



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19311.720060/2017-13

Recurso Voluntário

Resolução nº 3201-003.373 – 3^a Seção de Julgamento / 2^a Câmara / 1^a Turma
Ordinária

Sessão de 29 de setembro de 2022

Assunto DILIGÊNCIA

Recorrente IMC SASTE-CONSTRUÇÕES, SERVIÇOS E COMÉRCIO LTDA

Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do Recurso Voluntário em diligência, para que a Unidade Preparadora, em observação ao princípio da verdade material e com base nos documentos juntados aos autos durante a fiscalização e também em conjunto com a Impugnação e o Recurso Voluntário, (I) intime o Recorrente a apresentar laudo conclusivo, em prazo razoável, não inferior a 60 dias, para detalhar o seu processo produtivo e indicar de forma minuciosa qual a relevância e essencialidade dos dispêndios com ensaios, inspeções, perícias, equipamentos de medição e transporte de cargas, nos moldes do REsp 1.221.170 do STJ, do Parecer Normativo Cosit n.^º 5 e da Nota SEI/PGFN n.^º 63/2018, (II) elabore novo Relatório Fiscal, no qual deverá considerar, além do laudo a ser entregue pelo Recorrente, o mesmo REsp 1.221.170 STJ, o Parecer Normativo Cosit n.^º 5 e a Nota SEI/PGFN 63/2018, e, (III) com relação ao desenquadramento das apurações cumulativas das contribuições, (i) intime o Recorrente para que este apresente Laudo Técnico subscrito por profissional habilitado, em prazo não inferior a 90 dias, para descrição pormenorizada das atividades por ele exercidas, com vistas ao cumprimento de cada contrato de serviços objeto da presente autuação (considerar todos os contratos), classificando-as tanto em relação à Nomenclatura Brasileira de Serviços (NBS), instituída pelo Decreto n.^º 7.708/2012, bem como em relação à Discriminação de Obras e Serviços de Construção Civil, constante no Anexo VII da Instrução Normativa RFB 971/2009, e/ou à Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE, (ii) elabore planilha com o detalhamento das receitas do Recorrente, por contrato, nota fiscal e tipo de serviço, segregando as receitas advindas da execução de "obras da construção civil", nelas inclusas as "obras e serviços auxiliares e complementares da construção civil", das demais atividades em relação a um mesmo contrato, (iii) manifeste-se, em Relatório Conclusivo, acerca do enquadramento das receitas do Recorrente como "obras e serviços auxiliares e complementares da construção civil", com base no disposto no Ato Declaratório Interpretativo Cosit n.^º 30, de 1999, e na Solução de Divergência Cosit n.^º 11, de 2014, e da sua eventual potencialidade para alterar, ainda que parcialmente, o enquadramento da contribuinte no regime não cumulativo das contribuições do PIS/Pasep e Cofins, apresentando demonstrativo retificador dos valores lançados, se for o caso, e (iv) cientifique o Recorrente dos resultados da diligência, concedendo-lhe o prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, nos termos do art. 35 do Decreto n.^º 7.574/2011. Após cumpridas essas etapas, a PGFN deverá ser informada do resultado final da diligência demandada, retornando os autos a este colegiado para prosseguimento.

Hélcio Lafeta Reis – Presidente.

(assinado digitalmente)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima - Relator.

(assinado digitalmente)

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Arnaldo Diefenthäeler Dornelles, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Lara Moura Franco Eduardo (suplente convocado(a)), Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Carlos Delson Santiago (suplente convocado(a)), Laercio Cruz Uliana Junior, Marcio Robson Costa, Helcio Lafeta Reis (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário de fls. 9407 em face de decisão de primeira instância administrativa proferida no âmbito da DRJ/PE de fls. 9329, que decidiu pela procedência parcial da Impugnação de fls 1149, nos moldes dos Autos de Infração de Cofins e Pis de fls. 1048 e 1059.

Como de costume nesta Turma de Julgamento, transcreve-se o relatório e ementa do Acórdão da Delegacia de Julgamento de primeira instância, para a apreciação dos fatos e trâmite dos autos:

“O presente processo refere-se à lavratura de autos de infração do PIS/PASEP e da Cofins, por meio dos quais foram constituídos créditos tributários, relativos ao período de janeiro de 2013 a dezembro de 2015, nos valores1 de R\$ 8.306.202,11 e R\$ 38.210.436,32, respectivamente.

2. O Termo de Verificação Fiscal (fls. 1070 e seguintes), a seguir resumido, expõe o contexto da auditoria fiscal levada a efeito:

2.1. O sujeito passivo é prestador de uma grande variedade de serviços a empresas, sendo a Petrobrás sua principal cliente. Sendo optante do lucro real e por prestar serviços caracterizados como obras de construção civil, declara uma parcela da receita sob o regime não cumulativo do PIS/PASEP e Cofins e a outra parcela sob o regime cumulativo, abatendo créditos das despesas comuns com a aplicação do coeficiente de rateio, obtido mês a mês pela divisão entre a receita não cumulativa e a receita total.

Da reclassificação das receitas

2.2. A Fiscalização verificou que as receitas de alguns serviços que deveriam ser tributadas no regime não cumulativo foram indevidamente classificadas pelo contribuinte no regime cumulativo. Assim, foi necessário efetuar a reclassificação de algumas receitas. Para isso, a autoridade fiscal listou o objeto dos diversos contratos e, com base nas características comuns, agrupou-os da seguinte maneira:

· Grupo A: atividades primordialmente relacionadas à construção de novas obras civis · Grupo B: atividades de manutenção em prédios já existentes · Grupo C: atividades nas quais predomina a montagem de equipamentos industriais · Grupo D: atividades relacionadas à manutenção de tanques de combustíveis · Grupo E: outras prestações de serviços não enquadradas nos quatro grupos acima.

2.3. Os contratos do grupo “A” foram considerados obras típicas de construção civil, estando correta sua submissão ao regime cumulativo.

2.4. Os contratos do grupo “B” deveriam se submeter ao regime não-cumulativo, pois não foram considerados decorrentes de obras de construção civil. Embora alguns serviços pudessem isoladamente ser assim classificados (sistemas sanitários, sistemas de drenagem de águas, pintura etc.), diversos outros (manutenção de baterias, manutenção de nobreaks, manutenção de subestações elétricas etc.) não se enquadrariam na indigitada classificação, posto que não existe uma obra de construção civil sendo executada, em que os serviços prestados pela empresa seriam agregados.

2.4.1. Considerou que os serviços prestados se referem, basicamente, a manutenções.

Segundo a autoridade fiscal responsável pela auditoria, a Lei Complementar nº 116, de 31/07/2003, prevê que as “manutenções prediais” se diferenciam das “obras de construção civil e semelhantes” e, para realçar esta distinção, recorreu à Classificação Nacional de Atividade Econômica (CNAE) para enquadrar os indigitados serviços na subclasse 8111-7/00, que se referem a “serviços combinados para apoio a edifícios, exceto condomínios prediais”.

2.4.2. Além disso, fez menção à Solução de Divergência Cosit nº 11, de 2014, e ao Ato declaratório Normativo Cosit nº 30, de 1999, para concluir que os serviços de manutenção devem ser submetidos ao regime não cumulativo do PIS/Pasep e da Cofins.

2.5. Uma parte dos contratos classificados no grupo “C” (contratos 2700.0080139.12.2, 1550.0087332.13.2, 2600.0076510.12.2 e 2300.0057693.10) apesar de constar como referentes a montagens industriais, tem como objeto a instalação de dutos, o que foi considerado pela autoridade fiscal obra de construção civil, autorizando-lhes a apuração no regime cumulativo. Os demais contratos (7000.0091145.14.2, 2700.0077659.12.2, 7000.0073515.12.2. e 1550.0098453.15.2) foram analisados juntamente com os contratos do grupo “E”.

2.6. A análise dos contratos do grupo “D” foi efetuada com base no contrato de maior receita (1350.0089736.14.2), o qual, apesar de englobar alguns procedimentos típicos da construção civil (como por exemplo, a construção em concreto simples e a recomposição do solo do dique), também apresenta outros serviços não típicos (locação de veículos, manutenção de válvulas de pressão e vácuo e corta chamas etc.). Porém, após recorrer novamente à Lei Complementar nº 116, e ao CNAE, foi verificado que o cerne do contrato é a manutenção e reparo de tanques metálicos de combustível, sendo que os serviços ligados à construção civil são acessórios (escavação, construção de acesso, recomposição do solo, construção em concreto simples). Assim, não sendo considerado obra de construção civil, as receitas dos contratos do grupo “D” devem se submeter ao regime não cumulativo.

2.7. Os contratos do grupo “E” e a parcela restante dos contratos do grupo “C” foram analisados, um a um. Verificou-se que alguns contratos não tinham seus objetos prevendo a realização de atividades típicas de obras de construção civil, cumprindo destacar os seguintes:

manutenção de tanques, apoio técnico às atividades de operação, controle de produtos químicos, injeção de vapor ou água, manutenção naval (compreendendo limpeza, tratamento e pintura de embarcações), jateamento abrasivo de escória de cobre e pintura industrial de plataformas marítimas, modernização elétrica (instalação de componentes elétricos: painéis elétricos, banco de capacitores e banco de baterias), construção e montagem de equipamentos industriais etc. No entanto, outros contratos deste agrupamento foram considerados corretamente submetidos ao regime cumulativo, pois se prestam aos seguintes serviços (caracterizadores de obras de construção civil): instalação de redes de dutos, realização de pequenas obras (demolições, paredes, revestimentos, pavimentação, esquadrias etc).

Da glosa dos créditos não considerados insumos 2.8. A ação fiscal também identificou o aproveitamento de diversos créditos sem base legal. Inicialmente, foram analisados

créditos informados pelo sujeito passivo nos blocos “A” e “C” da EFD - Contribuições. Esta análise resultou nas glosas de créditos agrupadas conforme a seguir:

- * Grupo 1 – R\$ 7.505.391,74 – atividades administrativas da empresa não relacionadas diretamente com a prestação de serviços. Exemplos: consultorias, assessorias, treinamento de funcionários, seguros, propaganda, despachante, cópias;
- * Grupo 2 – R\$ 6.597.140,37 – atividades relacionadas a informática e telecomunicações, como data centers, desenvolvimento e aluguel de software, suprimentos de informática, despesas com sites e tvs;
- * Grupo 3 – R\$ 871.734,21 – despesas com hospedagem de pessoas e estacionamento de veículos;
- * Grupo 4 – R\$ 5.486.832,99 – atividades relacionadas a ensaios, inspeções, perícias e equipamentos de medição;
- * Grupo 5 – R\$ 3.636.197,97 – atividades relacionadas a transporte de cargas;
- * Grupo 6 – R\$ 5.640.131,70 – atividades relacionadas a transporte de pessoas;
- * Grupo 7 – R\$ 10.706.569,16 – atividades relacionadas a veículos, incluindo manutenção;
- * Grupo 8 – R\$ 6.641.171,81 – gastos com combustível;
- * Grupo 9 – R\$ 7.368.895,79 – gastos relacionados a vestuário e equipamentos de proteção individual, inclusive sua manutenção (lavagem);
- * Grupo 10 – R\$ 3.831.645,48 – atividades relacionadas a segurança patrimonial;
- * Grupo 11 – R\$ 18.460.902,60 – benefícios ao trabalhador, relacionados a alimentação, por exemplo, vale refeição, almoço, lanche, etc;
- * Grupo 12 – R\$ 44.651.086,14 – benefícios ao trabalhador, relacionados à saúde, por exemplo, planos de saúde, clínicas médicas, planos odontológicos, etc.
- * Grupo 13 – R\$ 52.308.067,74 – serviços prestados pela empresa Ticket Serviços S.A. Os serviços estão relacionados a benefícios de alimentação ao trabalhador (vale refeição) e gastos com combustíveis (vale combustível), mas foram apartados num único grupo devido ao seu valor expressivo e à dificuldade de separação nos grupos acima.

2.8.1. Além disso, ainda com foco nos blocos “A” e “C” da EFD - Contribuições, foram identificados produtos e serviços que teriam sido contabilizados em contas que, por sua natureza, indicam não se referirem a insumos utilizados na prestação de serviços pelo contribuinte:

- * Grupo A – R\$ 295.742,07 – produtos/serviços contabilizados em contas de ativo que, tipicamente, não se encaixaram no processo produtivo do contribuinte;
- * Grupo B – R\$ 138.687.643,50 – produtos/serviços contabilizados em contas de custos, que, a princípio, não se caracterizam como insumo;
- * Grupo C – R\$ 8.401.609,82 – produtos/serviços contabilizados em contas de despesa. Em tese, os insumos utilizados na prestação de serviços deveriam estar contabilizados nas contas de custos. Assim, todos os valores contabilizados em contas de despesa não poderiam ser aproveitados como crédito;
- * Grupo D – R\$ 494.330,47 – dois itens da EFD que não foram encontrados na contabilidade, assim, em tese, não passíveis de aproveitamento como crédito.

2.8.2. O contribuinte também teve créditos do bloco “F” da EFD glosados, no caso, o registro F100, que se refere a “Outras Operações com Direito a Crédito”:

- * Grupo A – R\$ 1.974.396,20 – produtos/serviços contabilizados em contas de ativo que, tipicamente, não se encaixaram no processo produtivo do contribuinte;
- * Grupo B – R\$ 43.852,67 – produtos/serviços contabilizados em contas de custos, que, a princípio, não se caracterizam como insumo;
- * Grupo C – R\$ 614,56 – produtos/serviços contabilizados em contas de despesa. Em tese, os insumos utilizados na prestação de serviços deveriam estar contabilizados nas contas de custos. Assim, todos os valores contabilizados em contas de despesa não poderiam ser aproveitados como crédito;
- * Grupo D – R\$ 11.788,89 – itens nos quais não foi informada a conta contábil, assim, em tese, não passíveis de aproveitamento como crédito;
- * Grupo E – R\$ 340.811,01 – itens contabilizados em duplicidade. Seus valores já constam em outros blocos da EFD Contribuições, conforme detalhado no próprio arquivo.”

2.9. As receitas reclassificadas do regime cumulativo para o não-cumulativo importou o recálculo de um novo coeficiente de rateio dos créditos. Dos créditos informados pelo contribuinte foram excluídos os valores sem base legal, e, aplicando-se o novo coeficiente de rateio, calculou-se o direito ao crédito a que faz jus, e posteriormente, o tributo por ele devido.

2.10. Os cálculos dos tributos devidos foram baseados nas respostas às intimações e nos últimos arquivos da EFD-Contribuições enviados pelo contribuinte até a data de confecção do Termo de Verificação Fiscal em exame, tendo sido elaborados diversos demonstrativos, acostados às fls. 1113-1125:

- (i) receitas dos contratos reclassificados (Tabelas 4 partes 1,2,3 e 4);
- (ii) receitas reclassificadas (Tabela 5)

- (iii) glosas parciais (Tabelas 6A, 6B e 7)
- (iv) total dos créditos glosados (Tabela 8)
- (v) declaração do PIS/Pasep e da Cofins (Tabela 9)
- (vi) apuração do PIS/Pasep e da Cofins (Tabela 10).

3. Cientificado da exigência em 11 de abril de 2017, o sujeito passivo apresentou sua defesa no dia 11 de maio de 2017, na qual expôs, em síntese, o seguinte:

3.1. Alega que é prestadora de serviços e executa uma grande variedade de serviços, tendo como principal tomadora a empresa Petrobrás S.A.

3.2. Tece comentários sobre o conceito de “construção civil”, citando doutrina (Eduardo Soares de Melo, Napoleão Nunes Maia Filho), artigos de órgãos técnicos (Conselho Federal de Engenharia e Agronomia - CONFEA e legislação (Decreto nº 23.569, de 1933).

3.3. Adentrando no mérito, mais especificamente na reclassificação das receitas originalmente submetidas ao regime cumulativo, destaca, em relação aos contratos do grupo “B”, que ao analisar o tema, e face à ausência de instrumentos normativos aptos a nortear o operador do Direito, o Auditor-Fiscal se socorreu: (a) da Lei Complementar Federal nº 116, de 2003, que separa em diferentes itens os serviços de construção civil (7.02) e manutenção predial (7.05 e 7.10); e (b) da Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE; para concluir que os serviços de construção civil e manutenção predial não se confundem.

3.4. Explica que, diferentemente do assentado no Termo de Verificação Fiscal, a CNAE descreve cada código, incluindo desdobramentos de subclasses e Notas Explicativas de seu conteúdo. Neste contexto expôs que a Nota Explicativa da seção “F”, que trata de construção, dispõe que se incluem na indigitada seção as “reformas, manutenções correntes, complementações e alterações de imóveis”, aduzindo que “sem maiores exercícios mentais, resta explícito que as reformas, as manutenções correntes e as complementações e alterações de imóveis estão incluído na Seção de Construção”.

3.5. Todavia, a classificação utilizada pelo Auditor-Fiscal (Seção N, Divisão 81, Grupo 8111, Classe 8111-7) compreende atividades de fornecimento de pessoal de apoio para prestar serviços em instalações prediais (como limpeza geral, recepção, portaria etc.), não se destinando a enquadrar o serviço prestado pela impugnante.

3.6. Argumenta que os serviços de manutenção relativos à engenharia civil em nada se assemelham ao fornecimento de pessoal de apoio e cita, para amparar sua assertiva, a Solução de Divergência Cosit nº 11, a qual, no seu entendimento, esclarece que pintura, instalações elétricas e hidráulicas, ampliação e reformas prediais preventivas e corretivas, assim como quaisquer outras benfeitorias agregadas ao solo ou subsolo se caracterizam como construção civil.

3.7. Caso o entendimento exarado em relação aos contratos do grupo “B” permaneça inalterado, propugna pela manutenção dos créditos relativos à vale-transporte, valerefeição, vale-alimentação, fardamentos e uniformes, tal como prevê o inc. X do artigo 3º das Leis Ordinárias Federais nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

3.8. Disse que as receitas dos contratos 2700.0080139.12.2, 1550.0087332.13.2, 2600.0076510.12.2 e 2300.0057693.10, classificados no grupo “C”, apesar de, na fundamentação do Termo de Verificação Fiscal, terem sido considerados corretamente submetidos ao regime cumulativo, foram reclassificadas para o regime não-cumulativo na planilha de cálculo que serviu de base à autuação, propugnando pela revisão do lançamento quanto a tal aspecto, inclusive em relação ao reflexo no percentual de rateio.

3.9. Relativamente aos contratos do grupo “D”, que foram considerados na autuação como sendo contratos de manutenção de tanques de combustíveis, afirma que a fundamentação utilizada pela autoridade fiscal, no caso a Seção “C” da CNAE, que trata de indústria de transformação, não se sustenta, pois nas notas explicativas da indigitada Seção consta expressamente que as indústrias de transformação, em geral, produzem

bens tangíveis (mercadorias), o que não é o caso dos tanques da tomadora de serviços, os quais são fixos ao solo, com base de alvenaria de concreto, que nada se assemelha a uma mercadoria ou a um tanque de combustível de posto de gasolina. Informa que trata-se de bens agregados ao solo, que, nos termos do artigo 79 do Código Civil, são considerados bens imóveis. Colaciona fotos do contrato 1550.0069179.11.2, para que a verdade material prevaleça à terminologia contratual.

3.10. Valendo-se da Nota Explicativa da Seção “F” – Construção, Divisão 43 - SERVIÇOS ESPECIALIZADOS PARA CONSTRUÇÃO, destaca que “também está compreendida nesta divisão a construção de estruturas de aço, sempre que esta atividade não seja realizada pelo próprio fabricante das partes metálicas da estrutura”, aduzindo que a Lei Complementar nº 116, de 2003, também prevê estar inserida no conceito de obras de construção civil “a instalação e montagem de produtos”. Além disso, reitera as fotos que já instruem o presente processo, colacionando as correspondentes Anotações de Responsabilidade Técnica (ART), as quais demonstrariam que as atividades exercidas em decorrência dos indigitados contratos são obras de engenharia civil.

3.11. Por fim, os contratos classificados no grupo “E”, os quais foram contestados individualmente:

(i) Contratos 1300.008803613.2 e 2300.0091387.14.2: como os contratos foram considerados pela Fiscalização como sendo relativos a tanques de armazenamento (manutenção em tanques), o impugnante reitera os mesmos argumentos expostos em relação aos contratos do grupo “D”.

(ii) Contrato 0870.0092800.14.2: classificado pelo Auditor Fiscal como sendo limpeza, tratamento e pintura de embarcações, asseverou que as embarcações são consideradas imóveis, pelo Direito Civil, e, com base na Solução de Divergência Cosit nº 11, a pintura se caracteriza como obra de construção civil.

(iii) Contrato 2600.0084251.13.2: classificado pelo Auditor Fiscal como sendo pintura de embarcações, repetiu as justificativas expostas em relação ao contrato anterior e esclareceu que se referem a plataformas fixas de extração de petróleo, as quais são fixas ao solo e subsolo e, portanto, devem ser classificadas como imóveis.

(iv) Contratos 7000.0091145.14.2 / 2700.0077659.12.2 / 7000.0073515.12.2 / 1550.0098453.15.2 / 7000.0073974.12.2 / 7000.0073789.12.2 / 7000.0073513.12.2 / 7000.0058504.10.2: considerados pela Fiscalização como sendo “construção e montagem de equipamentos industriais”, repetiu os argumentos de que na seção “F” da CNAE, que trata de construção, o qual esclarece que a construção de obras de infraestrutura compreende “(...)instalações industriais, redes de transporte por dutos (gasodutos, minerodutos, oleodutos). E que também estão compreendidas nesta seção as reformas, manutenções correntes, complementações e alterações de imóveis.”

Além disso, apontou que os referidos dutos, em sua grande extensão, são agregados ao subsolo, que, nos termos da já mencionada SD Cosit nº 11, as benfeitorias se caracterizariam como construção civil.

(v) Contrato 0858.0072437.11.1 e TD WILLIAMSON: esclareceu que o primeiro tem como objeto a “prestação de serviços de descarregamento, inspeção, armazenamento, preservação e entrega de materiais e equipamentos” e asseverou que houve a prestação de serviços de construção civil, cuja nota emitida demonstra claramente o objeto da prestação de serviços. Reconhece, no entanto, que a receita decorrente da NF-e nº 3.935 deve ser mantida sujeita à incidência das contribuições sociais apuradas pela sistemática não cumulativa.

Explica que o mesmo entendimento deve ser dado em relação aos contratos celebrados com a TD WILLIAMSON, uma vez que os mesmos se referem à inspeção de revestimento de dutos. Repete os argumentos acima expostos (seção “F” da CNAE e SD Cosit nº 11).

3.12. E, arrematando o tópico, o impugnante sustentou que (in verbis): “(...) por todo o acima exposto, resta evidente que o Programa de Produtividade da Receita Federal do Brasil e o Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira

turvaram a interpretação do Ilmo. Auditor Fiscal, de modo que incumbirá à esta D. Delegacia de Julgamento trazer a lume a verdade material (...)".

3.13. Passando à contestação da glosa dos créditos, iniciada pelos créditos dos blocos “A” e “C” da EFD, expõe que as Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, juntamente com o conceito de insumo (que habitam o consciente coletivo) e as obrigações contratuais, autorizam inequivocamente a utilização dos créditos sobre os serviços tomados pela impugnante, uma vez que eles, os créditos, guardam relação direta com a receita auferida e são indispensáveis para consecução da sua atividade social.

3.14. Sustenta que “para as prestadoras de serviços, cuja utilização maciça de mão de obra é um fato (limpeza, conservação e manutenção), foi autorizada legalmente apurar as contribuições sociais em comento na sistemática não cumulativa utilizando créditos decorrentes dos serviços tomados a título de vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados, desde que fornecidos por pessoa jurídica.”

3.15. Teceu críticas ao entendimento restritivo de insumo previsto nas Instruções Normativas SRF nº 247, de 2002, e nº 404, de 2004, o qual se baseia na legislação do IPI e seria inadequado, vez que o PIS/Pasep e a Cofins incidem sobre a receita e não sobre a coisa (bem). Cita doutrinas de José Antônio Minatel, Ricardo Mariz de Oliveira, Marco Aurélio Greco e Aires Brito.

3.16. Aduz que o tributo que melhor apresenta tal identidade é o Imposto Sobre a Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), cuja materialidade é a obtenção de lucro, que pressupõe necessariamente a obtenção de receita. Neste raciocínio, sustenta que os custos e despesas dedutíveis para fins de IRPJ também devam ser reconhecidos como dedutíveis para fins de apuração das contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins na sistemática não cumulativa.

3.17. Afirma que o conceito de insumo para fins de PIS/Pasep e Cofins deve englobar quaisquer despesas, custos e dispêndios inerentes à prestação de serviços e que contribuam (direta ou indiretamente) para a obtenção da receita tributável, sendo esta a posição do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), dos quais cita e transcreve (trechos), respectivamente, dos acórdãos nº 3402- 001.982 e nº 9303-001.740, arrematando que “a jurisprudência administrativa estabeleceu como critério divisor para a classificação dos insumos, a pertinência, a inerência e a relevância para a existência, funcionamento e manutenção da prestação de serviços.”

3.18. Repisa que os créditos glosados decorrem de obrigações contratuais que não comportam negociações e que “qualquer violação às cláusulas contratuais geram imposições de multa e/ou, nos casos mais severos, a rescisão contratual.” Neste sentido, anexa tabela indicativa das cláusulas contratuais que impõe os gastos que devem ser considerados como insumos e que foram glosados pelo autuante, aduzindo a respeito, terem restado devidamente justificados os dispêndios dos grupos “1” a “13” listados na autuação.

3.19. Sustenta que as Soluções de Consulta juntadas pelo Fisco não podem ser considerada jurisprudência administrativa, pois “os referidos atos se prestariam apenas para orientar a atividade administrativa para fins arrecadatórios”.

3.20. No que atine aos créditos classificados no bloco “F” da EFD-Contribuições, afirma tê-los justificado na resposta encaminhada no “Termo 19”, reiterando os esclarecimentos anteriormente prestados: discorre sobre o seu sistema contábil e aponta falha humana no cadastramento dos contratos produtivos e, decorrente de tal falha, foi a informação errônea para a contabilização. Disse não ter como conseguir “reprocessar” os arquivos originais da época e a impossibilidade do sistema rastrear os registros finais frente as informações originalmente enviadas. Assim, pesquisou as informações manualmente, mas que as mesmas foram ignoradas pela autoridade fiscal (resposta ao “Termo 3”).

Fl. 8 da Resolução n.º 3201-003.373 - 3^a Sejul/2^a Câmara/1^a Turma Ordinária
Processo nº 19311.720060/2017-13

3.21. Apontou que as glosas classificadas nos grupos “A”, “B” e “C” relacionam-se com o conceito de insumos adotados pela autoridade fiscal, repisando a tese já exposta de que “os contratos de serviços não são negociados, ao contrário, decorrem de processo licitatório prévio” e sustentando que “todos os serviços utilizados pela impugnante decorrentes de obrigações contratuais são insumos da própria prestação de serviços, assim como combustíveis e lubrificantes, à medida que, se não prestados, acarretam a rescisão contratual”.

3.22. Indicou que alguns dos valores apontados pela autoridade fiscal no Grupo “D” foram identificados pela impugnante, no caso, R\$ 3.121,00, R\$ 3.708,77 (trata-se de notas fiscais de CFOP 1949 -remessa-, que não tem lançamento na contabilidade) e R\$ 4.960,00 (trata-se de residual de leasing) e informa que o detalhamento destas notas fiscais segue anexo.

3.23. Informou que o Auditor-Fiscal considerou os valores dos itens contabilizados em duplicidade (grupo “E”), como já informados de outros blocos da EFD-Contribuições.

Alega que apesar do entendimento fiscal, revisou todos os lançamentos constantes na página 39 e não constatou as indigitadas duplicidades. Pede a conversão do julgamento em diligência para que sejam apontadas explicitamente as duplicidades.

3.24. Ao final, pugna pelo acolhimento de sua defesa, indicando os pontos a serem providos e pede que as notificações e demais comunicações sejam promovidas em nome de sua representante e no endereço fornecido.

4. Por meio do Despacho DRJ/REC nº 4234, de 31 de janeiro de 2018, os autos foram encaminhados à unidade de origem para a adoção das seguintes providências (in litteris):

- | |
|--|
| <p><i>“7.1. Confirmar a impossibilidade de acesso aos arquivos não-pagináveis, narrada nos itens 4.7 e 4.8, sanando, se for o caso, a pendência.</i></p> |
| <p><i>7.2. Independente do saneamento descrito no item 7.1 deste despacho, solicita-se apreciar o teor dos objetos dos contratos do grupo “B”, considerando o exposto nos itens 4.3 e 4.5 deste despacho⁴, e, sendo o caso, confeccionar parecer conclusivo acerca do assunto e novos demonstrativos de apuração.</i></p> |
| <p><i>7.3. Considerando o conteúdo nos itens 6 a 6.3 deste despacho⁵, instruir o presente processo com os documentos que atestem a duplicidade indicada.</i></p> |
| <p><i>7.4. Acrescentar demais informações que julgar necessárias.”</i></p> |

5. Em 4 de junho de 2018, o sujeito passivo requereu a juntada do Recurso Especial nº 1.221.170 do Superior Tribunal de Justiça, no qual se destaca a definição do conceito de insumos à luz dos critérios da essencialidade e da relevância.

6. A referida diligência foi dada por cumprida pela unidade de origem, tendo sido exarado o Termo de Diligência (fls. 9148-9151), por intermédio do qual a autoridade fiscal:

(i) Prestou esclarecimentos e orientações acerca da impossibilidade de acesso aos contratos do grupo “B” e anexou, em adição, demais contratos deste grupo que foram constatados como faltantes.

(ii) Prestou os esclarecimentos relativos às duplicidades referentes aos Blocos “A”, “C” e “F” da EFD-Contribuições.

(iii) Efetuou a reclassificação dos contratos do grupo “B” à luz da IN RFB nº 971, de 2009, elaborando novos demonstrativos.

7. Cientificado do teor da Diligência (data do registro na Caixa Postal:

24/01/2019), o sujeito passivo apresentou suas considerações por meio do documento às fls.

9307-9310 conforme a seguir:

(i) Afirma que o Auditor-Fiscal deixou de apreciar o teor dos objetos dos contratos do Grupo “B” sob os esclarecimentos contidos no item 4.3 e 4.5 do despacho desta D.

Delegacia de Julgamento e confeccionar parecer conclusivo, sustentando que apenas esclareceu o procedimento adotado quando da fiscalização e lançamento fiscal.

(ii) Com relação à determinação para que houvesse a instrução do processo com documentos que atestassem a duplicidade mencionada no auto de infração, conforme itens 6 a 6.2 do despacho, assevera que, mais uma vez, o Auditor Fiscal deixou de cumprir com o que lhe foi determinado.

(iii) Fez referência ao, já mencionado, REsp nº 1.221.170, julgado sob o rito de recurso repetitivo, para asseverar que (in verbis):

“[...] considerando que insumo designa todo bem ou serviço que seja essencial ou relevante para a produção de um novo bem ou um novo serviço, tem-se, claramente, que as obrigações contratuais devem ser consideradas como insumo.” (destaques originais).

(iv) Destaca que a Procuradoria da Fazenda Nacional, que integra o Ministério da Fazenda, editou Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, autorizando a dispensa de contestar e recorrer acerca da matéria debatida no Recurso Especial nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0), bem como determinando que os processos sejam analisados considerando o conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

8. É, em síntese, o que importa relatar.”

A ementa do Acórdão de primeira instância administrativa fiscal foi publicada com o seguinte conteúdo e resultado de julgamento:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2015

Ementa:

REGIME CUMULATIVO. OBRAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL.

Permanecem sujeitas ao regime de tributação cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins as receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil.

REGIME CUMULATIVO. OBRAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL SERVIÇOS AUXILIARES E COMPLEMENTARES.

Submetem-se ao regime cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins as receitas decorrentes de contrato de execução por administração, empreitada e subempreitada de obras de construção civil, sendo que os serviços auxiliares e complementares de construção civil aplicados à execução da obra e decorrentes do mesmo contrato de administração, empreitada ou subempreitada estão incluídos nesse regime, tendo em vista que a finalidade desses contratos é a entrega da obra à contratante.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONTRATOS. OBRAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. CARÁTER ACESSÓRIO.

Submete-se ao regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a receita decorrente de contrato cujo objeto principal não se caracteriza obra de construção civil, ainda que esta possa ter sua execução prevista, mas em caráter nitidamente acessório.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO. AQUISIÇÃO DE INSUMO. ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. PROVA GENÉRICA E INSUFICIENTE. LANÇAMENTO MANTIDO.

Mantém-se o lançamento efetuado em face de glosa em crédito do regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins referente à aquisição de

insumos, quando as provas apresentadas pelo sujeito passivo são genéricas e insuficientes para comprovar a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço utilizado no desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte, isto é, não forem devidamente provados os critérios da essencialidade ou relevância dos dispêndios.

CRÉDITO. INSUMO. EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL (EPI). ADMISSIBILIDADE.

Os equipamentos de proteção individual inclui-se no conceito de insumo, podendo o valor de sua aquisição, devidamente comprovado, servir de base para apuração de créditos do regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, conforme prevê o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2015

Ementa:

REGIME CUMULATIVO. OBRAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL.

Permanecem sujeitas ao regime de tributação cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins as receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil.

REGIME CUMULATIVO. OBRAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL SERVIÇOS AUXILIARES E COMPLEMENTARES.

Submetem-se ao regime cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins as receitas decorrentes de contrato de execução por administração, empreitada e subempreitada de obras de construção civil, sendo que os serviços auxiliares e complementares de construção civil aplicados à execução da obra e decorrentes do mesmo contrato de administração, empreitada ou subempreitada estão incluídos nesse regime, tendo em vista que a finalidade desses contratos é a entrega da obra à contratante.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONTRATOS. OBRAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. CARÁTER ACESSÓRIO.

Submete-se ao regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a receita decorrente de contrato cujo objeto principal não se caracteriza obra de construção civil, ainda que esta possa ter sua execução prevista, mas em caráter nitidamente acessório.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO. AQUISIÇÃO DE INSUMO. ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. PROVA GENÉRICA E INSUFICIENTE. LANÇAMENTO MANTIDO.

Mantém-se o lançamento efetuado em face de glosa em crédito do regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins referente à aquisição de insumos, quando as provas apresentadas pelo sujeito passivo são genéricas e insuficientes para comprovar a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço utilizado no desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte, isto é, não forem devidamente provados os critérios da essencialidade ou relevância dos dispêndios.

CRÉDITO. INSUMO. EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL (EPI). ADMISSIBILIDADE.

Os equipamentos de proteção individual inclui-se no conceito de insumo, podendo o valor de sua aquisição, devidamente comprovado, servir de base para apuração de créditos do regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, conforme prevê o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte.”

Após o protocolo do Recurso Voluntário, que reforçou as argumentações da Impugnação e rebateu as razões de decidir da decisão recorrida, os autos foram devidamente distribuídos e pautados.

É o relatório.

Voto.

Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima - Relator.

Conforme o Direito Tributário, a legislação, os precedentes, os fatos, as provas, documentos e petições apresentados aos autos deste procedimento administrativo e, no exercício dos trabalhos e atribuições profissionais concedidas aos Conselheiros, conforme Portaria de condução e Regimento Interno, apresenta-se esta Resolução.

- Do conhecimento;

Por conter matéria de competência desta 3.^a Seção de julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF e presentes os requisitos de admissibilidade, o tempestivo Recurso Voluntário deve ser conhecido.

O Recurso de Ofício, por sua vez, atingiu o valor estipulado na Portaria MF nº 63, de 09 de fevereiro de 2017, conforme print screen da decisão recorrida (fls. 9383), reproduzido a seguir:

Do recurso de ofício

34. Há recurso de ofício, por ser o valor exonerado superior ao limite de R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais) previsto na Portaria MF nº 63, de 09 de fevereiro de 2017.

| | PIS/Pasep | Multa |
|------------------------|--------------|--------------|
| TOTAL LANÇADO | 4.032.593,22 | 3.024.444,81 |
| TOTAL EXONERADO | 381.003,58 | 285.752,58 |
| TOTAL MANTIDO | 3.651.589,64 | 2.738.692,23 |

| | Cofins | Multa |
|------------------------|---------------|---------------|
| TOTAL LANÇADO | 18.550.285,10 | 13.912.713,71 |
| TOTAL EXONERADO | 1.752.354,03 | 1.348.265,40 |
| TOTAL MANTIDO | 16.797.931,07 | 12.598.448,31 |

Portanto, deve ser igualmente admitido.

Com relação ao mérito, no entanto, os autos não estão em condições de julgamento.

- Dos Créditos de PIS e Cofins não-cumulativos;

Da análise das demais matérias recorridas no presente processo, verifica-se que o centro da lide envolve a matéria do aproveitamento de créditos de PIS e COFINS apurados no regime não-cumulativo e também a consequente análise sobre o conceito jurídico de insumos, dentro desta sistemática.

De forma majoritária, este Conselho segue a posição intermediária entre aquela restritiva, que tem como referência a sistemática adotada nos créditos básicos de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, a Instrução Normativa - IN SRF n.º 247/02 e a IN SRF n.º 404/04, antigamente adotadas pela Receita Federal e aquela totalmente flexível, frequentemente adotada pelos contribuintes, posição que aceitaria na base de cálculo dos créditos das contribuições todas as despesas e aquisições realizadas, em moldes semelhantes aos adotados na legislação do Imposto de Renda - IR.

Essa dicotomia retrata a presente lide administrativa.

Em 22/02/2018, em sede de recurso repetitivo, o Superior Tribunal de Justiça – STJ julgou o Recurso Especial n.º 1.221.170 – PR e registrou em sua ementa os seguintes entendimentos:

“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 RESTITUTIVO 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 terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.”

Em seguida, o STJ veiculou matéria sobre o julgamento e mencionou a fixação da Tese 779:

“RECURSO REPETITIVO

10/05/2018 06:51

Primeira Seção define conceito de insumo para creditamento de PIS e Cofins

Em julgamento de recurso especial sob o rito dos repetitivos, relatado pelo ministro Napoleão Nunes Maia Filho, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) definiu que, para fins de creditamento de PIS e Cofins, deve ser considerado insumo tudo aquilo que seja imprescindível para o desenvolvimento da atividade econômica.

A decisão declarou a ilegalidade das Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004 da Receita Federal, por considerar que os limites interpretativos previstos nos dois dispositivos restringiram indevidamente o conceito de insumo.

Segundo o acórdão, “a aferição da essencialidade ou da relevância daqueles elementos na cadeia produtiva impõe análise casuística, porquanto sensivelmente dependente de instrução probatória”. Dessa forma, caberá às instâncias de origem avaliar se o produto ou o serviço constitui elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço.

Teses

O julgamento do tema, cadastrado sob o número **779** no sistema dos repetitivos, fixou as seguintes teses:

“É ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não cumulatividade da contribuição ao PIS e à Cofins, tal como definido nas Leis **10.637/2002** e **10.833/2003**. ”

“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.”

Recursos repetitivos O Código de Processo Civil de 2015 regula nos artigos 1.036 a 1.041 o julgamento por amostragem, mediante a seleção de recursos especiais que tenham controvérsias idênticas. Conforme previsto nos artigos 121-A do Regimento Interno do STJ e 927 do CPC, a definição da tese pelo STJ vai servir de orientação às instâncias ordinárias da Justiça, inclusive aos juizados especiais, para a solução de casos fundados na mesma questão jurídica.

A tese estabelecida em repetitivo também terá importante reflexo na admissibilidade de recursos para o STJ e em outras situações processuais, como a tutela da evidência (**artigo 311, II, do CPC**) e a improcedência liminar do pedido (**artigo 332 do CPC**).

Na **página** de repetitivos do STJ, é possível acessar todos os temas afetados, bem como saber a abrangência das decisões de sobrerestamento e as teses jurídicas firmadas nos julgamentos, entre outras informações.”

Percebe-se que o STJ confirmou o conceito jurídico intermediário de insumo, conceito este que teve origem nos diversos julgados/precedentes deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

Por força do Art. 62 do Regimento Interno – RICARF, os entendimentos e teses fixadas no julgamento do REsp n.º 1.221.170 – PR, devem ser obrigatoriamente aplicados nos julgamentos administrativos fiscais.

É importante destacar que o referido julgamento reconheceu a ilegalidade da Instrução Normativa - IN SRF n.º 247/02 e da IN SRF n.º 404/04, de modo que, passou a ser ilegal exigir que exista o desgaste dos insumos no processo produtivo na avaliação da possibilidade de aproveitamento de crédito de Pis e Cofins não-cumulativos.

É condição sem a qual não haverá solução de qualidade à presente lide, nos parâmetros atuais de jurisprudência deste Conselho no julgamento da matéria, a exata definição de quais bens e serviços adquiridos serviram como base para o aproveitamento do crédito pleiteado, assim como a identificação de qual momento e fase do processo produtivo e etapa da atividade econômica da empresa eles estão vinculados.

Analizar a matéria sem considerar a atividade econômica do contribuinte pode equivaler à aplicação da ilegal exigência constante nas mencionadas instruções normativas e pode configurar a não observância dos entendimentos firmados no julgamento do REsp 1.221.170 / STJ. O espaço hermenêutico, diante do voto vencedor da Ministra Regina Helena Costa ao mencionar expressamente a atividade econômica do contribuinte, é limitado. Cadastrado sob o n.º 779 no sistema dos julgamentos repetitivos, o voto vencedor fixou as seguintes teses:

“É ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não cumulatividade da contribuição ao PIS e à Cofins, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.”

“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.”

Ou seja, para fins jurídicos de aproveitamento de crédito e interpretação do conceito de insumos, somente o voto vencedor que fixou as teses é o voto que pode ser levado em consideração na leitura do Acórdão do REsp 1.221.170 / STJ.

Na obra que escrevi em 2021, “Aproveitamento de Crédito de Pis e Cofins Não-cumulativos Sobre os Dispêndios Realizados nas Aquisições de “Insumos Pandêmicos”, tratei das correntes hermenêuticas relacionadas à mencionada decisão do STJ:

“As jurisprudências de ambos os poderes ganharam corpo, até que o Superior Tribunal de Justiça (STJ), em sede de recurso repetitivo (nos termos dos Art. 1.036 e seguintes do CPC), no julgamento do REsp 1.221.170/PR, também adotou um conceito médio de insumo e delimitou as seguintes teses, resumidas nos trechos selecionados e transcritos a seguir:

"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 RESTITUTIVO 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. 3.º, II, da Lei n.º 10.637/2002 e da Lei n.º 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 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 terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.”

Para entender os demais conceitos que foram adicionados por este julgamento do STJ ao histórico desta matéria, como o conceito de essencialidade e relevância, é vital que o voto da ministra Regina Helena Costa, o voto vencedor, seja lido e analisado com detalhes. Segue um dos trechos do voto da ministra que merece destaque para o melhor entendimento da questão:

“(...).**Essencialidade** -considera-se o 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;**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 acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.(...)” (negritado pelo autor do presente artigo)

O julgamento do REsp 1.221.170/PR, por possuir um conceito médio de insumo, ao fim, nada mais fez do que confirmar o entendimento majoritário que foi criado e sedimentado, de forma pioneira, no âmbito do CARF.

Apesar de existir uma minoritária dúvida a respeito, a interpretação do julgamento em comparação com a jurisprudência do CARF e em comparação com alguns dos precedentes do Poder Judiciário, assim como em consideração ao que foi disposto na legislação e em suas exposições de motivos, é possível concluir que o STJ confirmou a tese intermediária dos insumos, em moldes muito semelhantes aos moldes criados pela jurisprudência do CARF.

Não existem diferenças vitais que comprometam o entendimento adotado pelo CARF ou pelo Poder Judiciário a respeito da posição intermediária.

O que realmente mudou com o julgamento foi a obrigatoriedade de aplicar o conceito intermediário de insumo, de forma que aquela linha minoritária de conselheiros do CARF e juízes do Poder Judiciário que ainda defendiam a tese mais restrita ou a tese

mais ampla do insumo passaram a curvar seus entendimentos para atender e respeitar o conceito intermediário.

O julgamento em sede de recurso repetitivo possui o objetivo de concretizar os princípios da celeridade na tramitação de processos, da isonomia de tratamento às partes processuais e da segurança jurídica e vincula o Poder Judiciário, assim como possui aplicação obrigatória no conselho, conforme Art. 62 de seu Regimento Interno, que determina o seguinte:

“Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos Arts. 543-B e 543-C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos Arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF n.º 152, de 2016)”

Ainda que a mencionada decisão não tenha transitado em julgado e que o STF ainda não tenha apreciado a questão, é prático lembrar que o Poder Público tem o dever e a permissão para aplicar o entendimento consubstanciado no julgamento do REsp 1.221.170/PR.”

Ancorada nas Leis 10.833/03 e 10.637/02, a matéria do aproveitamento de créditos de PIS e COFINS apurados no regime não-cumulativo vai além do conceito jurídico de insumos, razão pela qual este voto irá abordar os grupos de glosas de forma separada e específica, com base na legislação e nos precedentes administrativos fiscais e judiciais mencionados.

Em algumas das matérias constantes nos autos é possível verificar que a glosa foi realizada de forma genérica, assim como ficou evidente a necessidade de analisar a relevância e essencialidade dos dispêndios com inspeções, perícias, equipamentos de medição e transporte de cargas, por exemplo.

Ficou evidente a necessidade da diligência, porque dependendo do tipo do dispêndio sobre o qual o crédito foi aproveitado e, de acordo com a atual jurisprudência administrativa fiscal, este conselho poderá reverter parte das glosas.

Outro ponto que merece atenção é a glosa realizada unicamente com base na rubrica com que o contribuinte registrou certos dispêndios. A fiscalização afirma que foram contabilizados de forma equivocada e a decisão de primeira instância reafirma tal entendimento e reforça que o contribuinte não apresentou provas que pudessem validar os dispêndios.

O contribuinte, por sua vez, apresentou documentos que suficientemente atraem a necessidade de uma análise pormenorizada, à exemplo, o Doc. 33 do Recurso Voluntário.

- Desenquadramento do regime de apuração do Pis e Cofins;

O código civil previu todas as modalidades de construção, assim como a Lei nº 10.833/2003 , arts. 10 , XX, e 15, V e a Lei nº 13.043/2014 , art. 79, mantiveram o setor da construção fora do âmbito de incidência do regime não cumulativo do Pis e da Cofins.

A construção civil, mesmo sendo optante pelo Lucro Real, recolhe PIS e COFINS no Regime Cumulativo. O Governo permitiu que algumas atividades econômicas permanecessem no Regime Cumulativo e entre estas atividades está a construção civil.

Logo, estão sujeitos ao regime cumulativo para fins de incidência da contribuição para o PIS-Pasep e da Cofins, às alíquotas de 0,65% e de 3%, respectivamente, as receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil.

A empreitada, por exemplo, pode ser global, modalidade em que a construtora contratada entrega a obra pronta, como todos os serviços e materiais.

Conforme Acórdão n.º 3201-005.445, por unanimidade, esta turma de julgamento cancelou o lançamento de ofício e manteve a incidência das contribuições no regime cumulativo, conforme ementa reproduzida a parcialmente seguir:

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

Período de apuração: 01/06/2006 a 31/12/2006

NÃO CUMULATIVIDADE. CONTRATO DE EPC (ENGINEERING, PROCUREMENT AND CONSTRUCTION).

As receitas provenientes de contratos de EPC se sujeitam ao regime cumulativo de apuração da Cofins.”

A modalidade Engineering, Procurement and Construction – EPC, é o equivalente à uma empreitada global na língua inglesa, modalidade de empreitada em que a construtora contratada entrega a obra pronta, como todos os serviços e materiais.

O mesmo entendimento foi dado no Acórdão n.º 3402-007.048, de relatoria do Ex-Presidente desta 2.^a Câmara de Julgamento, o conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes, conforme ementa reproduzida parcialmente a seguir:

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

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

APURAÇÃO DA COFINS COM BASE NA FORMA CUMULATIVA ESTABELECIDA PELO INC. XX DO ART. 10 DA LEI N° 10.833/2003.

As receitas decorrentes de execução por administração, empreitada ou subempreitada de serviços de montagem e desmontagem mecânica, de montagem elétrica e de montagem de instrumentação/automação, dentre outros serviços a eles semelhantes, a serem executados juntamente com os serviços de construção civil, enquadram-se no conceito de atividades auxiliares e complementares da construção civil.”

O que a fiscalização poderia ter feito, mas não fez, seria uma análise a respeito da natureza dos contratos, conforme disposto no Código Civil e citado acima, assim como uma análise da preponderância ou não da entrega dos materiais, em detrimento dos serviços de construção, nos moldes da Solução de Divergência nº 11 - Cosit/2014, Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 10/2014 e Ato Declaratório Normativo Cosit nº 30/1999.

A fiscalização, ai invés de aceitar a jurisprudência administrativa fiscal, apresentou uma interpretação restritiva sobre a Solução de Divergência n.º 11 – Cosit/2014, como única base legal para desenquadrar a maioria dos contratos do contribuinte da apuração cumulativa, conforme demonstrado a seguir em trecho transcreto do TVF de fls. 1070:

“Como se vê pelos parágrafos acima, a Solução de Divergência se aplica apenas à construção e instalação de sistema de ar condicionado central e outros numa obra de construção civil que se encontre em processo de execução. Como expressamente esclarecido no item 6, a Solução de Divergência não abrange os serviços de manutenção, que permanecem sujeitos ao regime não cumulativo.”

Esse é o único trecho em que a fiscalização tratou da Solução de Divergência n.º 11 – Cosit/2014.

Para desenquadrar o contribuinte de um regime de apuração que é próprio de sua atividade, a fiscalização deveria ter realizado um trabalho mais profundo e demonstrado a disparidade dos serviços em face das diversas modalidades de construção, deveria ter analisado as ART's, as Propostas dos Contratos, as Notas Fiscais e cruzado as informações com a provas juntadas pelo contribuinte. Mas assim não procedeu.

A premissa utilizada pela fiscalização para lançar as cobranças, de que os contratos que não possuem a construção como objeto central ou que determinada atividade não se enquadraria no termo “construção civil” por não agregar algo novo, não possui amparo legal.

A própria decisão de primeira instância registrou algumas das falhas da fiscalização, neste mesmo sentido, conforme trechos transcritos a seguir:

“13.2. É diante deste contexto que a referenciada orientação normativa assenta que na conclusão de uma obra, por vezes, ocorrem a utilização de serviços auxiliares e complementares ao segmento da construção civil. Se estes serviços forem aplicados à execução da obra e vinculados ao mesmo contrato de administração, empreitada ou subempreitada, às receitas deles derivadas serão tributadas pelo regime cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, conforme a regra prevista no inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003.

14. Há que ser destacado que a própria autoridade fiscal, em diversas passagens do Termo de Verificação Fiscal, comunga de análogo entendimento:

“Enquanto nos contratos classificados como construção civil claramente havia obras a serem executadas, nos contratos do Grupo B, a princípio, a obra de construção civil perde essa centralidade.

(...)

Conforme se vê, tanto pela descrição quanto pelas fotos, não existe uma obra de construção civil principal sendo executada, em que os serviços prestados pelo contribuinte seriam agregados.”

(...)

16. Os contratos do grupo “C” (2700.0080139.12.2, 1550.0087332.13.2, 2600.0076510.12.2 e 2300.0057693.10), destacados em vermelho, que se referem a montagens industriais (instalação de dutos), foram classificados pelo autuante como obras de construção civil. Todavia, erroneamente constaram no demonstrativo de receitas reclassificadas (Tabela 4) e devem ser excluídos da apuração, ou seja, deverão

permanecer na apuração cumulativa, o que implicará a sua exclusão da base de cálculo e consectários correlatos, dentre eles o recálculo do percentual de rateio.”

Ou seja, determinadas atividades, como as de manutenção, podem ser decorrentes de um mesmo contrato de empreitada global, por exemplo, situação em que a empresa constrói, entrega e faz as devidas manutenções, que são obrigações dispostas no Código Civil, decorrentes das modalidades dos contratos.

Por exemplo, mesmo após a decisão de primeira instância foram mantidas as cobranças sobre as pinturas em geral, contudo, não foi considerado em nenhum momento que a pintura é a finalização da alvenaria, os acabamentos das vedações verticais de uma construção.

Não para complementar o lançamento, mas para buscar a verdade material, nos moldes dos artigos 16, §6.^º e 29 do Decreto 70.235/72, Art. 2.^º, caput, inciso XII e Art. 38 e 64 da Lei 9.784/99, Art. 112, 113, 142 e 149 do CTN, é relevante considerar a Resolução CARF n.º 3402-002.398, também de relatoria do Ex-Presidente desta 2.^a Câmara de Julgamento, o conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes. Na oportunidade, a turma de julgamento, por unanimidade de votos, converteu o julgamento em diligência nos seguintes moldes, conforme trechos selecionados e transcritos a seguir:

“A questão devolvida a este colegiado cinge-se sobre o enquadramento das receitas da Recorrente no regime não-cumulativo das contribuições e a ausência de recolhimento, decorrente do não-enquadramento das atividades da Recorrente como operação de “obras de construção civil”, sujeitas ao regime da cumulatividade, de acordo com o disposto no inciso XX, do art. 10, da Lei nº 10.833/03. Alega a fiscalização que os serviços prestados não se caracterizariam dentro do conceito de obras de construção civil, e dessa forma estaria a Recorrente sujeita à não-cumulatividade em todos os serviços relativos aos contratos analisados.

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

(...)

Este colegiado já apreciou tal matéria nos Acórdãos 3402-004.984, de 21 de março de 2018, e 3402-007.048, de 23 de outubro de 2019, e decidiu de forma unânime que a prestação de um serviço de execução de obra de construção civil e de atividades auxiliares ou complementares da construção civil, enquadrariam no disposto no inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003. Para tanto, foram utilizados como fundamento os seguintes atos normativos:

(...)

Dessa forma, torna-se imperativo avaliar, com lastro em um Laudo Técnico, se as atividades da Recorrente se enquadram dentro do conceito de “Obras de Construção Civil” ou como “Serviços Auxiliares da Construção Civil”.

Ainda que a Fiscalização tenha reenquadrado todas as receitas da Recorrente dentro do regime não-cumulativo, desconsiderando possível enquadramento na exceção trazida pelo inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833/2003, após a análise de contratos apresentados das obras faturadas de 2012 e suas notas fiscais correspondentes, ainda restam dúvidas quanto ao enquadramento das receitas decorrentes dos contratos analisados como sendo serviços auxiliares da construção civil, bem como dos outros contratos que não foram expressamente mencionados no Termo de Verificação Fiscal (fls. 20 a 37).

(...)

Portanto, torna-se necessário uma manifestação por parte da Autoridade Fiscal acerca, também, dos demais contratos, e do enquadramento das receitas a ele vinculadas dentro do conceito de "Obras de Construção Civil" ou como "Serviços Auxiliares da Construção Civil".

Dante disso, converto o julgamento do recurso voluntário em diligência à repartição de origem para que a autoridade preparadora:

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

b) elabore uma planilha com o detalhamento das receitas da Recorrente, por contrato, nota fiscal e tipo de serviço, segregando as receitas advindas da execução de "obras da construção civil", nelas inclusas as "obras e serviços auxiliares e complementares da construção civil", das demais atividades em relação a um mesmo contrato; c) manifeste-se, em Relatório Conclusivo, acerca do enquadramento das receitas da Recorrente como "obras e serviços auxiliares e complementares da construção civil", com base no disposto no Ato Declaratório Interpretativo Cosit nº 30, de 1999 e Solução de Divergência Cosit nº 11, de 2014, e da sua eventual potencialidade para alterar, ainda que parcialmente, o enquadramento da contribuinte no regime não cumulativo das contribuições do PIS/Pasep e Cofins, apresentando demonstrativo retificador dos valores lançados, se for o caso;

d) cientifique a Recorrente dessa resolução, do laudo técnico e do relatório conclusivo, concedendo-lhe o prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, nos termos do art. 35 do Decreto nº 7.574/2011; e) por fim, após decorrido o prazo de manifestação da interessada, devolva os autos a este Colegiado para prosseguimento.

É como voto.

(assinado com certificado digital)

Rodrigo Mineiro Fernandes”

Portanto, para prestigiar a segurança jurídica, a verdade material e possibilitar um julgamento de mérito repleto de informações precisas, em sessão de julgamento o presente colegiado decidiu que a presente lide deve seguir a mesma sorte da mencionada Resolução.

- Conclusão.

Conforme interpretação sistêmica do que foi disposto no artigos 16, §6.^º e 29 do Decreto 70.235/72, Art. 2.^º, caput, inciso XII e Art. 38 e 64 da Lei 9.784/99, Art. 112, 113, 142 e 149 do CTN, a verdade material deve ser buscada no processo administrativo fiscal.

Dante do exposto, o julgamento deve ser **CONVERTIDO EM DILIGÊNCIA**, para que a Unidade Preparadora, em observação ao princípio da verdade material e com base nos

documentos juntados aos autos durante a fiscalização e também em conjunto com a Impugnação e o Recurso Voluntário:

(I) intime o Recorrente a apresentar laudo conclusivo, em prazo razoável, não inferior a 60 dias, para detalhar o seu processo produtivo e indicar de forma minuciosa qual a relevância e essencialidade dos dispêndios com ensaios, inspeções, perícias, equipamentos de medição e transporte de cargas, nos moldes do REsp 1.221.170 do STJ, do Parecer Normativo Cosit n.º 5 e da Nota SEI/PGFN nº 63/2018;

(II) elabore novo Relatório Fiscal, no qual deverá considerar, além do laudo a ser entregue pelo Recorrente, o mesmo REsp 1.221.170 STJ, o Parecer Normativo Cosit n.º 5 e a Nota SEI/PGFN 63/2018, e;

(III) com relação ao desenquadramento das apurações cumulativas das contribuições:

(i) intime o Recorrente para que este apresente Laudo Técnico subscrito por profissional habilitado, em prazo não inferior a 90 dias, para descrição pormenorizada das atividades por ele exercidas, com vistas ao cumprimento de cada contrato de serviços objeto da presente autuação (considerar todos os contratos), classificando-as tanto em relação à Nomenclatura Brasileira de Serviços (NBS), instituída pelo Decreto nº 7.708/2012, bem como em relação à Discriminação de Obras e Serviços de Construção Civil, constante no Anexo VII da Instrução Normativa RFB 971/2009, e/ou à Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE;

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

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

(iv) cientifique o Recorrente dos resultados da diligência, concedendo-lhe o prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, nos termos do art. 35 do Decreto nº 7.574/2011.

Após cumpridas essas etapas, a PGFN deverá ser informada do resultado final da diligência demandada, retornando os autos a este colegiado para prosseguimento.

(assinatura digital)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.