa aos fatos geradores e a fruição do quinquídio legal, caso aplicável. Reitera pelos seus pedidos de provas complementares, pericial e contábil.

Ato contínuo, a DRJ – PORTO ALEGRE (RS) julgou a impugnação do Contribuinte nos termos sintetizados na ementa, a seguir transcrita:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

DESENQUADRAMENTO. REGIME CUMULATIVO. CONSTRUÇÃO CIVIL. Correto o desenquadramento do regime cumulativo para o não-cumulativo quando caracterizado não ocorrer a hipótese prevista no art. XX, do art. 10, da Lei nº 10.833/2003, ou seja, que as atividades realizadas não se tratam de receitas oriundas da execução por administração, empreitada ou subempreitada de obras de construção civil.

LIQUIDEZ E CERTEZA.

A mera alegação da existência de crédito, desacompanhada de elementos de prova – liquidez e certeza, não é suficiente para reformar a decisão de não reconhecimento dos créditos.

PERÍCIA. PEDIDO INDEFERIDO.

Indefere-se o pedido de perícia quando as informações necessárias se encontram nos autos e não é demonstrada sua real necessidade para a solução do litígio. Ainda mais quando o contribuinte reiteradamente durante o procedimento fiscalizatório declarou não ter mais os elementos probatórios que poderiam justificar a sua realização.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

DESENQUADRAMENTO. REGIME CUMULATIVO. CONSTRUÇÃO CIVIL. Correto o desenquadramento do regime cumulativo para o não-cumulativo quando

caracterizado não ocorrer a hipótese prevista no art. XX, do art. 10, da Lei nº 10.833/2003, ou seja, que as atividades realizadas não se tratam de receitas oriundas da execução por administração, empreitada ou subempreitada de obras de construção civil.

LIQUIDEZ E CERTEZA.

A mera alegação da existência de crédito, desacompanhada de elementos de prova – liquidez e certeza, não é suficiente para reformar a decisão de não reconhecimento dos créditos.

Em seguida, devidamente notificada, a Empresa interpôs o presente recurso voluntário pleiteando a reforma do acórdão.

No Recurso Voluntário, a empresa suscitou as mesmas questões preliminares e de mérito, repetindo as argumentações apresentadas na impugnação quanto à matéria autuada.

Esta Turma Colegiada, em julgamento realizado no dia 20 de novembro de 2019, por meio da Resolução nº3402-002.398, resolveu baixar o processo em diligência para que a unidade de origem realizasse os seguintes procedimentos:

a) intime a Recorrente para que esta apresente Laudo Técnico subscrito por profissional habilitado, para descrição pormenorizada das atividades exercidas pela recorrente para cumprimento de cada contrato de serviços objeto da presente autuação (considerar todos os contratos), classificando-as tanto em relação à Nomenclatura Brasileira de Serviços (NBS), instituída pelo Decreto nº 7.708/2012, como em relação à Discriminação de Obras e Serviços de Construção Civil, constante no Anexo VII da Instrução Normativa RFB 971/2009, e/ou à Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE;

b) elabore uma planilha com o detalhamento das receitas da Recorrente, por contrato, nota fiscal e tipo de serviço, segregando as receitas advindas da execução de "obras da construção civil", nelas inclusas as "obras e serviços auxiliares e complementares da construção civil", das demais atividades em relação a um mesmo contrato;

c) manifeste-se, em Relatório Conclusivo, acerca do enquadramento das receitas da Recorrente como "obras e serviços auxiliares e complementares **da construção civil**", **com base no disposto no Ato Declaratório Interpretativo Cosit nº 30, de 1999 e Solução de Divergência Cosit nº 11, de 2014, e da sua eventual potencialidade para alterar, ainda que parcialmente, o enquadramento da contribuinte no regime não cumulativo das contribuições do PIS/Pasep e Cofins, apresentando demonstrativo retificador dos valores lançados, se for o caso;**

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

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

O processo foi a mim sorteado, tendo em vista que o Relator originário, Conselheiro Rodrigo Mineiro, deixou esta Turma Colegiada para assumir a função de Conselheiro Julgador da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Como não foi cumprida integralmente a solicitação do Colegiado, o processo foi novamente baixado em diligência à unidade preparadora para complementar o relatório fiscal, por meio da resolução nº3402-003.362.

Cumprida a Diligência solicitada, o processo foi a mim devolvido para indicação à pauta e continuidade do julgamento, conforme procedi.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Pedro Sousa Bispo, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

Conforme se depreende da leitura dos autos, a lide trata de lançamento fiscal de ofício da COFINS e PIS não cumulativos, do período de apuração de 01/2012 a 12/2012, uma vez que se identificou que no período a Empresa se utilizou indevidamente do regime cumulativo na apuração das contribuições decorrente da falta de comprovação de que a Empresa executou obra de construção civil, nos termos do inciso XX, do art. 10, e o art. 15, da Lei nº 10.833/03.

Alega a Fiscalização que os serviços prestados não se caracterizariam dentro do conceito de obras de construção civil, e dessa forma estaria a Recorrente sujeita à não-cumulatividade em todos os serviços relativos aos contratos analisados.

Destaca-se que a recorrente, quando fiscalizada, não apresentou a maior parte dos documentos fiscais e contábeis solicitados sob intimação alegando ocorrência de sinistro e perda dos mesmos, o que levou à circularização pela fiscalização junto a várias empresas que tinham relacionamento comercial com a recorrente. Assim justificou a Recorrente (fl.75):

“... em 03/10/2014 **ocorreu um sinistro** nas dependências da empresa responsável pela guarda e manutenção de tal documentação, tudo conforme Boletim de Ocorrência e laudos anexos, fornecidos tanto pela Memovip, quanto pelas autoridades competentes.

Em decorrência deste fato uma **parte relevante do acervo documental, incluindo livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, tanto contábeis, quanto fiscais foram perdidos**, além da possibilidade de recuperação, **razão pela qual o integral atendimento ao requerimento da fazenda para apresentação de documentos encontra-se parcialmente prejudicado.**”

(negrito nosso)

Em vista da não apresentação dos documentos pela Empresa, a Fiscalização circularizou com os *tomadores de serviço* da Fiscalizada, a fim de obter as informações sobre os serviços prestados referentes às notas fiscais analisadas.

As circularizações foram feitas principalmente com as empresas Petrobras, Companhia Paraense de Energia, Consórcio Itaboraí, Companhia de Gás de Minas Gerais, Petrobrás Distribuidora, Petrobrás Transporte S/A, etc. Segundo a Fiscalização, tais empresas prestaram as informações solicitadas que confirmaram que as notas fiscais e contrato envolvidos tratavam de serviços contratados e prestados pela TESAN, os quais não se enquadravam no disposto no inciso XX, do já referido art. 10.

Nos autos consta um resumo dessa circularização contrato por contrato como pode se observar às fls. 27 a 30, além da descrição dos serviços técnicos especializados e/ou de apoio, desenvolvidos nesses contratos, constantes das notas fiscais objeto da autuação.

A Recorrente, por sua vez, diferente do alegado pelo Auditor e reafirmado pelo vergastado acórdão, afirma que partes dos Contratos estão sim afeitos à apuração das Contribuições de PIS e COFINS pela sistemática da cumulatividade do PIS/COFINS, nos exatos termos do artigo 10, XX da Lei 10.833/03 e demais normas de regência. Quando o Auditor afirma de forma contundente que “todos os contratos” estariam afetos à sistemática da não cumulatividade a DRJ peca em duplicidade: primeiro porque generaliza sem observar as peculiaridades dos contratos; segundo, porque não analisou de fato todos os contratos, o que torna sua conclusão falha.

Ressalta que apenas 24 Contratos foram efetivamente analisados, sendo que das 92 (noventa e duas) notas fiscais citadas “exemplificativamente” no Termo de Verificação Fiscal apenas 36 (trinta e seis) correspondem de fato aos contratos delineados no escopo da ação fiscal. As outras 56 (cinquenta e seis) notas fiscais que correspondem a outros 17 (dezessete) Contratos que sequer passaram pelo crivo efetivo do Auditor responsável pela fiscalização e sequer foram citados ou anexados a Ação Fiscal.

Ainda ressalta ser irrelevante qual o CNAE ou objeto social preponderante da Empresa; há que se observar, de fato e de direito, o escopo e os “serviços” desenvolvidos efetivamente em cada um dos Contratos dos quais originaram-se as receitas tributáveis, o que não ocorreu nos autos.

Em vista das alegações, o Colegiado, então, resolveu baixar o processo em diligência para que todos os contratos relacionados com a notas fiscais, objeto da autuação, fossem verificados pela Fiscalização. Além disso, houve a necessidade de elaboração de laudo técnico, por profissional habilitado, no qual se determinasse em todos os contratos envolvidos se houve a realização de “obras de construção civil” ou como “serviços auxiliares da construção”, o que seria fundamental para enquadramento das receitas auferidas de acordo com o regime de apuração das

contribuições em cumulativo ou não cumulativo, de acordo com os conceitos estabelecidos no Ato Declaratório Interpretativo Cosit nº 30, de 1999.

O resultado da diligência fiscal foi assim descrito pelo Auditor Fiscal:

Em 16/01/2020, o Contribuinte foi intimado a apresentar "Laudo Técnico" subscrito por profissional habilitado, para descrição pormenorizada das atividades exercidas pela recorrente para cumprimento de cada contrato de serviços objeto da presente autuação (considerar todos os contratos), classificando-as tanto em relação à Nomenclatura Brasileira de Serviços (NBS), instituída pelo Decreto nº 7.708/2012, como em relação à Discriminação de Obras e Serviços de Construção Civil, constante no Anexo VII da Instrução Normativa RFB 971/2009, e/ou à Classificação Nacional de Atividades Econômicas CNAE".

Face a complexidade do trabalho, o contribuinte solicitou a dilação do prazo para atender a intimação, com o que concordamos.

Assim, o Contribuinte apresentou em 10/02/2020 "Laudo Técnico" para os contratos que ele classificou como controversos (todos do regime cumulativo), elaborados pelo engenheiro civil **Antônio Augusto Ferreira** - CREA no. 9207/D. É importante ressaltar que não foi apresentado o currículo do engenheiro, para conhecermos sua experiência na elaboração de pareceres/perícias, e nem seu CPF.

Como não foram apresentados os "Laudos Técnicos" para todos os contratos, como assim determinada a diligência do CARF, o Contribuinte foi novamente intimado, em 03/03/2020, a apresentar referidos documentos. Novamente solicitou a dilação do prazo para atender a intimação, com o que novamente concordamos. Em 19/03/2020 apresentou o "Laudo Técnico" que faltava.

É importante que ressaltar que o contribuinte foi novamente intimado em 06/08/2020, a apresentar o restantes dos laudos, que por desatenção desta Fiscalização não observou que a resposta a intimação tinha sido recebida durante o período da pandemia COVID-19, conforme o artigo 4º da Portaria RFB+SRRF06 nº 135 de 19/03/2020 via e-cac com o número 13031.130178/2020-11 diferente do processo em análise 15504.730.196/2016-32.

Com relação ao "Laudo Técnico" dos contratos não controversos (regime não cumulativo) foi elaborado pelos Senhores: (1) **Rogério Magalhães Figueiroa**, administrador de empresas devidamente registrado no CRA/MG sob o nº 01-025793/D e (2) **Floriano Tarcísio Moncorvo**, engenheiro civil devidamente registrado no CREA/MG sob o nº 6390-4³ Região.

Novamente é importante destacar que não foram apresentados os currículos dos Senhores Rogério Magalhães Figueiroa e Floriano Tarcísio Moncorvo. Mas vale lembrar que o Sr. Floriano Tarcísio Moncorvo é um dos sócios da empresa, o que vicia o referido laudo.

Transcrevemos a seguir artigo da Lei nº 9.784/99 de 29 de janeiro de 1999 (Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal)

Art. 18. É impedido de atuar em processo administrativo o servidor ou autoridade que:

I - tenha interesse direto ou indireto na matéria; (...)

Acompanhando os LAUDOS DE ENGENHARIA foram anexados, para cada contrato:

-RELATÓRIO DE ATIVIDADES TÉCNICAS com a DESCRIÇÃO DAS ATIVIDADES TÉCNICAS,

-EVIDÊNCIAS FOTOGRÁFICAS (fotos).

(...)

Constatamos, também, que a quase totalidade das mais de 100 fotos anexadas, que pertence ao acervo fotográfico da empresa e que guardam relação com os contratos em análise, não registram as datas.

Acreditávamos que haja vista do valor do crédito tributário envolvido o Contribuinte deveria ter contratado **renomado especialista** ou **renomada instituição de auditoria** etc. Portanto, sem conhecermos a experiência de quem elaborou os "Laudos" inviabiliza qualquer análise por parte desta Fiscalização.

Tendo em vista a dificuldade desta Fiscalização na análise dos "Laudos", restou prejudicada a elaboração de uma planilha com o detalhamento das receitas da Recorrente, por contrato, nota fiscal e tipo de serviço, segregando as receitas advindas da execução de "obras da construção civil", nelas inclusas as "obras e serviços auxiliares e complementares da construção civil", das demais atividades em relação a um mesmo contrato.

Entretanto, anexamos planilha 2(duas) planilhas, nomeadas como: (1) - **RELAÇÃO DE CONTRATOS E NOTAS FISCAIS REGIME NÃO CUMULATIVO** e (2) - **RELAÇÃO DE CONTRATOS E NOTAS FISCAIS REGIME CUMULATIVO** onde estão identificadas as notas fiscais e respectivos contratos e regime de apuração das receitas em cumulativo e não cumulativo, somente não é possível separar as receitas exclusivas da construção civil e mesmo considerando o **RELATÓRIO DAS ATIVIDADES TÉCNICAS**, apresentado pela empresa esta separação não seria possível (seria tudo ou nada).

Em relação a manifestação em Relatório Conclusivo, acerca do enquadramento das receitas da Recorrente como "obras e serviços auxiliares e complementares da construção civil", com base no disposto no Ato Declaratório Interpretativo Cosit nº 30, de 1999 e Solução de Divergência Cosit nº 11, de 2014, e da sua eventual potencialidade para alterar, ainda que parcialmente, o enquadramento do Contribuinte no regime não cumulativo das contribuições do PIS/Pasep e Cofins, temos, no âmbito da RFB o seguinte entendimento:

A expressão "obras de construção civil", para fins de aplicação do inciso XX do art. 10 c/c o inciso V do art. 15 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 Contribuição para o PIS/Pasep, porém, quando aplicadas em obra de construção civil e vinculadas 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.

Portanto, pelas circunstâncias apresentadas, não há retificação a fazer, isto é, mantemos o crédito tributário como lançado.

Ante ao exposto, encerramos nesta data a Diligência Fiscal em relação ao Sujeito Passivo acima identificado, tendo sido verificado o cumprimento das solicitações expedidas pela 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, de 20 de novembro de 2019, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

Damos ciência ao contribuinte deste Relatório Fiscal, salientando que é facultado apresentar razões de inconformidade específicas dos resultados desta diligência, no prazo de 30 dias, contados da data da ciência deste, nos termos do artigo 35, parágrafo único, do Decreto nº 7.574/11.

(negritos nossos)

Constata-se que, baseada nas informações de todos os contratos entregues e respectivos laudos, a fiscalização elaborou duas planilhas: uma relativa aos contratos “controversos”, com receitas auferidas nos contratos e notas fiscais, as quais o Contribuinte aplicou o regime cumulativo e outra relativa aos contratos “incontroversos”, com receitas auferidas em contratos e notas fiscais, as quais o contribuinte aplicou o regime não cumulativo.

Quanto aos contratos “incontroversos” afirma que os laudos técnicos apresentados pelo Contribuinte foram elaborados por Engenheiro, que é sócio da Empresa Fiscalizada, fato que invalida os laudos, em vista da suspeição do profissional, nos termos do inciso I do art.18, da Lei nº 9.784/99 de 29 de janeiro de 1999.

Cumprе frisar que, como a lide do processo diz unicamente ao reenquadramento daquelas receitas que foram reenquadradas do regime cumulativo para o não cumulativo, não há relevância para a solução da lide as considerações sobre os contratos sob o regime não cumulativo ou contratos “incontroversos”, como a própria denominação atribuída já indica.

No que se refere aos contratos “controversos”, aos quais a empresa reconheceu as receitas sob o regime da cumulatividade, conforme se observa, o Auditor, na diligência fiscal, absteve-se de qualquer análise quanto ao conteúdo dos laudos apresentados, em vista de que os mesmos foram elaborados por Engenheiro sem a apresentação do seu currículo ou experiência. Também a Fiscalização não fez qualquer análise do conteúdo dos contratos que ainda não haviam sido entregues ou passado pelo crivo da Fiscalização, mas que foram posteriormente juntados aos autos (17 contratos, conforme citado na primeira resolução, entregues na diligência fiscal), no sentido de avaliar se as receitas auferidas decorrentes desses contratos se enquadrariam no regime cumulativo ou não cumulativo.

Nos autos, também não é possível identificar intimação específica para que o Contribuinte sanasse o suposto “vício” dos laudos, no sentido de apresentar o currículo e experiência do engenheiro signatário dos laudos, fato alegado pela Fiscalização para desconsiderar os laudos e não atender as determinações da diligência.

Dessa forma, em vista da incompletude do relatório de diligência, o colegiado novamente baixou o processo em diligência para que a unidade de origem realizasse os seguintes procedimentos:

- i) intime a Recorrente para informar o currículo do Engenheiro signatário dos laudos dos contratos “controversos”, bem como sua experiência na elaboração de pareceres/perícias. No caso de ser suprida a suposta “deficiência” alegada nos laudos, devem ser atendidos todos os quesitos formulados na resolução nº3402-002.398. Na mesma intimação, o Contribuinte deverá ser intimado a complementar os laudos técnicos dos contratos “controversos” com mais alguma informação relevante que, por ventura, a Fiscalização entenda necessária para atender ao contido na resolução nº3402-002.398;
- ii) ainda que não se leve em consideração na análise os laudos apresentados pelo Contribuinte, que a Autoridade Fiscal se pronuncie sobre a potencialidade dos novos contratos apresentados na diligência (17 contratos), juntamente com as notas fiscais a eles vinculados (56 notas fiscais), para a caracterização das atividades envolvidas neles como "obras da construção civil", inclusas as "obras e serviços auxiliares e complementares da construção civil", com reflexos no regime de apuração das receitas em cumulativo e não cumulativo das receitas desses contratos;
- iii) que a Autoridade Fiscal elabore Relatório Conclusivo acerca da apuração das informações solicitadas nos itens acima;
- iv) após a intimação da Recorrente do resultado da diligência, conceder-lhe o prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, nos termos do art. 35 do Decreto nº 7.574/2011.

Atendendo à solicitação do colegiado, a autoridade fiscal elaborou relatório de diligência fiscal apresentando as seguintes conclusões quanto ao solicitado:

Anexamos ao Processo os **Laudos Técnicos**, e os respectivo **Relatórios de Análise Técnica** de cada contrato controverso, emitidos pelos profissionais **ANTÔNIO AUGUSTO FERREIRA** e **GERALDO MAGELA VIEIRA STARLING** inclusive os seus currículos profissionais foram juntados.

Elaboramos uma planilha (**ANEXO-IV**) com o detalhamento das receitas da Recorrente, por contrato, nota fiscal, mas não foi possível informar tipo de serviço e nem segregar as receitas advindas da execução de "obras de construção civil" nelas inclusas as "obras e serviços auxiliares e complementares da construção civil", das demais atividades em relação a um mesmo contrato, por falta de maiores detalhes dos Laudos apresentados (os laudos foram bem sucintos).

O Contribuinte alegou que cerca de 56 (cinquenta e seis) notas fiscais que correspondem a outros 17 (dezessete) contratos, não foram analisados pela Fiscalização. Contudo há que esclarecer que estes contratos não foram anexados ao processo, e possivelmente foram contratos assumidos em exercícios anteriores e avançaram para o exercício fiscalizado. Entretanto, de acordo com os laudos técnicos eles foram disponibilizados pelo Sujeito Passivo para conclusão dos referidos laudos. É importante ressaltar que os contratos anexados ao processo foram em sua maioria objeto de circularização nos tomadores de serviços. O contribuinte, como alegou, desde

o início do procedimento perda dos arquivos, pouco se movimentou para recuperar e/ou reconstituir sua documentação.

Em relação as notas fiscais, **(não identificamos as notas nº 10, 13, 17, 223, 647 e 1744)**, e aquelas analisadas apresentam o **CNAE FISCAL:7112-0/0000-Serviços de Engenharia** e o **Código de Tributação do Município-CTISS-070L0/0L88-Engenharia/Exceto Execução Material de Obra**.

Também esclarecemos que as cópias das notas fiscais, por serem cópias, muitas vezes, por estarem ilegíveis, não foi possível identificar o nº contrato e outros elementos. Ainda elaboramos um demonstrativo com os CNAE(s) e a descrição dos serviços que constam das notas fiscais anexadas. Aquele identificadas na cor amarela são aquelas mencionadas pelo Contribuinte **(Anexo I)**.

A respeito do **ATO DECLARATÓRIO INTERPRETATIVO COSIT nº 30 de 1999** a norma em referência dispõe sobre o alcance do conceito de "obras de construção civil" para efeito de aplicação do regime de apuração cumulativa da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos do inciso XX do art. 10 e do inciso V do art. 15 da Lei nº 10.833/2003.

Dessa forma, enquadram-se no conceito de obras de construção civil as obras e os serviços auxiliares e complementares da construção civil, tais como exemplificados a seguir, na forma do Ato Declaratório Normativo Cosit nº 30/1999:

Construção, demolição, reforma e ampliação de edificações;

Sondagens, fundações e escavações;

Construção de estrada e logradouros públicos;

Construção de pontes, viadutos e monumentos;

Terraplenagem e pavimentação;

Pintura, carpintaria, instalações elétricas e hidráulicas, aplicação de tacos e azulejos, colocação de vidros e esquadrias; e

Quaisquer outras benfeitorias agregadas ao solo ou subsolo.

No mais, segundo a referida norma, ficam modificadas as conclusões em contrário constantes em soluções de consulta ou em soluções de divergências emitidas antes da publicação deste ato, independentemente de comunicação aos consulentes.

Portanto, no **Ato Declaratório Normativo Cosit nº 30, de 14 de outubro de 1999**, a RFB manifesta uma visão abrangente em relação ao termo "obras de construção civil", deixando fundamentado que o termo pode incluir os serviços auxiliares e complementares.

Pela leitura do conceito de serviços de construção civil (ou, similarmente, serviços de engenharia) e até mesmo numa leitura rápida 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. Porém vejamos o que diz a Lei nº 10.833, de 2003.

Leinº 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;

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.

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.**

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.

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 será necessário se utilizar 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.

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).

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

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.

Diante do que foi exposto acima, e levando em consideração, também, os Laudos Técnicos e respectivos Relatórios de Análise Técnica, de cada obra, apresentados pelo contribuinte, concluimos que, os contratos considerados controversos se enquadram em obras e serviços auxiliares e complementares da construção civil, portanto, no regime cumulativo de apuração do PIS/PASEP e COFINS.

Haja vista a conclusão acima apresentamos **demonstrativo retificador dos valores lançados (Anexos-I e II).**

Damos ciência ao contribuinte deste Relatório Fiscal, salientando que é facultado apresentar razões de inconformidade específicas dos resultados desta diligência, no prazo de 30 dias, contados da data da ciência deste, nos termos do artigo 35, Parágrafo único do Decreto nº 7.574/11.

Como se observa pela leitura do relatório fiscal da diligência, na análise dos contratos, o auditor fiscal informa que todos os contratos controversos se enquadram em obras e serviços auxiliares e complementares da construção civil e, portanto, no regime cumulativo de apuração do PIS/PASEP e COFINS. Nas e-fls,5003 e 5004, demonstra que não restou mais PIS e COFINS a pagar após as conclusões da diligência.

Dessa forma, não permanecendo mais controvérsia nos autos quanto à indevida reclassificação das receitas dos contratos objeto da autuação para o regime não cumulativo, o resultado da diligência deve ser acolhido no presente julgamento (e-fls.4.921 a 5.035) para reconhecer a insubsistência integral da autuação, conforme planilha de apuração das contribuições (Demonstrativo da Situação Fiscal Apurada - Retificado), e-fls-5.003 e 5.004 **(Anexos-I e II).**

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário para cancelar a autuação.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo