



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



**Processo nº** 16682.722299/2017-11  
**Recurso** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-012.310 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 22 de novembro de 2021  
**Recorrentes** MPE MONTAGENS E PROJETOS ESPECIAIS  
FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

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 negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do voto do relator. 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 relacionados aos contratos 0001-EG/2011/0057 e 8500.0000166.12.2, além dos exonerados pela diligência fiscal, 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 nº 3302-000.965, 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 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 n.ºs **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 n.º 10.637/2002, artigo 1.º, §§ 1.º e 2.º e Lei n.º 10.833/2003, artigo 1.º, §§ 1.º e 2.º). **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 n.º 10.637/2002, artigo 1.º, §3.º e Lei n.º 10.833/2003, artigo 1.º, § 3.º; IN SRF n.º 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. 2.º da Lei n.º 10.637/2002) e a **COFINS à alíquota de 7,6%** (art. 2.º, Lei n.º 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 auferirá **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 n.º 13-40.392 da DRJ/RJ2 (ver 8.º parágrafo, pág. 03) e no Acórdão 14-59.756 da DRJ Ribeirão Preto/SP (ver 10.º 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 n.º 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 "APURAÇOMPE2013.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 17.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 116/03, 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 116/2003, item 7.02 da Lista de Serviços (...).

Pois é, a autoridade fiscal contrariou a Solução de Divergência COSIT n.º 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 n.º 10.833, de 2003, **adota expressamente os ditames da Lei Complementar n.º 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 n.º 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 n.º 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 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.*

*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.

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 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, 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 nº 3302-000.965, resultaram na exoneração de parte das contribuições exigidas na autuação fiscal, conforme podemos observar das efls 959/972.

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 – Do Recurso de Ofício

No que tange ao decidido pela DRJ na decisão guerreada quanto a exclusão de parte dos créditos tributários exigidos no auto de infração, entendo que não há reparo a ser feito, devendo a decisão, nos pontos abaixo relacionados, mantida por seus próprios termos. Vejamos:

(...)

#### III – Contrato com o Serviço Regional de Proteção ao Vôo, 006/SRPVSP/2010

O objeto contratado nesse caso consiste na prestação de serviços de manutenção de bens imóveis.

Nesse caso, o serviço contratado relaciona-se diretamente a bens imóveis, donde a diferença em relação ao item I que, como se viu, trata de manutenção de equipamentos.

A manutenção de bens imóveis pode ser enquadrado em diversas posições do Capítulo 1 da Nomenclatura Brasileira de Serviços, dentre eles 1.0112.00.00 Outros serviços de construção civil não classificados em outra posição, 1.0123.00.00 Serviços de Alvenaria e 1.0139.00.00 Outros serviços de acabamento das construções. Por outro lado, não se encontra menção a serviços de manutenção em imóveis no Capítulo 20, que tem servido como contraste aos serviços classificados no Capítulo 1.

Nesse contexto, não se sustenta a reclassificação do regime de tributação das receitas desse contrato procedida pela fiscalização.

(...)

#### II – Contrato com Petróleo Brasileiro S/A, n.º 0858.0071411.11.2

A fiscalização considera o seguinte como sendo o objeto desse contrato: fornecimento de bens e prestação de serviços relativos à verificação de consistência da documentação técnica, elaboração do Projeto Executivo, Construção Civil, Montagem Eletromecânica, Interligações, Comissionamento (Preservação, Condicionamento, Testes, Pré-Operação e assistência a Partida e à Operação Assistida) para a Tubovia do COMPERJ ...

Para a apreciação mais acurada do caso, é importante trazer o que reza a

#### Cláusula 1.2:

1.2 – O objeto do presente Contrato compreende o seguinte escopo: Verificação da consistência da documentação do projeto básico e FEED, elaboração do projeto executivo, execução dos serviços de construção civil, montagem eletromecânica e interligações; a execução das atividades de mobilização, comissionamento (preservação, condicionamento e testes), desmobilização e fornecimento de bens, assim como todos os outros serviços e benfeitorias dentro dos Limites de Bateria (LB) das Tubovias de Interligações, em conformidade com os termos e condições nele estipulados e em seus Anexos. (destaque acrescido)

Portanto, o contrato faz menção específica a obras de construção civil. Há mesmo uma cláusula específica, 2.3.8.2 – Obra de Construção Civil, assim como uma, 2.6.1 – Instalar um canteiro de obras, que apontam no sentido de que o contrato abrange serviços passíveis de classificação no inciso XX do art. 10.

Sendo assim, caberia à fiscalização justificar especificamente a inclusão de todo o faturamento oriundo desse contrato no âmbito da tributação não cumulativa, o que não foi feito.

Sem dúvida, existem itens no contrato cujas receitas estariam sujeitas à apuração não cumulativa por não se enquadrarem nos requisitos do inciso XX. No entanto, uma vez que a autuada já fez uma segregação, caberia à fiscalização definir as razões pelas quais a totalidade do contrato deveria ser assim tratado, ainda mais diante da menção explícita no contrato de que obras de construção civil estariam ali contempladas.

(...)

### III– Contrato com Petróleo Brasileiro S/A, nº 2100.0072732.12.2

Esse contrato tem por objeto a prestação dos serviços de delineamento e fabricação de spools.

Spools são tubos normalmente soldados a uma ou mais conexões (curvas, tê reduções, flanges, luva) utilizados na montagem dos sistemas de tubulações na indústria petrolífera, no caso. A Cláusula 8.8, ao estabelecer cobranças por não entrega do material programado para embarque, dá a entender que seria equipamento para utilização embarcada em navios e/ou plataformas.

Em se tratando de serviço de alta especificidade, é interessante recorrer à classificação estabelecida pelo Decreto nº 7.708, de 02 de abril de 2012, que instituiu a Nomenclatura Brasileira de Serviços, que insere dentre os Serviços de Construção, em seu Capítulo 1:

1.0107.1 Serviços de construção de dutos de longo curso

1.0107.11.00 Serviços de construção de dutos de longo curso para o transporte de petróleo, seus derivados, e gás

Assim, considerando um conceito ampliado de obras de construção civil, é possível tratar o faturamento decorrente desse item contratual como fazendo parte do universo de receitas tributadas pela forma cumulativa. Eventuais outras receitas também decorrentes desse contrato e que a contribuinte tenha levado à tributação não cumulativa não comprometem tal fato e justificam a apuração bipartida feita pela contribuinte.

Sendo assim, também aqui não cabe a tributação única defendida pela autoridade fiscal.

(...)

Assim, considerando o acima exposto mantem-se a exclusão das glosas realizadas pela fiscalização no auto de infração, conforme se verifica do Anexo I da Decisão da DRJ.

## ***II – Do Recurso Voluntário***

### ***II.1 – Exclusão o ICMS da base de cálculo do PIS/CONFINS***

A recorrente na petição de manifestação sobre o resultado da diligência requerida na resolução nº 3302-000.965, requereu a aplicação do RE nº 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.

## ***II.2 - 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 nº 12898.000039/2010-39, que 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 959/972), 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.

Analise os contratos mantidos no regime não-cumulativo:

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 ENGLOBALANDO, 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 ORTOPEDIA - INTO/IMS, INCLUINDO A OPERAÇÃO, SUPORTE TÉCNICO E GERENCIAL DOS SISTEMAS CIVIS, HIDRÁULICOS, ETE, ELÉTRICOS DE ALTA, MÍDIA E BAIXA TENSÃO E DOS EQUIPAMENTOS DE SISTEMAS ELÉTRICOS, MECÂNICOS, ELETROMECÂNICOS, 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
8500.0000186.12.2	Refinaria Abreu e Lima S/A	Serviços de construção, montagem da Subestação SE-5142, Scrapper 2 e demais Subestações dos Pieres, 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
08000.0001292.11.2	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	1.0105.10.00 Serviços de construção de barragens e adutoras

00 2199.0080873.13.2	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 ATCIATS	1.0103.20.00 Serviços de construção de estradas férreas

Pois bem. Em relação aos contratos 0001-EG/2011/0057; 8500.0000166.12.2, entendo que o mesmo critério adotado no processo nº 12898.000039/2010-39, deve ser adotado uma vez tratar dos mesmo contrato, cuja descrição do objeto é idêntica, assim deve ser classificado para o código 1.0103.40.00.

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 dos contratos 0001-EG/2011/0057; e 8500.0000166.12.2.

#### ***IV – Contratos realizados com consórcio – Ilegitimidade***

Para a recorrente, a responsabilidade tributária em relação aos contratos PRO. 00.5858, 0800.0038527.07.2, 0802.0071143.11.2, 864111001100, 864311001100 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 irrevogável 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 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 3302-000.965, 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 sui direito a citação de diversas decisões, no entanto, sem fazer correlação entre elas. (planilha não paginável – juntada e-fls. 922)

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 - Conclusão***

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício. Quanto ao recurso voluntário, voto em rejeitar a preliminar arguida. No mérito, voto por dar provimento parcial ao recurso, para exonerar os valores indicados relacionados aos contratos 0001-EG/2011/0057; e 8500.0000166.12.2.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus, Relator.

Fl. 18 do Acórdão n.º 3302-012.310 - 3ª Seju/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 16682.722299/2017-11