



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

Processo nº 16682.722299/2017-11
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **3302-000.965 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data 26 de março de 2019
Assunto AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente MPE MONTAGENS E PROJETOS ESPECIAIS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Deroulede - Presidente

(assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Gilson Macedo Rosenberg Filho, Walker Araujo, Corinho Oliveira Machado, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Muller Nonato Cavalcanti Silva (Suplente Convocado) e Paulo Guilherme Deroulede (Presidente).

Relatório

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 541/563), relativos ao período de 01/01/2013 a 31/12/2013, incluídos principal, juros de mora e multa de ofício.

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:

Trata-se de Autos de Infração da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social-COFINS e da contribuição para o Programa de Integração Social-PIS, fls. 541/563, que constituíram o crédito tributário total de R\$ 33.695.352,17, somados o principal, multa de ofício e juros de mora calculados até 31/12/2017.

No Termo de Verificação Fiscal de fls. 511/539, a autoridade autuante contextualiza da seguinte forma o lançamento:

5. O presente procedimento foi instaurado em razão de os sistemas de acompanhamento desta RFB terem detectado a necessidade de **verificação de possíveis infrações reiteradas**, cometidas pela fiscalizada em período posterior a autuações já procedidas, conforme processos administrativos-fiscais nºs **12898.000039/2010-39** (06/2004 a 12/2007) e **16682.721410/2015-91** (07/2010 a 12/2011).

6. De acordo com os Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais – **DACON** transmitidos aos sistemas do fisco federal para o **AC 2013** (anexados às fls. **69 a 380** do processo de constituição dos créditos tributários ora apurados), o contribuinte apurou as contribuições devidas ao PIS e à COFINS sob os dois regimes previstos pela legislação: **Cumulativo e Não-Cumulativo**.

7. A fiscalizada, entretanto, não se utilizou destes DACON para informar à RFB como fez para apurar as contribuições devidas para o PIS e para a COFINS no período em questão, já que constam valores iguais a zero **em TODAS as fichas de TODAS as competências**. Ao longo deste relatório, veremos que o contribuinte disponibilizou planilhas eletrônicas com a apuração das referidas contribuições pelos dois regimes. Também veremos que **utilizou parte expressiva de seu faturamento na apuração pelo regime cumulativo**. *Nesse ponto, a autoridade fiscal expõe o decidido na primeira instância administrativa naqueles outros dois processos citados acima, cujos resultados foram contrários aos argumentos da autuada. Os recursos apresentados ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ainda pendem de julgamento.*

Prossegue:

12. A base de cálculo do **PIS e da COFINS não-cumulativos** é o valor do faturamento mensal, definido como o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil (Lei nº 10.637/2002, artigo 1º, §§ 1º e 2º e Lei nº 10.833/2003, artigo 1º, §§ 1º e 2º). **13.** Portanto, como **regra geral, todas as receitas da empresa devem ser incluídas na base de cálculo**. A legislação prevê, contudo, algumas exclusões. Para fins de determinação da base de cálculo, **podem ser excluídos do faturamento**, quando o tenham integrado, os valores (Lei nº 10.637/2002, artigo 1º, §3º e Lei nº 10.833/2003, artigo 1º, § 3º; IN SRF nº 247/2002, artigo 24):

...

14. No regime da não-cumulatividade, salvo nas hipóteses de regime especial, que não se aplicam a esta ação fiscal, computadas as receitas e subtraídas as exclusões, apura-se o **PIS à alíquota de 1,65%** (art. 2º da Lei nº 10.637/2002) e a **COFINS à alíquota de 7,6%** (art. 2º, Lei nº 10.833/2003).

Contudo, as contribuições apuradas podem, ainda, serem reduzidas por créditos de PIS/COFINS de que o contribuinte disponha. Neste ponto, cumpre destacar que **os créditos admitidos, no regime de não cumulatividade, são aqueles previstos em lei.**

15. A lógica do regime de não-cumulatividade consiste, basicamente, no seguinte:

***15.1.** Ao vender um produto ou serviço, o contribuinte aufere **receita tributável** pelo PIS e pela COFINS.*

***15.2.** Contudo, ao adquirir um produto para revenda (empresa comercial), produzi-lo (empresa industrial), ou prestar um serviço (empresa prestadora de serviços), o contribuinte incorre em **custos**, cujos valores embutem parcelas de PIS e COFINS.*

***15.3.** Visando evitar a incidência cumulativa destas contribuições, a legislação permite que o contribuinte se credite de determinadas parcelas de PIS e COFINS pagas, na aquisição/fabricação de seus produtos/serviços.*

15.4. Estes créditos são **calculados**, via de regra, às **mesmas alíquotas** das contribuições a pagar, de 1,65% (PIS) e 7,6% (COFINS).

15.5. Desta forma, o PIS e a COFINS a pagar, em cada mês, é a contribuição resultante após o desconto dos créditos disponíveis.

15.6. O crédito não aproveitado em determinado mês pode ser utilizado nos meses subsequentes.

15.7. O valor dos créditos apurados **não constitui receita bruta** da pessoa jurídica, **servindo apenas como desconto**, no cálculo da contribuição a pagar.

16. Os **créditos** de não-cumulatividade são, como dito, aqueles **previstos na legislação de regência**. Entretanto, alguns contribuintes incorrem no equívoco de calcular créditos sobre quaisquer despesas julgadas necessárias, na produção e comercialização de produtos e serviços. É preciso ter em conta que a dedução de despesas efetivas e necessárias à atividade social é procedimento adequado na apuração do imposto de renda, pela sistemática do lucro real, mas não na apuração de PIS/COFINS não-cumulativos, conforme veremos nos parágrafos seguintes.

...

18. Ainda a propósito de créditos de PIS e COFINS não-cumulativos, cumpre considerar que **parte das hipóteses** previstas em lei **se aplica apenas a empresas industriais ou prestadoras de serviços**. É o caso, por exemplo, dos créditos calculados sobre a **aquisição de bens e**

serviços considerados como **insumos**, na fabricação de produtos para venda **ou na prestação de serviços: (...)**.

...

20. Ademais, a lei veda expressamente o cálculo de créditos sobre despesas relacionadas com mão-de-obra paga a pessoas físicas (salário, aviso prévio, hora extra, pagamentos a autônomos, etc.). Também prevê diversas **limitações para o desconto de créditos** como, por exemplo, só dão direito a créditos os valores pagos a pessoas jurídicas domiciliadas no País (a exceção é o direito ao crédito relativo às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços - PIS Importação e COFINS Importação, pagos na forma da Lei nº 10.865/2004)(...)

21. Da leitura de todos os dispositivos supra, pode-se ver com toda clareza que **o regime não-cumulativo tem legislação e procedimentos próprios**, descabendo a analogia com os procedimentos aplicáveis na apuração do imposto de renda pela sistemática do lucro real, onde são previstas em lei as deduções das despesas efetivas e necessárias para o desenvolvimento das atividades das empresas.

Após relatar as diversas intimações encaminhadas à contribuinte e as respostas recebidas, sendo importante aqui destacar o seguinte trecho de umas delas:

(...) a Fiscalizada tem sua receita submetida as 2 formas de apuração das contribuições ao PIS e à COFINS, quais sejam, a cumulativa e a não cumulativa.

Isto porque, conforme determinação a contrario sensu do art. 10, II da Lei nº 10.833/2003, as pessoas jurídicas que apuram imposto de renda pelo lucro real devem apurar as contribuições ao PIS e à COFINS pela sistemática não cumulativa, regulamentadas pelas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, respectivamente.

No entanto, o mesmo art. 10 da Lei nº 10.833 através do inciso XX c/c art. 15, V da mesma norma determina que as receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada de obras de construção civil incorridas até o ano de 2019, inclusive, estão submetidas à sistemática cumulativa do PIS e da COFINS regulamentada pela Lei nº 9.718/1998.

Neste sentido, tendo em vista que a maior parte das receitas da Fiscalizada são decorrentes da execução de mesma norma determina que as receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada de obras de construção civil, **resta clara a razão pela qual a Fiscalizada submete a maior parte de seu faturamento à apuração do PIS e da COFINS pela forma cumulativa**".

Diante dos resultados obtidos com a auditoria, a autoridade fiscal relata as conclusões a que chegou:

34. Relacionamos, no quadro a seguir, as informações de interesse sobre os contratos para os quais o contribuinte informou ter adotado o regime **Cumulativo** para apuração das bases de cálculo do PIS e da

COFINS (anexados às **fls. 489** do processo de constituição dos créditos tributários): (...)

35. O quadro a seguir relaciona as informações de interesse sobre os contratos para os quais o contribuinte informou ter adotado, concomitantemente, os regimes **Cumulativo e Não-cumulativo** para apuração das BC do PIS e da COFINS (anexados às **fls. 490** do processo administrativo-fiscal): (...).

36. Analisando os contratos relacionados nos dois parágrafos anteriores, verificou-se que seus objetos versam sobre montagem e, principalmente, instalação, operação e manutenções preventivas e corretivas de equipamentos e sistemas mecânicos, elétricos, eletromecânicos, eletrônicos, hidráulicos e outros semelhantes.

37. Com relação aos 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.

38. Além disso, todos os contratos foram firmados mediante preço global, não havendo a segregação das receitas para cada tarefa, requisito indispensável para discriminar as parcelas que, em tese, estariam submetidas ao regime cumulativo daquelas submetidas ao regime não-cumulativo para apuração do PIS/COFINS devidos pela fiscalizada.

39. Desta forma, considerando que **nenhum dos contratos tem por objeto obras de construção civil, em seu sentido específico**, e em consonância com os entendimentos já exarados no Acórdão nº 13-40.392 da DRJ/RJ2 (ver **8º** parágrafo, pág. **03**) e no Acórdão 14-59.756 da DRJ Ribeirão Preto/SP (ver **10º** parágrafo, pág. **06**), as receitas deles derivadas devem ser tributadas pelo regime geral da não cumulatividade, **não se submetendo ao regime excepcional da cumulatividade** previsto no **artigo 10, inciso XX (COFINS)** e no **artigo 15, inciso V (PIS/PASEP)**, ambos da **Lei nº 10.833/03**. *Acerca dos créditos apurados no âmbito da não cumulatividade, diz a autoridade fiscal:*

40. Dando continuidade à análise das planilhas de apuração apresentadas pelo contribuinte, por ele consolidadas na planilha resumo “**APURAÇÃOOMPE2013.xls**” (**fls. 508**), constatou-se que descontou das contribuições mensais do PIS e da COFINS devidos no ano-calendário 2013, a título de créditos, valores calculados em percentuais correspondentes às alíquotas das referidas contribuições (PIS/PASEP = 1,65% e COFINS = 7,6%), aplicadas sobre valores contabilizados em diversas contas de custos/despesas operacionais.

41. Tais valores foram contabilizados a débito nas contas 1.1.3.05.0003 - Recuperação PIS/Serviços Prestados PJ e 1.1.3.06.0003 - Recuperação COFINS/Serviços Prestados PJ, tendo por contrapartida créditos em diversas contas de despesas operacionais/custos. Entretanto, constatou-se que vários dos custos/despesas cujos valores foram tomados como base de cálculo para créditos do PIS/COFINS não

se encontram amparados por qualquer previsão legal que dê direito à fruição deste benefício tributário.

42. Como se depreende da leitura dos dispositivos transcritos a partir do 17º parágrafo (pág.12), para efeito de apuração de créditos da COFINS relativos a aquisições de bens e serviços utilizados como insumos, **o termo "insumo" não pode ser interpretado como sendo todo e qualquer bem/serviço necessário à atividade da pessoa jurídica, mas tão-somente assim deve ser entendido aquele bem/serviço adquirido de pessoa jurídica e aplicado ou consumido diretamente na fabricação do produto ou prestação de serviços destinados à venda. Ou seja, o direito ao desconto relativo ao valor de aquisição de insumos somente existe se o bem ou o serviço adquiridos integrarem diretamente o processo de produção dos bens a serem vendidos ou a ação relativa aos serviços a serem prestados.**

43. De se dizer ainda que a essencialidade do gasto ou da despesa com a aquisição por si só não é critério para se considerar se um bem/serviço deve ou não ser tido como insumo para fins de apuração de créditos do PIS/COFINS, sendo imprescindível determinar a relação de pertinência destes com o processo produtivo do bem/serviço destinado à venda, somente considerando insumo aqueles bens/serviços intrínsecos ao processo de produção da mercadoria/serviço a ser vendido pela empresa. Desta forma, determinado gasto/despesa com aquisição de um bem ou serviço, por alguma circunstância extrínseca ao processo produtivo, pode ser considerado essencial ao desempenho das atividades da empresa, mas, por não estar diretamente ligado ao processo produtivo dos bens destinados à venda, não pode ser considerado insumo para fins de creditamento no regime não cumulativo.

44. Estes créditos indevidos constam discriminados no arquivo magnético "Anexo I - Créditos Glosados PIS_COFINS.xlsx", anexado a este TVF. (...).

45. A apuração dos créditos tributários foi realizada a partir dos Demonstrativos de Apuração do PIS e da COFINS preparados pelo contribuinte (planilha "APURAÇÃO-MPE2013.xls", às fls. **508** do processo de constituição), tendo por base a documentação apresentada e a escrituração contábil extraída do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), referentes ao ano-calendário de 2013, cujas respectivas bases de cálculo fornecidas foram ajustadas pelos seguintes assuntos:

45.1. Conforme **subitem VI.1** _ a empresa apurou a base de cálculo das contribuições devidas para o PIS e para a COFINS pelos regimes não cumulativo e cumulativo, utilizando parte expressiva de seu faturamento na apuração pelo regime cumulativo. Entretanto, de acordo com entendimento desta fiscalização, corroborado pelos acórdãos mencionados, **todas as receitas auferidas no período fiscalizado devem ser tributadas pelo regime geral da não cumulatividade.**

45.2. Conforme subitem VI.2 _ Foram glosados – da apuração do PIS e da COFINS efetuada pela fiscalizada – os valores deduzidos a título de créditos, contabilizados como despesas/custos operacionais, sem que haja a devida previsão legal que dê direito à fruição deste benefício tributário.

Cientificada, a interessada apresentou Impugnação alegando, em síntese, que:

A impugnante, inobstante apurar o imposto de renda sob a forma de tributação do lucro real, com regime de apuração anual, é uma empresa focada na área de engenharia e tem grande parte de suas receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, sujeitando-se, nestes casos, às normas anteriores à instituição da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins, estabelecidas designadamente pela Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, conforme disposições do art. 10, caput, inciso XX, e do art. 15, caput, inciso V, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

Conforme sintetizou a autoridade fiscal, o problema central em discussão resume-se "em definir se as atividades da contribuinte, realizadas mediante contratos, registradas em sua contabilidade, subsumem como "obras de construção civil" em virtude de não acolher os argumentos da impugnante no sentido de que "o conceito de construção civil a ser levado em consideração é o definido na Lei Complementar nº116/03, item 7.02 da lista de serviços".

A autoridade fiscal, de forma totalmente equivocada e desamparada de embasamento legal, inclusive com inobservância de orientações normativas da própria RFB, concluiu que **"nenhum dos contratos tem por objeto obras de construção civil, em seu sentido específico" (...)**. De imediato, facilmente constata-se que a autoridade fiscal, contrariando totalmente as orientações normativas da própria RFB, **impõe à impugnante um conceito, que denomina em sentido específico, para obras de construção civil**, para efeitos de aplicação do inciso XX do art. 10, e inciso V do art. 15, ambos da Lei nº 10.833/2009, com a finalidade de averiguar a submissão ao regime da cumulatividade da COFINS e do PIS. Vale transcrever Solução de Consulta Disit/SRRF04 nº 4029, de 04 de setembro de 2017 (Publicado(a) no DOU de 06/09/2017, seção 1, página 47), que de forma expressa dispõe que **a atividade de construção civil deve ser considerada sob um ponto de vista abrangente (...)**.

Vê-se, ainda, que a autoridade fiscal contraria entendimento expresso da **RFB**, vez que a Solução de consulta acima transcrita, além de reconhecer a orientação pela adoção de conceito mais abrangente para obra de construção civil, dispôs expressamente que **contratos de fornecimento de bens e serviços para construção estações, subestações e redes de distribuição de energia elétrica**, por se enquadrarem na definição de obras e serviços auxiliares e complementares da construção civil, exemplificados no Ato Declaratório Normativo Cosit nº 30, de 1999.

De mais a mais, contrariando mais uma vez o entendimento normativo exarado pela própria RFB, a autoridade fiscal refutou a possibilidade de adoção do conceito de construção civil deve levar em consideração a definição prevista na Lei Complementar nº 116/2003, item 7.02 da Lista de Serviços (...).

Pois é, a autoridade fiscal contrariou a Solução de Divergência COSIT nº 11, de 27/08/2014 (Publicado(a) no DOU de 08/09/2014, seção 1,

página 19), que ao examinar a legislação que pode ser mais plausivelmente utilizada como parâmetro interpretativo das disposições do inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, **adota expressamente os ditames da Lei Complementar nº 116/2003, concluindo que há uma tendência de adoção de conceito ampliativo de construção civil**, provavelmente em razão da enorme diversidade de atividades e funcionalidades atreladas às modernas construções humanas sobre o solo e que a **atividade de construção civil deve ser considerada sob um ponto de vista abrangente**, tendo o ramo econômico como gênero, permitindo-se a inclusão das atividades auxiliares e complementares às obras propriamente ditas, nos seguintes termos: (...).

Saliente-se, ainda, que a referida Solução de Divergência COSIT nº 11, de 27/08/2014 concluiu que a instalação de redes hidráulicas e elétricas, de instalação de sistemas centrais de ar condicionado, de refrigeração, de ventilação e de prevenção contra incêndio enquadram-se como serviços prestados no âmbito da execução de obras de construção civil (...).

Observe-se que não escapou do legislador complementar federal, na LC nº 116/2003, o fato das **obras de instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos** serem alcançados pelo conceito de construção civil e outro não poderia ter sido o entendimento, uma vez que a construção de uma caldeiraria, de um alto-forno, de um gasoduto, de uma usina de geração de energia ou de biocombustível, ainda que tenham poucas edificações de alvenaria, revestem-se em verdadeiras obras de engenharia de construção civil. Cabe observar que, nas situações objeto do presente lançamento, **a impugnante já discrimina em sua contabilidade** as receitas submetidas ao regime não cumulativo das receitas submetidas ao regime cumulativo e a comprovação de que os contratos pactuados tratam efetivamente de obras de construção civil, nos termos legalmente disciplinados e não no conceito utilizado ao alvedrio da autoridade fiscal, se faz pelos próprios contratos mencionados e juntados aos autos pelo fisco, vez que regularmente apresentados pela impugnante por ocasião da fiscalização.

Portanto, tendo a autoridade fiscal identificado expressamente que "o problema central, então, resume-se em definir se as atividades da contribuinte, realizadas mediante contratos, registradas em sua contabilidade, subsumem como "obras de construção civil", e sendo certo que a insurgência da autoridade fiscal diz respeito exclusivamente a sua opção pela adoção de "conceito específico" para obras de construção civil, em detrimento de conceito mais abrangente, adotado sistematicamente pela Receita Federal do Brasil, deve-se reconhecer que as receitas objeto do presente lançamento são abarcados pela legislação que determina que a receita decorrente da execução por administração, empreitada ou subempreitada de obras de construção civil devem ser tributadas sob o regime cumulativo, cancelando, conseqüentemente, o crédito tributário lançado, por insubsistente.

Ademais, na remota hipótese de se considerar que as receitas de algum/alguns dos contratos relacionados pela autoridade fiscal (fls. 531/533) devem ser tributadas sob o regime não cumulativo, o processo administrativo deve ser convertido em diligência, a fim de que se possa

mensurar o quantum efetivamente devido, em **função dos créditos decorrentes das contribuições apuradas pelo sistema não-cumulativo**, independentemente de terem eles sido informados ou não na DACON.

Já no que diz respeito aos créditos descontados pela impugnante, mensalmente das contribuições do PIS e da COFINS, a autoridade fiscal os glosou por dar, mais uma vez, interpretação restritíssima a determinado conceito jurídico. Desta feita a restrição da abrangência atingiu o **conceito de insumo**, que no entender da autoridade fiscal assim se restringe: **"tão-somente assim deve ser entendido aquele bem/serviço adquirido de pessoa jurídica e aplicado ou consumido diretamente na fabricação do produto ou prestação de serviços destinados à venda**. Ou seja, o direito ao desconto relativo ao valor de aquisição de insumos somente existe se o bem ou o serviço adquiridos integrarem diretamente o processo de produção dos bens a serem vendidos ou a ação relativa aos serviços a serem prestados". (fls. 535)

Ocorre que o CARF tem adotado conceito não tão restrito: "Sua justa medida caracteriza-se como o elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais." (Acórdão 9303-005.623).

Como se vê, o conceito de insumo para fins de creditamento da contribuição do PIS e da COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI, adotado pela fiscalização, justamente por ser demasiadamente restritivo.

Consequentemente, a totalidade das glosas efetuadas pela fiscalização deve ser desconsiderada, vez que o fisco sequer averiguou se tratavam-se de elementos diretamente responsáveis pela produção dos bens ou produtos destinados à venda dos serviços, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais, por considerar, sem qualquer distinção, que bem/serviço adquirido de pessoa jurídica e deve ser aplicado ou consumido diretamente na fabricação do produto ou prestação de serviços destinados à venda.

...

*Na remota hipótese de se considerar que as receitas de algum/alguns dos contratos relacionados pela autoridade fiscal devem ser tributados sob o regime não cumulativo, o processo administrativo deve ser convertido em diligência, a fim de que se possa mensurar o quantum efetivamente devido, em **função dos créditos decorrentes das contribuições apuradas pelo sistema não-cumulativo**, independentemente de terem eles sido informados ou não na DACON.*

Em julgamento datado de 14 de maio de 2018, a DRJ Ribeirão Preto/SP, julgou parcialmente procedente a impugnação da Contribuinte (Acórdão 14-86.013), nos termos da ementa a seguir colacionada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/01/2013 a

31/12/2013 FATURAMENTO. REGIME DE APURAÇÃO. OBRAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. CONDIÇÕES.

As receitas auferidas decorrentes da execução de obras de construção civil permanecem submetidas à apuração cumulativa das contribuições sociais. Em se tratando de exceção ao regime geral de apuração não cumulativa, cabe ao sujeito passivo a prova da natureza dos serviços prestados e do atendimento das condições para o enquadramento excepcional.

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. INSUMOS.

Para efeito da apuração de créditos na sistemática de apuração não cumulativa, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente aqueles bens ou serviços intrínsecos à atividade, adquiridos de pessoa jurídica e aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013 FATURAMENTO. REGIME DE APURAÇÃO. OBRAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. CONDIÇÕES.

As receitas auferidas decorrentes da execução de obras de construção civil permanecem submetidas à apuração cumulativa das contribuições sociais. Em se tratando de exceção ao regime geral de apuração não cumulativa, cabe ao sujeito passivo a prova da natureza dos serviços prestados e do atendimento das condições para o enquadramento excepcional.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido Irresignada quanto ao resultado do julgamento pela DRJ, a Contribuinte recorreu a este Conselho (fls. 688 e seg.), repisando os argumentos apresentados em sua impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Renato Pereira de Deus.

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

I - Da natureza dos contratos analisados pela fiscalização

Para a recorrente, utilizando-se de situação fática verificada no processo nº 12898.000039/2010-39, haveria a necessidade de se promover a baixa do presente processo em diligência para que a autoridade fiscal, como ocorrido no processo mencionado, promovesse a análise dos contratos e procedesse à classificação das atividades contratadas pela recorrente.

Pois bem. Conforme relatado pela própria recorrente, por se tratar da mesma discussão, havendo somente a diferença quanto ao período de apuração, a sorte do presente processo deveria seguir a do de nº 12898.000039/2010-39:

"Portanto, a rigor, o melhor cenário é que a sorte desse processo fosse determinada pela decisão final a ser tomada no P.A. referido como paradigma, de modo a dar prevalência, in caso, ao princípio da segurança jurídica. É direito do contribuinte saber de que modo deve agir para se conformar ao entendimento do Fisco (se entender ser ele regular)."

No processo acima mencionado foi determinada diligência pela Resolução n. 3102-000.278, nos seguintes termos:

VOTO pela conversão do julgamento em diligência, para que a Fiscalização Federal proceda à classificação das atividades contratadas pela Recorrente à luz das considerações apresentadas.

Outrossim, para as Contribuições que venham ser apuradas no Sistema Não-Cumulativo, sejam levado sem contato dos os créditos computados na contabilidade da empresa, independentemente de terem eles sido informados ou não na DACON.

As considerações para que se chegasse à conclusão pela necessidade de realização da diligência, feitas pelo I. Conselheiro Ricardo Paulo Rosa, foram as seguintes:

Em apertada síntese, o i. Julgador de primeira instância considerou que o objeto dos contratos firmados pela parte não poderia ser classificado como obra de construção civil pelas seguintes razões: (i) vários referem-se a serviços classificados como montagem e não construção civil; (ii) em um dos casos, a Recorrente faz, além da montagem, basicamente, atividade de acompanhamento da parte classificada como construção civil; (iii) muitos tratam-se de serviços de manutenção e restauração; (iv) outros de fornecimento de materiais e equipamentos eletromecânicos com respectiva montagem e (v) um deles de implantação de um sistema de telecomunicação.

Conforme site da Secretaria da Receita Federal do Brasil, em se tratando de responsabilidade pelo pagamento do INSS, considera-se obra da construção civil.

Regularização de Obra de Construção Civil Obra de construção civil: é a construção, a demolição, a reforma, a ampliação de edificação ou qualquer outra benfeitoria agregada ao solo ou ao subsolo.

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 I Serviços de construção (...)

1.0117.00.00 Serviços de montagem e edificação de construções pré-fabricadas (...)

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

Capítulo I 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 I 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 I, 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, super-aquecedores 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.

De tudo isso, parece-me necessário o reexame das conclusões à luz das considerações acrescentadas no presente Voto, o que, inclusive, dará a chance à Fiscalização Federal de manifestar-se, no mérito, sobre a classificação das atividades contratadas, o que não foi possível, em um primeiro momento, por conta do não atendimento, por parte do contribuinte, à intimação para apresentação de documentos.

Por fim, acrescenta-se que o fato de o contribuinte figurar apenas como administrador da obra não me parece que seja razão para deixar de considerar a operação como uma obra de construção civil, *ex vi* o teor do inciso XX do artigo 10 da Lei 10.833/03.

Assim, considerando que os contratos que fazem parte do presente processo, são similares aos apresentados no processo n. 12898.000039/2010-39, e, diga-se de passagem, foram apresentados à autoridade fiscal desde o início da fiscalização, entendo que no caso em comento deve ser aplicada a mesma solução.

Processo nº 16682.722299/2017-11
Resolução nº 3302-000.965

S3-C3T2
Fl. 15

Vale ressaltar que no processo acima mencionado, a conclusão do relatório da diligência reclassificou vários contratos apresentados pela recorrente considerando-os como contratos de obra de construção civil e, conseqüentemente, suas receitas seriam submetidas ao regime cumulativo das contribuições.

Destarte, entendo que os contratos abaixo relacionados, devem ser analisados sob a ótica do Decreto 7.708/12, descrita em parágrafos acima (planilha e-fls. 856/858):

| | | | |
|----------------------------|---|---|--|
| REG N° 55212 | Serviço Federal de Processamento de Dados - SERPRO | Prestação de serviços especializados em engenharia, continuados de operação, manutenção preventiva e corretiva dos sistemas, dos equipamentos e das instalações elétricas prediais da Regional Rio de Janeiro. | 1.0126 Serviços de instalação elétrica |
| 0001-EG/2011/0057 | Empresa Brasileira de Infra-Estrutura Aeroportuária - INFRAERO | SERVIÇOS DE ENGENHARIA NECESSÁRIOS À ELABORAÇÃO DE PROJETO EXECUTIVO, EXECUÇÃO DE INFRA-ESTRUTURAS E FORNECIMENTO, MONTAGEM, INSTALAÇÃO E COLOCAÇÃO EM OPERAÇÃO DE EQUIPAMENTOS E MATERIAIS NECESSÁRIOS À IMPLANTAÇÃO DE SISTEMA DE DOCAAGEM DE AERONAVES - SIDO EM 77 (SETENTA E SETE) POSIÇÕES DO AEROPORTO INTERNACIONAL DE SÃO PAULO/GUARULHOS | 1.0103.40.00 Serviços de construção de infraestrutura aeroportuária |
| 001/2012 | Instituto Nacional de Traumatologia e Ortopedia Jamil Haddad - INTO | SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO PREDIAL PREVENTIVA E CORRETIVA ENLOBANDO, FORNECIMENTO DE MÃO-DE-OBRA, PEÇAS/MATERIAIS E SERVIÇOS DE FORMA CONTINUADA DAS INSTALAÇÕES ORDINÁRIAS, ESPECIAIS, EQUIPAMENTOS PREDIAIS, EQUIPAMENTOS DE REFRIGERAÇÃO E CLIMATIZAÇÃO, EXAUSTÃO E VENTILAÇÃO MECÂNICA, TRATAMENTO DE AR E LIMPEZA DE REDE DE DUTOS DO INSTITUTO NACIONAL DE TRAUMATOLOGIA E ORTOPIEDIA - INTO/IMS, INCLUINDO A OPERAÇÃO, SUPORTE TÉCNICO E GERENCIAL DOS SISTEMAS CIVIS, HIDRÁULICOS, ETE, ELÉTRICOS DE ALTA, MÉDIA E BAIXA TENSÃO E DOS EQUIPAMENTOS DE SISTEMAS ELÉTRICOS, MECÂNICOS, ELETROMECCÂNICOS, ELETRÔNICOS, CIVIS, HIDRÁULICOS, E ETE | 1.0112.00.00 Outros serviços de construção civil não classificados em outra posição |
| 0868.0070029.11.2 | PETROBRAS | Serviços de Operação e Manutenção dos Sistemas Provisórios de Distribuição de Energia Elétrica, Iluminação Viária e Subestação para a fase de obras do Complexo Petroquímico do Rio de Janeiro (...) - Operação do sistema provisório de distribuição de energia elétrica; - Manutenção do sistema provisório de distribuição de energia elétrica; - Operação das subestações auxiliares dos prédios da fiscalização; - Manutenção das subestações auxiliares dos prédios da fiscalização. (...) - Operação do sistema provisório de distribuição de iluminação viária; - Manutenção do sistema provisório de distribuição de iluminação viária. (...) - Operação da Subestação SE-5143; - Manutenção da Subestação SE-5143 | 1.0109.20.00 Serviços de construção de subestações de força |
| 8500.0000166.12.2 | Refinaria Abreu e Lima S/A | Serviços de construção, montagem da Subestação SE-5142, Scraper 2 e demais Subestações dos Pliers, de sua Infraestrutura e da Estação de Telecomunicações - ETEL - III para atendimento à Refinaria Abreu e Lima - RNEST | 1.0109.20.00 Serviços de construção de subestações de força |
| 08003.0001292.11.2 | Alberto Pasqualini - REFAP S/A | Serviços de reparo e suporte às atividades na área de atuação da Gerência de Equipamentos Dinâmicos da REFAP S/A | 1.0112.00.00 Outros serviços de construção civil não classificados em outra posição |
| 08000.0001046.09.2 | Alberto Pasqualini - REFAP S/A | 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 REFAP S.A. | 1.0608.30 Serviços de movimentação do transporte multimodal e intermodal de cargas |
| REDUC N° 1050.0078394.12.2 | Petróleo Brasileiro S/A - PETROBRAS | Serviços de manutenção de caldeiraria e manutenção complementar na Refinaria Duque de Caxias, abrangendo os seguintes locais: REDUC, adutora do Guandu, barragem de Saracuruna e em seus equipamentos e linhas de transferência, inclusive suas interligações e equipamentos externos | 1.0106.10.00 Serviços de construção de barragens e adutoras |
| 2109.0080873.13.2 | Petróleo Brasileiro S/A - PETROBRAS | Serviços de construção & montagem industrial e manutenção de integridade nas plataformas, durante as campanhas com apoio de UMS (Unidade de Manutenção e Segurança) | 1.0102.10.00 Serviços de construção de edificações industriais |
| 08.001.026/2012 | Empresa de Trens Urbanos de Porto Alegre S/A - TRENSURB | Serviços de engenharia para manutenção da via permanente da CONTRATANTE, com fornecimento parcial de materiais, englobando as vias principais, pátios, terminais e desvios, compreendidos entre as Estações Mercado e São Leopoldo, num total aproximado de 80 (oitenta) quilômetros de vias em bitola 1,60 metros, eletrificadas e sinalizadas com ATCI/ATS | 1.0103.20.00 Serviços de construção de estradas férreas |

II - Dos Insumos

Não obstante, verifica-se ainda que os créditos relacionados a insumos empregados na atividade da recorrente, trazidos em planilhas, declarações e registros contábeis, foram totalmente glosados pela fiscalização e mantidos na decisão de piso, sob o argumento de não se enquadrarem no conceito de insumo trazidos pela IN SRF n 404/2004.

Para dirimir todas as peculiaridades que envolve a questão do crédito de PIS/COFINS, o STJ julgou a matéria, na sistemática de como recurso repetitivo, no REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018.

"Pacificando" o litígio, o STJ julgou a matéria, na sistemática de recurso repetitivo, no REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018, o qual restou decidido com a seguinte ementa:

EMENTA TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

*2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da **essencialidade ou relevância**, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.*

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

ACÓRDÃO Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, prosseguindo no julgamento, por maioria, a pós o realinhamento feito, conhecer parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, dar-lhe parcial provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator, que lavrará o ACÓRDÃO.

Votaram vencidos os Srs. Ministros Og Fernandes, Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina. O Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães (voto-vista), Regina Helena Costa e Gurgel de Faria (que se declarou habilitado a votar) votaram com o Sr. Ministro Relator. Não participou do julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Brasília/DF, 22 de fevereiro de 2018 (Data do Julgamento).

NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO MINISTRO RELATOR A PGFN opôs embargos de declaração e o contribuinte interpôs recurso extraordinário. Não obstante a ausência de julgamento dos embargos opostos, a PGFN emitiu a Nota SEI nº 63/2018, com a seguinte ementa:

Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016.

Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014.

O item 42 da nota reproduz o acatamento da definição dada no julgamento do repetitivo, nos seguintes termos:

"42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo "teste da subtração" a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma "conditio sine qua non" para a produção ou prestação do serviço.

Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.

[...]64. Feitas essas considerações, conclui-se que, por força do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002, a Secretaria da Receita Federal do Brasil deverá observar o entendimento do STJ de que:

"(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a

eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003;

e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

65. Considerando a pacificação da temática no âmbito do STJ sob o regime da repercussão geral (art. 1.036 e seguintes do CPC) e a consequente inviabilidade de reversão do entendimento desfavorável à União, a matéria apreciada enquadra-se na previsão do art. 19, inciso IV, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002[5] (incluído pela Lei nº 12.844, de 2013), c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, os quais autorizam a dispensa de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, por parte da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

66. O entendimento firmado pelo STJ deverá, ainda, ser observado no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos dos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002[6], cumprindo-lhe, inclusive, promover a adequação dos atos normativos pertinentes (art. 6º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01, de 2014).

67. Por fim, cumpre esclarecer que o precedente do STJ apenas definiu abstratamente o conceito de insumos para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS. Destarte, tanto a dispensa de contestar e recorrer, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, como a vinculação da Secretaria da Receita Federal do Brasil estão adstritas ao conceito de insumos que foi fixado pelo STJ, o qual afasta a definição anteriormente adotada pelos órgãos, que era decorrente das Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e 404/2004.

68. Ressalte-se, portanto, que o precedente do STJ não afasta a análise acerca da subsunção de cada item ao conceito fixado pelo STJ. Desse modo, tanto o Procurador da Fazenda Nacional como o Auditor-Fiscal que atuam nos processos nos quais se questiona o enquadramento de determinado item como insumo ou não para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS estão obrigados a adotar o conceito de insumos definido pelo STJ e as balizas contidas no RESP nº 1.221.170/PR, mas não estão obrigados a, necessariamente, aceitar o enquadramento do item questionado como insumo. Deve-se, portanto, diante de questionamento de tal ordem, verificar se o item discutido se amolda ou não na nova conceituação decorrente do Recurso Repetitivo ora examinado.

V Encaminhamentos 69. Ante o exposto, propõe-se seja autorizada a dispensa de contestação e recursos sobre o tema em enfoque, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, nos termos seguintes:"

Em seguida, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, analisando a decisão proferida no REsp 1.221.170/PR, emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”: a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”; a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”; b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”; b.2) “por imposição legal”. Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Referido parecer, analisando o julgamento do REsp 1.221.170/PR, reconheceu a possibilidade de tomada de créditos como insumos em atividades de produção como um todo, ou seja, reconhecendo o insumo do insumo (item 3 do parecer), EPI, testes de qualidade de produtos, tratamento de efluentes do processo produtivo, vacinas aplicadas em rebanhos (item 4 do parecer), instalação de selos exigidos pelo MAPA, inclusive o transporte para tanto (item 5 do parecer), os dispêndios com a formação de bens sujeitos à exaustão, despesas do imobilizado lançadas diretamente no resultado, despesas de manutenção dos ativos responsáveis pela produção do insumo e o do produto, moldes e modelos, inspeções regulares em bens do ativo imobilizado da produção, materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização dos ativos produtivos (item 7 do parecer), dispêndios de desenvolvimento que resulte em ativo intangível que efetivamente resulte em insumo ou em produto destinado à venda ou em prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com combustíveis e lubrificantes em a) veículos que suprem as máquinas produtivas com matéria-prima em uma planta industrial; b) veículos que fazem o transporte de matéria-prima, produtos intermediários ou produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica; c) veículos utilizados por funcionários de uma prestadora de serviços domiciliares para irem ao domicílio dos clientes; d) veículos utilizados na atividade-fim de pessoas jurídicas prestadoras de serviços de transporte (item 10 do parecer), testes de qualidade de matérias-primas, produtos em elaboração e produtos acabados, materiais fornecidos na prestação de serviços (item 11 do parecer).

Por outro lado, entendeu que o julgamento (**questões estas que não possuem caráter definitivo e que podem ser revistas em julgamento administrativo**) não daria margem à tomada de créditos de insumos nas atividades de revenda de bens (item 2 do parecer), alvará de funcionamento e atividades diversas da produção de bens ou prestação de serviços (item 4 do parecer), transporte de produtos acabados entre centros de distribuição ou para entrega ao cliente (nesta última situação, tomaria crédito como frete em operações de

venda), embalagens para transporte de produtos acabados, combustíveis em frotas próprias (item 5 do parecer), ferramentas (item 7 do parecer), despesas de pesquisa e desenvolvimento de ativos intangíveis mal-sucedidos ou que não se vinculem à produção ou prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com pesquisa e prospecção de minas, jazidas, poços etc de recursos minerais ou energéticos que não resultem em produção (esforço mal-sucedido), contratação de pessoa jurídica para exercer atividades terceirizadas no setor administrativo, vigilância, preparação de alimentos da pessoa jurídica contratante (item 9.1 do parecer), dispêndios com alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida para seus funcionários, à exceção da hipótese autônoma do inciso X do artigo 3º (item 9.2 do parecer), combustíveis e lubrificantes utilizados fora da produção ou prestação de serviços, exemplificando a) pelo setor administrativo; b) para transporte de funcionários no trajeto de ida e volta ao local de trabalho; c) por administradores da pessoa jurídica; e) para entrega de mercadorias aos clientes; f) para cobrança de valores contra clientes (item 10 do parecer), auditorias em diversas áreas, testes de qualidade não relacionados com a produção ou prestação de serviços (item 11 do parecer).

Em resumo, considerando a decisão proferida pelo STJ e o posicionamento do Parecer Normativo Cosit 05/2018, temos as seguintes premissas que devem ser observadas pela empresa para apuração do crédito de PIS/COFINS: 1. **Essencialidade**, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência; 2. **Relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição **na** produção ou **na** execução do serviço.

Os documentos trazidos pela recorrente no decorrer da fiscalização apontam a existência de aquisição de produtos utilizados como insumos no desempenho de suas atividades, entretanto, não há um detalhamento ou mapeamento de onde é utilizado o suposto insumo e qual seria sua função no processo produtivo

Assim, necessário se faz que a recorrente demonstre no processo, de preferência em planilhas, onde quais são, onde são utilizados os produtos que entende ser insumos para a sua atividade, bem como indique a sua função.

III - Conclusão

Desta feita, voto por 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 nº 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,

Processo nº 16682.722299/2017-11
Resolução nº **3302-000.965**

S3-C3T2
Fl. 21

manifeste-se em 30 dias, prazo após o qual os autos devem retornar a este CARF, para prosseguimento do julgamento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus - Relator.