



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 16682.721410/2015-91  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-010.913 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de maio de 2021  
**Recorrente** MPE MONTAGENS E PROJETOS ESPECIAIS  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/2011 a 31/12/2011

MONTAGEM. MANUTENÇÃO. REGIME DE TRIBUTAÇÃO. NÃO-CUMULATIVO.

As obras e os serviços de montagens e/ou manutenção de sistemas mecânicos, elétricos, eletromecânicos, eletrônicos, térmicos, termoelétricos, hidráulicos não estão circunscritos pelo conceito de obras de construção civil para fins de tributação pelo regime cumulativo das contribuições PIS/Cofins.

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. DACON. REVISÃO DE OFÍCIO. DECADÊNCIA. INAPLICABILIDADE.

Encontra-se hoje pacificado neste Conselho o entendimento de que as regras de limitação temporal para a efetivação do lançamento tributário (Art. 150, par. 4º e Art. 173, ambos do CTN), não se aplicam à análise fazendária a respeito da liquidez e certeza do crédito tributário pretendido em pedido de restituição/compensação pelo contribuinte.

DECADÊNCIA. INEXISTÊNCIA.

Sendo a diligência mero meio de verificações relativas à base de cálculo de créditos utilizados em declaração de compensação, não há que se falar em decadência em razão de modificação de lançamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida. No mérito, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para exonerar os valores indicados no resultado da diligência de e-fls. 5218/5222 e planilhas em folhas não pagináveis, além do contrato nº TC 0187-SM/2007/0062, que não consta no resultado da diligência, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Vinicius Guimaraes, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Larissa Nunes Girard, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente)

## Relatório

Por bem retratar os fatos até o presente momento, reproduz-se o relatório da Resolução n.º 3302-000.964, em sessão de 26 de março de 2019:

Trata-se de recurso voluntário interposto em face da decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento (“DRJ”) de Ribeirão Preto/SP que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo contribuinte sobre a cobrança de Contribuição ao PIS e de COFINS não cumulativas, consubstanciada nos autos de infração em questão (fls 4960/4987), relativos ao período de 07/2010 a 12/2011, incluídos principal, juros de mora e multa no percentual de 75%.

Por bem consolidar os fatos que deram ensejo ao lançamento tributário em questão, bem como os argumentos trazidos pelo contribuinte em sede de impugnação, com riqueza de detalhes, colaciono abaixo o relatório do Acórdão da DRJ:

A Fiscalização relata que a ação fiscal foi instaurada para verificar infrações reiteradas cometidas pela contribuinte nos períodos subseqüentes à autuação encerrada no processo administrativo n.º 12898.000039/2010-39.

Após citar a legislação de regência, a Autoridade Fiscal descreve a presente auditoria iniciada em 16/06/2014, **na qual a contribuinte foi intimada a apresentar**, entre outros documentos: estatuto social e alterações; demonstrativo detalhado de apuração mensal de Pis e Cofins, na forma de planilha impressa e em meio magnético, relativa ao período entre 07/10 a 12/11, especificando as contas contábeis que compõem as bases de cálculo das referidas contribuições; plano de contas e balancetes mensais analíticos, em meio magnético.

Em exame preliminar da documentação apresentada, o Fisco constatou que, além dos documentos solicitados, a contribuinte encaminhou, também, documentos de apuração do Pis e da Cofins (calculado unicamente sob o regime não-cumulativo) na Sociedade em Conta de Participação (SCPCODESP), na qual figura como sócia ostensiva; bem como que apura o IRPJ sob a forma do lucro real, calculando as contribuições pelos regimes não cumulativo e cumulativo, este último utilizado na maior parte de seu faturamento; e que utilizou o regime de caixa na determinação da base de cálculo das contribuições devidas em ambas sociedades.

A interessada foi intimada a justificar e comprovar o motivo pelo qual utiliza o regime cumulativo em grande parte de seu faturamento; a justificar e comprovar a opção pelo regime de caixa na determinação da base de cálculo das contribuições em ambas empresas; a apresentar todos contratos de prestação de serviço com seus clientes (em ambas empresas) e a apresentar o contrato social da constituição da SCP – CODESP.

Em atendimento, a interessada:

1. esclareceu a adoção do regime de caixa na determinação da base de cálculo das contribuições de ambas empresas como sendo realizada na parcela das respectivas

receitas decorrentes da construção por empreitada ou de fornecimento a preço predeterminado de bens ou serviços, contratados por pessoa jurídica de direito público, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, conforme art. 79 da Lei nº 9.718/98, fato confirmado pela Fiscalização, bem como que foi adotado o regime de competência em relação aos serviços prestados a sociedades de direito privado; 2. esclareceu que, em razão do seu objeto social (prestação de serviços de construção, montagem e engenharia de manutenção), apura as contribuições sob as duas sistemáticas (cumulativa e não cumulativa), de acordo com o art. 10, II e XX, c/c art. 15, V, ambos da Lei nº 10.833/03, justificando grande parte de seu faturamento sob o regime cumulativo, pois a maior parte de **suas receitas são decorrentes da execução por administração**, empreitada ou subempreitada de obras de construção civil; 3. **apresentou os contratos de prestação de serviço com seus clientes**, discriminados por apuração das contribuições pelo regime cumulativo, não-cumulativo e cumulativo e não-cumulativo, de **cujas análises a Fiscalização concluiu**: “que seus objetos versam sobre montagem e, principalmente, manutenção de sistemas mecânicos, elétricos, eletromecânicos, eletrônicos, hidráulicos e outros semelhantes”... “Nos contratos em que há menção à execução de serviços de obras civis, o núcleo do objeto contratual, em sua maioria, é a montagem ou a manutenção de sistemas ou equipamentos, restando como pré-requisito complementar obras civis e outras tarefas. Além disso, não há nos contratos segregação da receita para cada tarefa, pois foram firmados mediante preço global”... **“Desta forma, seguindo entendimento descrito no acórdão nº 1340.392, da 5ª Turma da DRJ/RJ2, e considerando que nenhum dos contratos tem por objeto obras de construção civil, em seu sentido específico, por esta razão as receitas deles derivadas devem ser tributadas pelo regime geral da não-cumulatividade, e não submetidas ao regime excepcional da cumulatividade na hipótese prevista no art. 10, inciso XX da Lei nº 10.833/03”**.

A **Fiscalização constatou, ainda**, da análise dos demonstrativos de apuração das contribuições, juntamente com os documentos apresentados, **que a contribuinte descontou, a título de créditos**, valores calculados em percentuais correspondentes a alíquotas das referidas contribuições (Pis/Pasep = 1,65% e Cofins = 7,6%), aplicadas sobre valores de diversas notas fiscais de seus fornecedores, contabilizadas em várias contas de despesas operacionais, **sem a devida previsão legal a esse benefício tributário**. E que tais valores foram contabilizados a débitos das contas 1.1.3.06.0003 e 1.1.3.07.0003 (Recuperação Pis/Cofins – Serviços Prestados – Pessoa Jurídica) e a crédito de diversas contas de despesas operacionais, especificadas em planilhas de efls. 4363 a 4365.

Intimada a esclarecer e justificar sobre a dedução de créditos oriundos de despesas operacionais sem a devida previsão legal, com apoio na documentação pertinente, a contribuinte apresentou a seguinte resposta:

“No que tange a classificação, verificamos que as Notas Fiscais foram imputadas no sistema de controle de custos da Empresa MPE Montagens e Projetos Especiais com o “tipo contábil” de (consultoria/assessoria) erroneamente, onde o correto seria o “tipo contábil” que alocasse as mesmas na conta contábil as quais realmente pertencem (empreiteiros/engenharia). Em consideração ao embasamento legal, levando em consideração para crédito das referidas notas, usamos o que versa o art. 3º da Lei 10.637/2002 e 10.833/2003, em seu item 2º, que por ora transcrevemos, a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados com relação a:

“Bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, com as vedações previstas.”

Entendemos que a classificação do direito creditório vai de encontro à definição de “Bens e serviços utilizados como insumo...”:

1- Os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e 2 - Os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

Como poderão observar, todos os serviços prestados estão diretamente ligados aos empreendimentos sendo o mesmo imprescindível para a execução dos Serviços Contratados pelo Cliente.

Conforme solicitado, segue junto a esta, cópia das Notas Fiscais relativos à conta contábil 515.02.0003, as demais contas apontadas na TIF04 tiveram descontos das contribuições mensais a títulos de créditos (PIS/COFINS) erroneamente, devendo ser estornados.”

Ao confrontar a documentação apresentada, relativa à conta 515.02.0003 – Auditoria/Assessoria Análise, com o razão contábil disponibilizado no Sistema Público de Escrituração Digital – Escrituração Contábil (SPED Contábil), a fiscalização constatou (além de notas fiscais contabilizadas erroneamente nesta **conta, considerando que o correto seria a conta de Empreiteiros/Engenharia”**; **bem como a falta de diversas notas fiscais**) **documentos relativos a serviços que configuram despesas operacionais e administrativas não vinculadas a serviços prestados pela contribuinte a seus clientes**, entre elas: prestação de serviços contábeis, serviços de assessoria empresarial, realização de cursos, consultoria administrativa, auditoria, entre outros (notas fiscais relacionadas na planilha de efls. 4818/4819).

Reintimada a apresentar as notas fiscais faltantes, a contribuinte apresentou parte delas alegando que não encontrou as demais em seus arquivos, razão porque estaria entrando em contato com seus fornecedores para obtenção de segunda via, solicitando prorrogação de prazo para atendimento. Ao final do prazo prorrogado, a interessada alegou que alguns de seus fornecedores deixaram de atender o solicitado, justificando nova prorrogação de prazo, sendo que até o final da presente ação fiscal referidas notas fiscais deixaram de ser apresentadas, motivo pelo qual foram desconsideradas na apuração do Pis e da Cofins feita pela fiscalização.

O crédito tributário foi apurado a partir dos demonstrativos preparados pela contribuinte (efls. 45/58 e 667/684), baseado nos documentos apresentados e na escrituração contábil (SPED), cujas respectivas bases de cálculo foram ajustadas pelos seguintes assuntos:

(i) a empresa apurou a base de cálculo pelos regimes não-cumulativo e cumulativo, utilizando a maior parte de seu faturamento na apuração pelo regime cumulativo, porém, de acordo com o entendimento fiscal, as receitas auferidas no período devem ser tributadas pelo regime geral da não-cumulatividade; e (ii) foram glosados os valores deduzidos a título de créditos, calculados sobre diversas notas fiscais de fornecedores, contabilizadas como despesa operacional sem a devida previsão legal que dê direito a tal benefício tributário, conforme novo demonstrativo de apuração de efls. 4932/4949. Foram deduzidos os valores declarados em DCTF.

Foram anexados aos autos apenas os documentos diretamente relacionados com as infrações apuradas e úteis ao entendimento da matéria.

A contribuinte foi cientificada dos autos de infração em 26/06/2015 (sexta-feira).

Inconformada, a interessada apresentou **impugnação**, por intermédio de seu representante legal, em 28/07/2015, acompanhada de documentos. Alega a tempestividade da defesa e faz um resumo dos fatos. **Adentra na questão de direito, argumentando que o Acórdão nº 1340.392 da 5ª Turma da DRJ/RJ2, tomado como base pela fiscalização, diz respeito ao processo nº 12898.000039/2010-39, o qual ainda está em trâmite no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF, tendo sido convertido aquele julgamento em diligência, conforme Resolução do CARF.**

Entende que também no presente caso se faz necessária a diligência para reanálise dos contratos apresentados, pois os critérios de classificação dos serviços utilizados nestes autos – que são exatamente os mesmos externados no processo administrativo acima citado – não convergem com os critérios estabelecidos na legislação de regência, tal como consignado no voto daquela Resolução do CARF.

Julga que o conceito de construção civil a ser levado em consideração é aquele definido por normas de caráter nacional, tal como a Lei Complementar n.º 116/2003, item 7.02 da lista de serviços, de modo que, se não todos, ao menos grande parte dos contratos de prestação de serviços celebrados pela Impugnante é abarcada pelo preceito legal o qual determina que a receita decorrente da execução por administração, empreitada ou subempreitada de obras de construção civil tem de ser tributada sob o regime cumulativo.

Por tais razões, requer a conversão do julgamento em diligência, devendo, por ocasião da reanálise fiscal, serem levados em consideração todos os créditos computados na contabilidade, independentemente de terem sido informados ou não em DACON, nos termos da alegada Resolução do CARF.

Ressalta duas questões em relação aos créditos apurados na sistemática não-cumulativa:

(i) os créditos utilizados estão escorados no quanto previsto no art. 3º da Lei n.º 10.637/2002 e art. 2º da Lei n.º 10.833/2003, sendo que todas as notas fiscais que embasaram os direitos creditórios tem origem (i.1) em bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado e (i.2) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no país, aplicados ou consumidos na prestação do serviço; tudo diretamente ligado aos empreendimentos, os quais são imprescindíveis para a execução dos serviços contratados pelos clientes.

Além disso, (ii) como “os valores de PIS e COFINS relativos aos documentos não apresentados até o momento” foram “desconsiderados da apuração das referidas contribuições dos anos-calendário de 2010 e 2011”, é essencial que todos os documentos trazidos aos autos até a data da realização da diligência sejam considerados no apontamento dos créditos a que a empresa faz jus, a bem do princípio da verdade material.”

Por fim, questiona a multa de lançamento de ofício, dizendo que é excessiva e confiscatória, sendo de rigor a sua redução em obediência aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade. Cita doutrina e jurisprudência.

Encerra, em suas palavras:

“IV. DO PEDIDO Ante o exposto, demonstrado de forma inequívoca a insubsistência do ato administrativo exarado e a improcedência da ação fiscal, requer seja recebida e processada a presente impugnação e seja julgada procedente para o fim de (i) CONVERTER-SE O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA, determinando-se à d. Fiscalização que promova nova análise dos contratos sob as premissas assinaladas na presente peça impugnatória; ou (ii) cancelar o Auto de Infração combatido in totum, tendo em vista a correção na classificação promovida pelo contribuinte.

Em tempo, pede-se o julgamento de procedência da impugnação, para o fim de (iii) se reexaminar a questão relativa aos créditos tributários oriundos do regime de não-cumulatividade, (iii.1) tanto em relação aos créditos tributários já corretamente apontados pelo contribuinte e glosados pela Autoridade Autuante – originados em “insumos” para a prestação de serviço da Impugnante – (iii.2) quanto por aqueles que se originarem em razão de eventual determinação dessa d. DRJ de submissão de determinado contrato ao regime não-cumulativo.

Por fim, ad argumentandum tantum, requer-se ao menos a revisão das multas aplicadas em razão da proporcionalidade e da irrazoabilidade com que foram aplicadas e tendo em conta a completa ausência de intenção do contribuinte em suprimir tributo indevidamente, eis que a discussão aqui existente tem por base mera discordância de conceitos jurídicos, o que não deve dar azo a multa tão elevada.”

Em julgamento datado de 4 de abril de 2016, a DRJ Ribeirão Preto/SP negou provimento à impugnação da Contribuinte (Acórdão 1459.756), nos termos da ementa a seguir colacionada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2010, 2011 DILIGÊNCIA.

Indefere-se o pedido de diligência quando se trata de matéria passível de prova documental a ser apresentada no momento da impugnação, bem como quando desnecessária para a formação da convicção da autoridade julgadora.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Ano-calendário: 2010, 2011 MONTAGEM. MANUTENÇÃO. REGIME DE TRIBUTAÇÃO. NÃO CUMULATIVO.

As obras e os serviços de montagens e/ou manutenção de sistemas mecânicos, elétricos, eletromecânicos, eletrônicos, térmicos, termoeletrônicos, hidráulicos não estão circunscritos pelo conceito de obras de construção civil para fins de tributação pelo regime cumulativo das contribuições PIS/Cofins.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS Ano-calendário: 2010, 2011 MONTAGEM. MANUTENÇÃO. REGIME DE TRIBUTAÇÃO. NÃO CUMULATIVO.

As obras e os serviços de montagens e/ou manutenção de sistemas mecânicos, elétricos, eletromecânicos, eletrônicos, térmicos, termoeletrônicos, hidráulicos não estão circunscritos pelo conceito de obras de construção civil para fins de tributação pelo regime cumulativo das contribuições PIS/Cofins.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2010, 2011 MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO.

É cabível a imputação da multa de ofício porquanto fundamentada na lei, sendo inaplicável o conceito de confisco constitucionalmente previsto, por não se revestir das características de tributo.

INCONSTITUCIONALIDADE. INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. COMPETÊNCIA.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade, restringindo-se a instância administrativa ao exame da validade jurídica dos atos praticados pelos agentes do Fisco. Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido Irresignada quanto ao resultado do julgamento pela DRJ, a Contribuinte recorreu a este Conselho (fls. 5101a 5118), repisando os argumentos apresentados em sua impugnação.

É o relatório.

A resolução da qual foi retirado o relatório acima, seguindo o que outrora já fora decidido em outro processo que envolve a contribuinte e a mesma matéria, restou acordado em converter o julgamento em diligência para que (i) a autoridade fiscal proceda à classificação dos contratos descritos na planilha indicada acima no corpo do presente voto, à luz das considerações

apresentadas sobre o conceito de serviços de construção civil do Decreto n.º 7.708/12 e, (ii) intime a recorrente para demonstrar, de preferência em planilhas, quais são, onde são utilizados os produtos que entende como insumos para a sua atividade, além de indicar a sua função no processo produtivo.

A autoridade fiscal deverá elaborar relatório circunstanciado e conclusivo a respeito dos procedimentos realizados, dando ciência à recorrente para que esta, desejando, manifeste-se em 30 dias, prazo após o qual os autos devem retornar a este CARF, para prosseguimento do julgamento.

Seguindo os trâmites legais a diligência determinada na resolução foi realizada com a devida intimação da contribuinte para o fornecimento de documentos necessários para a realização dos trabalhos.

Finalizada a diligência a contribuinte foi intimada para manifestar-se no prazo legal sobre o resultado dos trabalhos, o que se deu por meio de seu domicílio fiscal eletrônico, havendo a manifestação da mesma juntada ao processo.

Os trabalhos realizados na diligência, que tiveram como norte as diretrizes apontadas na resolução n.º 3302-000.964, resultaram na exoneração de parte das contribuições exigidas na autuação fiscal, conforme podemos observar das efls 5218/5222.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro José Renato Pereira de Deus, Relator.

O recurso é tempestivo, trata de matéria de competência dessa Turma, motivo pelo qual passa a ser analisado.

### ***I – Preliminar de decadência***

Para a contribuinte recorrente, o resultado de diligência, consubstanciado e relatório detalhado promovido pela autoridade fiscal, deveria ser considerado como lançamento e, desta forma, considerado o lapso temporal, deveria ser reconhecida a decadência em seu favor.

Entretanto, a tese defendida pela recorrente não tem como prosperar. Vejamos.

O presente processo trata de análise de pedido de compensação realizado pela recorrente seguindo as regras da Lei n.º 9.430/96, que estabelece que a declaração de compensação constitui-se em confissão de dívida, medida suficiente para a cobrança dos débitos indevidamente compensados.

Ademais, é tranquila a posição neste E. Conselho de que são inaplicáveis os prazos decadenciais previstos no art. 150, § 4º, e art. 173, ambos do CTN, quando estamos diante da verificação da liquidez e certeza do direito creditório, procedimento necessário na análise da possibilidade de homologação das compensações e/ou restituições.

Destarte, ao contrário do alegado pela recorrente, os prazos decadenciais previstos nas disposições do CTN, referem-se à extinção do direito da Fazenda Pública em promover o lançamento do crédito tributário, não se aplicando às necessárias análises a respeito da liquidez e certeza do direito creditório pretendido pela contribuinte, como no caso em comento.

Destarte, afasto as alegações relacionadas à decadência.

## ***II – Exclusão o ICMS da base de cálculo do PIS/CONFINS***

A recorrente na petição de manifestação sobre o resultado da diligência requerida na resolução n.º 3302-000.964, requereu a aplicação do RE n.º 574.706/PR no que tange à exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS.

Entretanto, referido pedido veio ao processo somente com a referida petição, não fazendo parte de sua manifestação de inconformidade, nem de seu recurso voluntário. Ressalta-se, ainda, que trata-se de matéria estranha ao litígio.

Desta forma, prejudicado está sua apreciação.

## ***III - Da Classificação das Atividades Contratadas***

A contribuinte foi autuada pela suposta falta ou insuficiência de recolhimento de PIS e COFINS, pois teria adotado regime de incidência cumulativa, quando na verdade estaria sujeita ao regime da não-cumulatividade.

A autuação considerou a totalidade do faturamento para apurar as contribuições pelo regime da não-cumulatividade, considerando os períodos de apuração de 07/2010 a 12/2011, conforme declarados em Dacon.

Ressalta-se que o presente processo, em que pese tratar de período de apuração diverso, versa sobre o mesmo objeto dos autos de n.º 12898.000039/2010-39, quer também é da relatoria deste Conselheiro, motivo pelo qual utiliza-se as mesmas razões de decidir, aproveitando-se no que couber ao presente, o resultado da diligência realizada naquele processo a respeito da classificação das atividades contratadas pela recorrente.

Interposto o Recurso Voluntário, lembrou as teses trazidas na impugnação, fazendo menção há possível existência de créditos de contribuição apurados no regime da não-cumulatividade.

Vale lembrar que em que pese a contribuinte ter como regime tributário o do Lucro Real, e assim ser submetida ao regime da não-cumulatividade, no que diz respeito ao recolhimento das contribuições do PIS e da COFINS, não estaria proibida de se submeter também ao regime cumulativo, quando parte de seu faturamento pudesse ser identificado como remuneração de determinado contrato classificado como obra de construção civil nos exatos termos da legislação pertinente.

Ademais, a própria contribuinte em suas peças de defesa admitiu a possibilidade de parte de seu faturamento, e não a totalidade dele, ser resultado de contratos que poderiam ser classificados como obra de construção civil.

Pois bem. A definição de obra de construção civil foi descrita no decreto alhures informado e interpretada de forma clara na Resolução nº 3102-000.278, do qual se extrai o trecho abaixo colacionado:

Por outro lado, o Decreto 7.708/12, ao instituir a Nomenclatura Brasileira de Serviços, Intangíveis e outras Operações que Produzam Variações no Patrimônio – NBS, que, conforme artigo 2º será adotada como nomenclatura única na classificação das transações com serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio das pessoas físicas, pessoas jurídicas e entes despersonalizados, introduz definições relevantes para solução da lide, como segue.

#### SEÇÃO I - SERVIÇOS

##### DE CONSTRUÇÃO Capítulo 1- Serviços de construção

(...)

1.0117.00.00 Serviços de montagem e edificação de construções pré-fabricadas

(...)

#### SEÇÃO I- SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO Considerações Gerais (...)

##### Capítulo 1 - Serviços de construção Notas (...)

4)Incluem-se nas posições 1.0101, 1.0105, 1.0106, 1.0109, 1.0127, 1.0128 e 1.0138 e nas subposições 1.0107.2 e 1.0108.2, além dos serviços de construção, os serviços de reparo. (grifos meus)

(...)

Considerações Gerais O Capítulo 1 inclui todos os serviços de pré-edificação; os serviços pertinentes a novas construções e os serviços pertinentes a reparos, alterações e restaurações de edifícios residenciais, não residenciais e trabalhos de engenharia civil. Os itens aqui classificados são os serviços essenciais no processo de edificação de diferentes tipos de construção e o resultado final das atividades de construção. Inclui também o aluguel de equipamentos para construção ou demolição de edifícios ou trabalhos de engenharia civil, com operador.

(...)

1.0117 Serviços de montagem e edificação de construções pré-fabricadas Nota Explicativa Aqui se classificam os serviços de instalação e montagem de edificações e de outras estruturas pré-fabricadas, bem como os serviços de instalação de mobiliário urbano, como por exemplo, abrigos para ônibus e bancos em praças.

Estão excluídos desta posição:

1 - Serviços de construção de estruturas, que se classificam na posição 1.0119; e 2 - Serviços de edificação de partes pré-fabricadas de aço para edifícios e outras estruturas, que se classificam em serviços de estruturas de aço estrutural da posição 1.0122.

Dos excertos acima transcritos, parece-me que os critérios de classificação de serviços estabelecidos na legislação de regência determinam que se incluam no conceito de construção civil alguns dos serviços de montagem, reparo e manutenção rejeitados na decisão de primeira instância.

Por outro lado, o Capítulo 20 do Anexo I do Decreto nº 7.708/12 especifica outros serviços, não passíveis de serem classificados no Capítulo 1, como construção.

## Capítulo 20 - Serviços de manutenção, reparação e instalação (exceto construção)

Notas.

1) No presente Capítulo, entende-se por:

- a) “manutenção” o ato de manter um bem no estado em que foi recebido, o que é feito por meio da reunião de ações técnicas e administrativas, evitando assim sua deterioração;
- b) “reparação” a ação corretiva efetuada com o intuito de consertar maquinário ou equipamentos, restabelecendo o desempenho original dos mesmos;
- c) “instalação” a montagem de maquinário ou equipamentos.

2) Na posição 1.2001:

- a) são exemplos de “produtos metálicos”: aquecedores e caldeiras industriais; geradores, condensadores, superaquecedores e coletores de vapor; tubulações e partes auxiliares dos geradores de vapor; tanques e reservatórios, dentre outros;
- b) o termo “computador” abrange desde microcomputadores até computadores centrais (mainframe), incluindo-se aí os chamados super computadores;
- c) entende-se por “veículo automotor rodoviário” todo veículo que circule por seus próprios meios, o que normalmente é feito por motor de propulsão, e que sirva, em regra, para o transporte viário de pessoas e coisas ou para tração viária de veículos utilizados para o transporte de pessoas e coisas; a expressão compreende ainda os veículos conectados a uma linha elétrica, porém que não circulam sobre trilhos.

Os critérios orientam no sentido de que não sejam classificados como obras de construção civil os serviços de montagem, reparo, manutenção etc efetuados em equipamentos, máquinas, utensílios. De uma maneira geral, observa-se tratarem-se de serviços que não são realizados em bens imóveis, mas em bens móveis diversos.

Esses pressuposto, como está claro, não convergem com os critérios adotados em primeira instância para classificação da atividade contratada pela Recorrente.

Noutro vértice, a leitura do objeto dos contratos sugere que, pelo menos em alguns casos, a atividade contratada deve, mesmo, ser classificada no Capítulo 20 e não no Capítulo 1.

No resultado da diligência (e-fls 5218/5222), que levou em consideração a interpretação acima encartada, oportunidade em que foram analisados os contratos trazidos aos autos, concluiu-se que parte deles devem ser classificados como contrato de obra de construção civil, razão pela qual exonerou-se parte dos valores exigidos das contribuições ao PIS e COFINS.

A recorrente contesta especificamente os contratos – TC 0187-SM/2007/0062 e 0026-SM/2006/0024. Cita que referidos contratos foram analisados no Processo nº 12898.000039/2010-39 e junta cópias para comprovar, requerendo que seja aplicada o mesmo raciocínio para os demais contratos.

Analise os contratos mantidos no regime não-cumulativo:

0187-SM/2007/0062	EMPRESA BRASILEIRA DE INFRA-	Contratação de serviços contínuos de manutenção e operação dos sistemas elétricos do Aeroporto Santos	1.2001.59.90	Outros serviços de manutenção e reparação de
-------------------	------------------------------	---	--------------	--

	ESTRUTURA AEROPORTUARIA - INFRAEROSANTOS DUMONT	Dumont/SBRJ.		maquinário e equipamentos
068-ST/2005/0061	EMPRESA BRASILEIRA DE INFRA-ESTRUTURA AEROPORTUARIA - INFRAEROGALEÃO	Contratação de serviços de engenharia de manutenção para operação, suporte técnico e gerencial aos sistemas elétricos de alta, média e baixa tensão e equipamentos e sistemas eletromecânicos auxiliares do Aeroporto Internacional do Rio de Janeiro/Galeão – Antônio Carlos Jobim.	1.2001.59.90	Outros serviços de manutenção e reparação de maquinário e equipamentos
0002-SM/2006/0024	EMPRESA BRASILEIRA DE INFRA-ESTRUTURA AEROPORTUARIA - INFRAERO – CONGONHAS	Contratação de serviços de engenharia para manutenção corretiva, preventiva e assistência técnica nos sistemas de circuito fechado de televisão e detecção e alarme de incêndio do Aeroporto Internacional de Congonhas/São Paulo.	1.2001.59.90	Outros serviços de manutenção e reparação de maquinário e equipamentos
0003-SM/2007/0026	EMPRESA BRASILEIRA DE INFRA-ESTRUTURA AEROPORTUARIA - INFRAERO - VIRACOPOS	Contratação de serviços de manutenção preditiva, preventiva, corretiva e extra manutenção nos equipamentos mecânicos, eletromecânicos e auxiliares a movimentação de cargas dos terminais de logística de cargas do Aeroporto Internacional de Viracopos/Campinas (SP).	1.2001.59.90	Outros serviços de manutenção e reparação de maquinário e equipamentos
0018-SM/2006/0057	EMPRESA BRASILEIRA DE INFRA-ESTRUTURA AEROPORTUARIA - INFRAERO - GUARULHOS	Contratação de serviços de engenharia para manutenção dos equipamentos e sistemas eletromecânicos e dispositivos gerais de movimentação e armazenagem de carga, no terminal de carga aérea do Aeroporto Internacional de São Paulo/Guarulhos – Governados Franco Montoro – SBGR com fornecimento de sobressalentes.	1.2001.59.90	Outros serviços de manutenção e reparação de maquinário e equipamentos
8000.0001046.09.2	Alberto Pasqualini – REPAF S.A.	Prestação dos serviços de elevação e movimentação de carga, locação de guindastes, empilhadeiras e outros equipamentos, manutenção corretiva e preventiva de guindastes, empilhadeiras, veículos diversos, motores diesel, compressores, bombas de campo, bem como outras máquinas e equipamentos para REPAF S.A.	1.0608.90.00	Outros serviços de apoio ao transporte multimodal e intermodal de cargas

Por bem. Em relação ao TC 0187-SM/2007/0062, entendo que o mesmo critério adotado no processo nº 12898.000039/2010-39, uma vez tratar do mesmo contrato, cuja descrição do objeto é idêntica, assim deve ser classificado para o código 1.0103.40.00.

No entanto, em relação ao TC 0026-SM/2006/0024, analisado no mencionado PA, constata-se que seu objeto não se confunde com os contratos acima, observe-se:

“EXECUÇÃO DE SERVIÇOS CONTINUOS DE MANUTENÇÃO E CONSERVAÇÃO DOS SUBSISTEMAS, DE AGUA POTÁVEL, EDIFICAÇÕES, HIDRO-SANITÁRIO E PAVIMENTAÇÃO DO AEROPORTO INTERNACIONAL DE CONGONHAS/SÃO PAULO — SBSP”

Vale dizer, não guarda nenhuma similitude fática com aquele processo. Os demais contratos dizem respeito à manutenção de maquinários, o que não se confundem com serviços de construção civil e foram devidamente encontrados pela fiscalização.

Considerando o exposto, alterasse somente o código do contrato TC 0187-SM/2007/0062.

***IV – Contrato realizado com consórcio – Ilegitimidade em relação ao contrato N° 068-ST/2005-0061***

Para a recorrente, a responsabilidade tributária em relação ao contrato N° 068-ST/2005-0061, seria do consórcio e não das empresas consorciadas, citando em seu favor os seguintes dispositivos:

MP 510/2010:

*“Art. 1º Os consórcios cumprirão as respectivas obrigações tributárias sempre que realizarem negócios jurídicos em nome próprio, inclusive na contratação de pessoas jurídicas e físicas, com ou sem vínculo empregatício.*

*§ 1º As empresas consorciadas serão solidariamente responsáveis pelas obrigações tributárias decorrentes dos negócios jurídicos de que trata o caput, não se aplicando, para efeitos tributários, o disposto no § 1º do art. 278 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976.”*

LEI 12.402/2011:

*Art. 1º As empresas integrantes de consórcio constituído nos termos do disposto nos arts. 278 e 279 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, respondem pelos tributos devidos, em relação às operações praticadas pelo consórcio, na proporção de sua participação no empreendimento, observado o disposto nos §§ 1º a 4º.*

*§ 1º O consórcio que realizar a contratação, em nome próprio, de pessoas jurídicas e físicas, com ou sem vínculo empregatício, poderá efetuar a retenção de tributos e o cumprimento das respectivas obrigações acessórias, ficando as empresas consorciadas solidariamente responsáveis.*

*§ 2º Se a retenção de tributos ou o cumprimento das obrigações acessórias relativos ao consórcio forem realizados por sua empresa líder, aplica-se, também, a solidariedade de que trata o § 1º.*

(...)

*§ 4º O disposto neste artigo aplica-se somente aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.”*

IN RBF 1.199/2011:

*“Art. 6º Nos pagamentos decorrentes das operações do consórcio sujeitos à retenção na fonte dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil na forma da legislação em vigor, a retenção, o recolhimento e o cumprimento das respectivas obrigações acessórias, devem ser efetuados em nome de cada pessoa jurídica consorciada, proporcionalmente à sua participação no empreendimento.*

*§ 1º Na hipótese de o consórcio realizar a contratação, em nome próprio, de pessoas jurídicas ou físicas, com ou sem vínculo empregatício, a responsabilidade pela retenção*

dos tributos correspondentes e o cumprimento das respectivas obrigações acessórias, caberá:

*I - às consorciadas, mediante a utilização do Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) próprio de cada pessoa jurídica, se o consórcio apenas efetuar as contratações, ficando a responsabilidade pelos pagamentos à conta das consorciadas beneficiárias das contratações; ou*

*II - ao consórcio, mediante a utilização do CNPJ próprio do consórcio, se este também efetuar os pagamentos relativos às contratações.*

*§ 2º Na hipótese do § 2º do art. 2º, se a empresa líder assumir, no contrato de que trata o art. 279 da Lei nº 6.404, de 1976, a responsabilidade pela contratação e pagamento, em nome do consórcio, de pessoas jurídicas ou físicas, com ou sem vínculo empregatício, a retenção de tributos e o cumprimento das respectivas obrigações acessórias deverão ser efetuados pela empresa líder, mediante seu CNPJ próprio.*

*§ 3º No caso do § 2º, as obrigações acessórias relativas à retenção dos tributos deverão ser prestadas em conjunto com as obrigações acessórias da empresa líder.*

*§ 4º Nas situações previstas no inciso II do § 1º e no § 2º, aplicar-se-ão as normas de retenção a que está sujeita a empresa líder.*

*§ 5º As situações previstas nos incisos I e II do § 1º, não poderão ser aplicadas concomitantemente entre si, nem com a situação prevista no § 2º, devendo a opção escolhida prevalecer para todo o ano-calendário.*

*§ 6º A opção de que trata o § 5º será manifestada de forma irretroativa mediante o primeiro recolhimento referente a tributos retidos realizado no ano-calendário.*

(...)

*Art. 11. Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação produzindo efeitos em relação ao art. 2º, aos §§ 1º a 6º do art. 6º e ao art. 10, a partir de 29 de outubro de 2010.*

*Art. 12. Ficam revogadas a Instrução Normativa RFB nº 834, de 26 de março de 2008, a Instrução Normativa RFB nº 917, de 9 de fevereiro de 2009, e a Instrução Normativa RFB nº 1.057, de 23 de julho de 2010.”*

Pois bem. Constata-se que referidos dispositivos são posteriores a data em que contrato foi assinado (11/11/2005), sendo inaplicáveis a fatos já consumados.

Ainda que se admita sua aplicação retroativa, tais dispositivos condicionam a responsabilidade do consórcio a realização em nome próprio, de todo o negócio, o que não restou comprovado, posto que as notas fiscais de serviço e os demais negócios foram feitos em nome da recorrente.

Desta feita, caberia à recorrente demonstrar efetivamente que o consórcio realizou as operações em nome próprio, contudo, o próprio contrato contradiz as alegações da recorrente, constando somente os CNPJs das consorciadas, demonstrando que o amparo negocial se daria, como de fato ocorreu, em nome delas.

Destarte, afasta-se a tese de ilegitimidade de parte suscitada pela recorrente.

**V – Da glosa de créditos**

Em primeiro lugar é necessário destacar que os contratos citados pela recorrente como subsidio para demonstrar a efetiva prestação de serviços de conservação e manutenção (efls. 1867-2874, 2875-3011), foram reenquadrados para o regime cumulativo, dado a caracterização de seu objeto como de construção civil, não gerando, desta forma, crédito da não cumulatividade e, por tal razão, não se presta a comprovar as alegações da recorrente.

No que tange aos eventuais créditos apurados no regime de não-cumulatividade na aquisição de insumos, em que pese entender ter a recorrente tratado de forma genérica da possibilidade de seu creditamento, fato é que a diligência determinada pela resolução n.º 3302-000.964, apurou créditos que foram identificados nas planilhas juntadas aos autos em folhas não pagináveis, anexadas com o resultado da diligência, motivo pelo qual devem ser exonerados do auto de infração.

Quanto aos itens glosados pela fiscalização, vide o relatório de diligência mencionado acima, constata-se que a recorrente não demonstrou especificamente a utilidade de cada item em sua atividade, preferindo remeter sei direito a citação de diversas decisões, no entretanto, sem fazer correlação entre elas.

Em, resumo, a recorrente não trouxe alegações específicas e documentos capazes de comprovar seu direito, razão pela qual mantém as glosas, nos exatos termos do resultado da diligência.

#### ***VI - Do alegado caráter confiscatório da multa aplicada e ofensa aos princípios da razoabilidade ou proporcionalidade***

A Recorrente alega que a multa aplicada ofende os princípios da razoabilidade ou proporcionalidade e da proibição do confisco (art. 150, inciso IV), previstos na Constituição Federal. Dessa forma, tendo em vista entender ter a penalidade caráter confiscatório, [entende que] "embora a conduta do não-recolhimento do tributo mereça reprovação, deve ser aplicada a orientação mais benéfica por se tratar de penalidade".

Preliminarmente, quanto à alegação de que a multa possui caráter confiscatório, impende ressaltar que o princípio do não-confisco, estabelecido na Constituição Federal, é dirigido ao legislador. Tal princípio orienta a feitura da lei, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco. Não observado esse princípio, a lei deixa de integrar o mundo jurídico por inconstitucional.

Além do mais, a multa imposta, independente do seu *quantum*, decorre de lei e deve ser aplicada pela autoridade tributária sempre que for identificada a subsunção da conduta à norma punitiva, haja vista o disposto no art. 142, § único, do CTN:

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Assim, tendo em vista que multa imposta decorre de lei, a qual deve ser compulsoriamente aplicada, sob pena de responsabilidade funcional, não cabe à fiscalização e nem a este Conselheiro afastar a sua aplicação sob o argumento que estaria ofendendo os princípios constitucionais da razoabilidade ou proporcionalidade.

Ademais, a arguição de inconstitucionalidade das disposições legais e regulamentares não se presta na esfera administrativa, cabendo ao judiciário dispor a respeito (vide art. 26A do Decreto n.º 70.235, de 1972).

### ***VII - Conclusão***

Diante do exposto, voto em rejeitar a preliminar arguida. No mérito, dar provimento parcial ao recurso, para exonerar os valores indicados no resultado da diligência de e-fls. 5218/5222 e planilhas em folhas não pagináveis, além do contrato n.º TC 0187-SM/2007/0062, que não consta no resultado da diligência.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus, Relator.