



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19311.720060/2017-13
ACÓRDÃO	3201-012.536 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de agosto de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	IMC SASTE-CONSTRUÇÕES, SERVIÇOS E COMÉRCIO LTDA FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há que se cogitar em nulidade de lançamento ou decisão administrativa: (i) quando o ato preenche os requisitos legais, apresentando clara fundamentação normativa, motivação e caracterização dos fatos; (ii) quando inexistente qualquer indício de violação às determinações contidas no art. 59 do Decreto 70.235/1972; (iii) quando, no curso do processo administrativo, há plenas condições do exercício do contraditório e do direito de defesa; e, (iv) quando a decisão aprecia todos os pontos essenciais da contestação.

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. SERVIÇOS. 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 acessório.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. DECISÃO DO STJ.

No regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, aplica-se o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, julgado em 22/02/2018 sob a sistemática dos recursos repetitivos, com efeito vinculante para a Receita Federal do Brasil - RFB, no qual restou assentado que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Ou o bem ou serviço creditado deve se constituir em elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pelo contribuinte; ou, em sua finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, deve integrar o processo de produção do sujeito passivo, pela singularidade da cadeia produtiva ou por imposição legal.

INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. UTILIZAÇÃO GERAL OU MISTA.

Para aproveitamento de créditos, no caso de bens ou serviços mistos ou de uso geral, é necessário que o contribuinte mantenha registros separados e escrituração que permitam ou identificar o item em questão e sua utilização no processo produtivo ou rateio fundamentado.

CRÉDITO. SERVIÇOS. TERCEIRIZAÇÃO.

É permitida a apuração de crédito com a contratação de pessoa jurídica fornecedora de mão de obra (terceirização de mão de obra), desde que a mão de obra seja alocada comprovadamente nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços e inexistam outros impedimentos legais.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

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

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há que se cogitar em nulidade de lançamento ou decisão administrativa: (i) quando o ato preenche os requisitos legais, apresentando clara fundamentação normativa, motivação e caracterização dos fatos; (ii) quando inexistente qualquer indício de violação às determinações contidas no art. 59 do Decreto 70.235/1972; (iii) quando,

no curso do processo administrativo, há plenas condições do exercício do contraditório e do direito de defesa; e, (iv) quando a decisão aprecia todos os pontos essenciais da contestação.

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. SERVIÇOS. 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 acessório.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. DECISÃO DO STJ.

No regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, aplica-se o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, julgado em 22/02/2018 sob a sistemática dos recursos repetitivos, com efeito vinculante para a Receita Federal do Brasil - RFB, no qual restou assentado que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Ou o bem ou serviço creditado deve se constituir em elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pelo contribuinte; ou, em sua finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, deve integrar o processo de produção do sujeito passivo, pela singularidade da cadeia produtiva ou por imposição legal.

INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. UTILIZAÇÃO GERAL OU MISTA.

Para aproveitamento de créditos, no caso de bens ou serviços mistos ou de uso geral, é necessário que o contribuinte mantenha registros separados e escrituração que permitam ou identificar o item em questão e sua utilização no processo produtivo ou rateio fundamentado.

CRÉDITO. SERVIÇOS. TERCEIRIZAÇÃO.

É permitida a apuração de crédito com a contratação de pessoa jurídica fornecedora de mão de obra (terceirização de mão de obra), desde que a mão de obra seja alocada comprovadamente nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços e inexistam outros impedimentos legais.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso de Ofício, por se referir a exoneração em valor inferior ao limite de alçada, e, quanto ao Recurso Voluntário, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em lhe dar parcial provimento nos seguintes termos: (I) por unanimidade de votos, para (I.1) reconhecer que os contratos de números 7000.0091145.14.2, 2700.0077659.12.2 e 7000.0073515.12.2 se submetem ao regime cumulativo das contribuições, (I.2) reverter as glosas de créditos, desde que os gastos estejam vinculados às receitas do regime não cumulativo, em relação a (I.2.1) ensaios, inspeções, perícias e equipamentos de medição, (I.2.2) contratação de pessoa jurídica para transporte de insumos e bens utilizados na prestação de serviços ou remoção de resíduos, (I.2.3) contratação de pessoa jurídica para transporte da mão de obra empregada na prestação de serviços, (I.2.4) gastos com lavagem de uniformes e equipamentos de proteção individual e (I.2.5) gastos com serviços de engenharia prestados por SCI Engenheiros Associados S/S Ltda. e Somatik Serviços Ltda.; e, (II) por voto de qualidade, para manter as glosas de créditos em relação a (II.1) gastos com combustíveis, (II.2) manutenção de veículos prestada por Centercar Locação e Manutenção de Veículos Ltda. e Thomazett Empilhadeira Ltda. e (II.3) contrato de construção civil nº 1550.0069179112 (Grupo D), vencidos os conselheiros Flávia Sales Campos Vale, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow e Fabiana Francisco de Miranda, que revertiam tais glosas.

Assinado Digitalmente

MARCELO ENK DE AGUIAR – Relator

Assinado Digitalmente

HÉLCIO LAFETÁ REIS – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcelo Enk Aguiar, Bárbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Fabiana Francisco de Miranda, Flávia Sales Campos Vale, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow e Hélcio Lafetá Reis (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em decorrência da decisão da Delegacia de Julgamento (no caso a DRJ em Recife) que julgou parcialmente procedente a impugnação manejada pelo contribuinte acima identificado para se contrapor aos **autos de infração de PIS e Cofins** correspondentes aos períodos de apuração de 2013 a 2015.

Segue resumo do relatório da DRJ, também utilizado na Resolução de diligência realizada pelo Carf:

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 valores de R\$ 8.306.202,11 e R\$ 38.210.436,32, respectivamente.

2.0 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

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 grupamento 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:

(...)

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:

(...)

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”:

(...)

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).

Cientificado da autuação, foi apresentada **impugnação**, cujo teor é assim apresentado pela DRJ:

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 811, 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, vale-refeição, 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 infra-estrutura 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 WILLAMSON: 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 WILLAMSON, 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 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 arrecadatários”.

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”).

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.

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):

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.

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 despacho, e, sendo o caso, confeccionar parecer conclusivo acerca do assunto e novos demonstrativos de apuração.

7.3. Considerando o contido nos itens 6 a 6.2 deste despacho, instruir o presente processo com os documentos que atestem a duplicidade indicada.

7.4. Acrescentar demais informações que julgar necessárias.

Foi juntada a decisão do STJ no REsp 1.221.170, sobre o conceito de insumos. Cumprida a diligência, o sujeito passivo se manifestou e os autos retornaram à DRJ.

A DRJ decidiu:

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.

A ementa para o PIS possui igual texto. A DRJ corrigiu erro, classificando os contratos do grupo “C” (2700.0080139.12.2, 1550.0087332.13.2, 2600.0076510.12.2 e 2300.0057693.10), como obras de construção civil, uma vez que teriam constato erroneamente no demonstrativo de receitas reclassificadas. Também concedeu crédito aos Equipamentos de Proteção Individual (EPI). Foi interposto recurso de ofício.

Como indicou o Carf em sua resolução de diligência, a seguir comentada, a empresa protocolou recurso voluntário reforçando a argumentação da impugnação e rebatendo as razões de decidir da DRJ. Acrescente-se que o recurso voluntário possui sumário (fl. 9408) e que o litígio será recuperado em cada item.

A presente Turma do Carf, com outra composição, decidiu converter o julgamento em diligência através da Resolução nº 3201-003-373, com o seguinte dispositivo:

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 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 incluídas 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.

A empresa foi intimada. O processo retornou ao Carf a partir da Informação Fiscal das fls. 17449 e 17450. São feitos apontamentos sobre a prova e a diligência fiscal é cumprida com o seguinte entendimento:

Em vista das dúvidas e obstáculos manifestados pelo órgão julgador naquela Resolução, foi a pessoa jurídica intimada a pronunciar-se sobre documentos e a trazer informações, requeridos mediante o já mencionado TERMO DE INÍCIO DE DILIGÊNCIA ARF/SBC/SEFIS/TCGL nº 01/2023, de cuja existência tomou profícuo conhecimento no dia 19/10/2023 (art. 23, §2º, inciso III, alínea 'b', decreto nº 70.235/1972).

Entretanto, passados não apenas o prazo de resposta assinalado naquele TERMO, como adicionais 159 (cento e cinquenta e nove) dias após o vencimento daquele, nenhuma resposta ou manifestação apresentou a pessoa jurídica.

Cumprido ressaltar, neste ponto, a falta de interesse demonstrada pela pessoa jurídica ante à intimação fiscal – a qual, também relevante ser frisado, eclodiu em decorrência indireta do interesse manifestado pela própria pessoa jurídica em seu Recurso Voluntário, cujas alegações deram causa à Resolução alhures mencionada.

(...)

Diante do exposto, e não havendo resposta, manifestação ou interesse da recorrente, mesmo em alargado prazo, resta prejudicado o objeto do procedimento fiscal iniciado em 19/10/2023, jazendo inalterada a exação tributária a cargo da pessoa jurídica desde o momento em que devolvidos os autos à autoridade preparadora. Inexistentes, ainda, fatos ou documentos novos a serem apreciados.

A empresa apresenta manifestação às fls. 17460 a 17467. Sobre a não manifestação anterior, indica:

Ocorre que, por um lapso, a Recorrente abriu a mensagem da sua Caixa Postal, relativa ao Termo de Início de Diligência, em 19/10/2023 (fl. 17.448)², mas só veio a acessar seu conteúdo em 12/07/2024 (fl. 17.455).

(...)

[NR] 2. A Recorrente averiguou com a empresa de contabilidade que lhe assessora que foi necessária a abertura da mensagem na caixa postal em razão da transmissão de Escrituração Fiscal Digital de Retenções e Outras Informações Fiscais EFD-Reinf retificadora. Contudo, por um lapso, a empresa não comunicou a Recorrente da abertura da mensagem relativa ao Termo de Início de Diligência.

Argumenta:

Ocorre que, da análise do Termo de Diligência nº 01/2023, percebe-se que a **Autoridade Fiscal, em nenhum momento, requereu a apresentação dos laudos indicados pelo CARF**, mas solicitou a apresentação de diversos outros documentos que **já estão acostados aos autos do processo**, como contratos sociais, contratos de prestação de serviços e planilhas.

13. Além do mais, pela análise dos itens solicitados no Termo de Início de Diligência, também é possível constatar que todos eles estão relacionados à infração “ii -aproveitado indevidamente de créditos, sem base legal”. **Quanto à infração “i – reclassificação de receitas de obras de construção civil”, sequer foi objeto do Termo de Início de Diligência.**

14. Portanto, não há que se falar em falta de interesse da Recorrente na diligência, tendo em vista que as determinações feitas pelo CARF também não foram objeto do Termo de Início de Diligência. **Inclusive, reitera-se, uma das infrações sequer foi abordada na referida intimação.**

15. **Assim, em razão do exposto, a Recorrente vem, nesta oportunidade, juntar aos autos o Laudo Técnico, nos termos solicitados na Resolução nº 3201-003.373, em especial no que se refere à reclassificação das receitas de obras de construção civil (Doc_Comprobatorios).**

Requer:

21. Por todo o exposto, a Recorrente reitera seu interesse na conclusão da Resolução CARF nº 3201-003.3734, inclusive, por meio da juntada do Laudo Técnico anexo, bem como ratifica os argumentos até então expostos nos autos, a fim de que seja integralmente cancelado o lançamento originário do presente processo administrativo.

Foi anexado Laudo Técnico às fls. 17472 em diante.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro MARCELO ENK DE AGUIAR, Relator

Os autos retornaram de diligência. O relator original não mais se encontra no Carf, pelo que foi sorteado o processo a este relator.

A Turma, em composição anterior, e atendendo, inclusive, pleito da empresa, encaminhou os autos em diligência, com solicitação bastante detalhada e complexa à unidade de origem. O resultado da diligência certamente não atendeu o demandado, em parte pela própria inação da empresa, que não respondeu a intimação, vindo a se manifestar *a posteriori*. No entender do Auditor-Fiscal que cumpriu a diligência, isso justificou o retorno dos autos, sem outros esclarecimentos, mesmo que a legislação que embasou a autuação não mais fosse válida em toda sua extensão.

Como ressaltou a empresa, os autos possuem grande volume de documentos, que teriam inclusive imposto dificuldades para sua anexação. De fato, constam fotos e planilhas, e documentos que utilizam bastante memória, dificultando cópia, por exemplo. De toda a forma, foi anexado o laudo técnico solicitado na diligência, mesmo que após a manifestação fiscal.

Entende-se que os autos devem ser impulsionados e o litígio deve ser apreciado, até em função do tempo em que tramita, uma vez existentes as condições para tanto. A produção de provas que deveria ter sido feita já o foi, de um lado ou de outro.

Segue a apreciação, por tópicos.

1 RECURSO DE OFÍCIO

Ao final da decisão da DRJ, consta quadro que justificou a interposição do recurso de ofício, a saber:

	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

O Recurso de Ofício não deve ser conhecido por se referir a exoneração de crédito tributário no montante de R\$ 2.133.357,61 (Principal) e R\$ 1.634.017,98 (Multa de Ofício), totalizando R\$ 3.767.375,59, valor esse inferior ao limite de alçada atual fixado pelo Ministro da

Fazenda, por meio da Portaria MF nº 02/2023, em conformidade com a súmula CARF nº 103¹. A nova Portaria estabeleceu um limite de R\$ 15.000.000,00 para a interposição de recurso de ofício.

Dessa forma, deve-se dar cumprimento aos ajustes determinados pela decisão da DRJ.

Passa-se à análise do recurso voluntário.

2 PRELIMINAR DE NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO.

A recorrente alega que o auto de infração teve fundamento nas Instruções Normativas da SRF nºs 247/2002 e 404/2004. As Soluções de Consulta mencionadas, por sua vez, também são anteriores ao julgamento do STJ no REsp 1.221.170/PR, sob o rito dos recursos repetitivos, que uniformizou o conceito de insumos a ser adotado para as contribuições, bem como aos atos da PGFN e RFB que adotaram tal entendimento. Além disso, foram citados atos não aplicáveis à empresa. Entende:

Desse modo, tendo a Turma Julgadora constatado e admitido que **o lançamento fiscal foi formalizado "no pretérito caráter restritivo quanto ao conceito de insumo",** ou seja, reconhecido que **o lançamento está fundado em atos sem base legal, com erros flagrantes,** aguardava-se que essa declarasse a nulidade dos autos de infração, eis que **se está diante de ausência expressa de norma que autorizasse tal exigência, o que afronta o princípio da estrita legalidade.**

(...)

Caso esse não fosse o entendimento da Turma Julgadora, esta deveria ao menos ter determinado a remessa dos presentes autos para a Autoridade Lançadora, para que o lançamento fosse revisto de ofício para alterá-lo, conforme preconizam os já citados § 70 do artigo 19, da Lei no 10.522/2002 e a Nota da PGFN 20. Confira-se:

(...)

Sendo assim, **a DRJ jamais poderia ter inovado na fundamentação jurídica utilizada pela Fiscalização no exercício do lançamento,** sustentando, em **dissonância com o TVF,** que, para fins de creditamento do PIS e da COFINS, **a natureza jurídica do dispêndio deve ser analisada à luz dos comandos delineados pelo Parecer Normativo COSIT RFB nº 05, de 2018.**

Cita decisão do Carf que entende pela nulidade de decisão que inova no fundamento legal da autuação, por cerceamento de defesa. Reclama, ainda, do entendimento distorcido do conceito adotado na DRJ, que não teria prerrogativa para alterar o conceito definido no Tribunal Superior.

¹ 1 Súmula CARF nº 103: Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

Pois bem, com relação ao conceito adotado para verificação das glosas, caberá a apreciação adiante, como questão atinente ao mérito. A DRJ apresentou claramente sua abordagem, fundada no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 17/12/2018, que já incorpora o julgado do STJ para adoção administrativa. Qualquer divergência, o Carf poderá apreciar, confirmando ou não o entendimento em relação à situação que se coloque.

De resto, é de se destacar que a decisão foi apreciada por turma de julgamento de DRJ, formado por Auditores-Fiscais da RFB, e atendeu aos requisitos formais. A decisão, também, foi devidamente fundamentada. Todos os itens foram apreciados e o motivo da adoção deste ou daquele entendimento constou do voto.

O artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972 (com força de lei – Processo Administrativo Fiscal) aponta hipóteses de nulidade:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

(...)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Com relação às provas, cabe frisar que a DRJ enviou o processo em diligência, mesmo que para temas específicos. O Carf também encaminhou o processo em diligência, sendo que a interessada não apresentou o laudo técnico demandada à época, mesmo que tal situação tenha sido justificada por um erro interno da recorrente.

O fato de que a autuação tenha se dado antes da apreciação pelo STJ do REsp 1.122.170 e que tenha citado instruções normativas após afastadas, não torna o auto de infração nulo. Até porque a autuação teve referência diversos dispositivos das Leis 9.715/1998, 9.718/1998, 10.637/2002 e 10.833/2003. Tais leis não foram afastadas de plano, e se mantiveram como fundamento de lançamento das referidas exações.

Ademais, o Carf já apreciou tal situação em um incontável número de autuações ou despachos decisórios inicialmente fundamentados de forma acessória nas INs SRF 247/2002 e 404/2004. E tem sido adotado o novo entendimento sobre insumos, a partir da decisão do STJ, reformando ou não o lançamento ou decisão. Não se sustenta a nulidade por tal motivo, nem mesmo imposição para refazimento da autuação sob nova fundamentação.

O artigo 60 do PAF, acima transcrito, dispõe que as irregularidades, incorreções e omissões não importam em nulidade, mas, quando muito, em saneamento. Dessa forma, a contestação será objeto de análise de mérito, o que se verá a frente.

É de se chamar atenção, em adendo, que, em casos com grande volume de informações e detalhes, como o presente, o tratamento, seja na auditoria fiscal ou, diga-se, na defesa, é muitas vezes realizado por grupos ou blocos, seguindo critérios e classificações de serviços. O enorme volume dos registros e a complexidade envolvida, tendo em vista o porte da empresa e a gama de variações de serviços e contratos, não pode ser alegado como causa de nulidade

Seguem algumas decisões do Carf sobre a matéria:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2010

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há que se cogitar em nulidade de lançamento ou decisão administrativa: (i) quando o ato preenche os requisitos legais, apresentando clara fundamentação normativa, motivação e caracterização dos fatos; (ii) quando inexistente qualquer indício de violação às determinações contidas no art. 59 do Decreto 70.235/1972; (iii) quando, no curso do processo administrativo, há plenas condições do exercício do contraditório e do direito de defesa; (iv) quando a decisão aprecia todos os pontos essenciais da contestação.

(...)

(Processo: 16682.900630/2013-17; acórdão: 3201-001.931; sessão: 23/07/2024; 1ª Turma da 2ª Câmara da 3ª Seção do Carf).

.....

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2004 a 31/12/2004

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não tendo ocorrido quaisquer das causas de nulidade previstas no art. 59 do Decreto 70.235/1972 e presentes os requisitos elencados no art. 10 do mesmo diploma legal, não há que falar em cerceamento de defesa e nulidade do auto de infração.

(...)

(Acórdão: 2202-006.758; processo 19515.005005/2008-12; sessão: 03/06/2020; 2ª Turma da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do Carf).

.....

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2009 a 31/12/2009

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Encontrando-se o auto de infração lavrado por autoridade competente e com observância das regras aplicáveis ao procedimento e ao processo administrativo fiscal, afasta-se a alegação de nulidade desprovida de fundamento.

ÔNUS DA PROVA.

O ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento, devendo prevalecer as conclusões da autoridade fiscal, amparada em documentos e dados fornecidos pelo próprio interessado, não infirmadas com documentação hábil e idônea.

(Processo: 10882.722259/2014-94; acórdão: 3201-010.999; sessão: 26/09/2023; 1ª Turma da 2ª Câmara da 3ª Seção do Carf).

Dessa forma, **não deve ser provida a alegação de nulidade.**

3 RECEITAS: REGIME CUMULATIVO OU NÃO CUMULATIVO

No recurso voluntário a empresa assim explica sua atividade:

A Recorrente é empresa fundada em 1992, com atuação de abrangência nacional e unidades de negócio especializadas nas áreas de Facilities, Logística, Manutenção Industrial, Construção e Montagem e Suporte à Gestão, todas com amplo reconhecimento em seus respectivos segmentos e desenvolvidas em função das diversas necessidades do mercado.

Nesse contexto, é importante destacar que a Recorrente tem como principal tomadora de seus serviços a Petrobrás S.A., de modo que as atividades prestadas pela Recorrente decorrem de contratos firmados em âmbito de licitação, com diversas imposições feitas pelo ente estatal, além de preverem serviços de grande magnitude, feitos em refinarias, prédios, tanques de combustível, etc.

A controvérsia decorre da manutenção de determinadas receitas no regime cumulativo. O texto legal assim dispõe:

Lei nº 10.833, de 2003, com validade para a Cofins e PIS, assim dispôs:

Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:

(...)

XX - as receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil;

A fiscalização reclassificou determinadas receitas para o regime não cumulativo, com alíquota maior.

Tanto a fiscalização como o autuado mencionam o Ato Declaratório (ADN) Cosit/RFB nº 30/1999 e a Solução de Divergência (SD) Cosit/RFB nº 11/2014. A recorrente entende

que tais atos não divergem, mas sim sustentam o entendimento adotado por ela na classificação de suas receitas. Veja-se os atos referidos:

ADN 30/1999

Declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados que a vedação ao exercício da opção pelo SIMPLES, aplicável à atividade de construção de imóveis, abrange as obras e serviços auxiliares e complementares da construção civil, tais como:

I - a construção, demolição, reforma e ampliação de edificações;

II - sondagens, fundações e escavações;

III - construção de estradas e logradouros públicos;

IV - construção de pontes, viadutos e monumentos;

V - terraplenagem e pavimentação;

VI - pintura, carpintaria, instalações elétricas e hidráulicas, aplicação de tacos e azulejos, colocação de vidros e esquadrias; e

VII - quaisquer outras benfeitorias agregadas ao solo ou subsolo.

SD 11/2014

Ementa

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

EXPRESSÃO "OBRAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL". SIGNIFICADO NA LEGISLAÇÃO REFERENTE AO REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA DA COFINS.

Para efeito de aplicação do disposto no inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, enquadram-se, no conceito de obras de construção civil, as obras e os serviços auxiliares e complementares, tais como aqueles exemplificados no Ato Declaratório Normativo Cosit nº 30, de 14 de outubro de 1999.

[mesmo para o PIS]

Fundamentos

37. Alinhada com esta tendência, esta Cosit manifestou entendimento de 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.

(...)

42. Assim, mantendo-se o entendimento desta Cosit acerca da matéria, conclui-se que as atividades da consulente de instalação de redes hidráulicas e

elétricas, de instalação de sistemas centrais de ar-condicionado, de refrigeração, de ventilação e de prevenção contra incêndio enquadraram-se como serviços prestados no âmbito da execução de obras de construção civil. Consequentemente, as receitas advindas dessas prestações submetem-se à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sob a sistemática de apuração cumulativa dessas exações, por aplicação do citado inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003.

43. Contudo, cumpre ressaltar que o citado dispositivo é expresso em estabelecer a aplicação do regime de apuração cumulativa das contribuições em estudo às receitas decorrentes da “execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil”. Assim, tal preceptivo alcança apenas as receitas decorrentes das prestações dos serviços que menciona, e, como não estabelece ressalva, alcança também as receitas decorrentes de eventual fornecimento de bens na prestação de tais serviços. Diferentemente, o mencionado dispositivo não alcança a venda de bens, ainda que haja alguma prestação de serviços acessória, bem como a prestação de serviços diversos dos arrolados por ele.

(...)

45. Portanto, para a correta aplicação do inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, nas hipóteses em que o contrato envolve fornecimento de bens, é necessário verificar a preponderância da relação econômica estabelecida. Caso se trate de prestação de serviço de “execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil”, com acessório fornecimento de bens, mostra-se aplicável o citado dispositivo. De outra banda, caso de trate de fornecimento de bens, com acessória prestação de serviço de construção civil, não se pode aplicar tal preceptivo.

46. Ademais, quase desnecessário asseverar que não se podem aplicar as disposições do dispositivo em lume às receitas decorrentes da prestação de serviços que não caracterizam “execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil”, como os serviços de manutenção de máquinas, etc.

Assim, efetivamente, **o regime de apuração cumulativa das contribuições aplica-se à execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil. Assim, é permitida a inclusão das atividades auxiliares e complementares às obras propriamente ditas.**

Porém, sempre há vinculação com a obra. Veja-se, e aí talvez resida alguma divergência, que a COSIT/RFB publicou, em 2020, a Solução de Consulta nº 43, que esclareceu e/ou complementou a SD antes citada:

SC Cosit/RFB 43/2020:

Ementa

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP OBRAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. REGIME DE APURAÇÃO. APLICAÇÃO.

A expressão “obras de construção civil”, para fins de aplicação do inciso XX do art. 10 c/c o inciso V do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, compreende os trabalhos de engenharia que, mediante construção, reforma, recuperação, ampliação, reparação e outros procedimentos similares, transformam o espaço no qual são aplicados.

Os serviços de construção civil submetem-se ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, porém, quando aplicadas em obra de construção civil e vinculados ao mesmo contrato de administração, empreitada ou subempreitada dessa última, suas receitas estão abrangidas pelo inciso XX do art. 10 c/c o inciso V do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, devendo submetê-las ao regime de apuração cumulativa.

A vinculação de serviço de construção civil a contrato de administração, empreitada ou subempreitada de obra de construção civil estará comprovada quando nesse contrato estiver estipulado que a pessoa jurídica contratada é responsável pela execução e entrega, por meios próprios ou de terceiros, de tal prestação de serviço.

Não se vislumbra incompatibilidade deste entendimento com o texto legal ou normas anteriores. Assim, se adotarão os dispositivos anteriores na apreciação.

O Relatório Fiscal classificou os contratos analisados em cinco grupos, de A até E. Os do grupo A foram mantidos no regime cumulativo. Os demais foram objeto de litígio a ser apreciado.

Grupo B – Manutenção de prédios já existentes

A recorrente contesta a reclassificação. Já na sua introdução conceitual pontua aspecto a ser posteriormente abordado, prosseguindo na contestação específica para o Grupo B, em resumo:

Além de não existir o referido conceito de "obra nova", conforme delineado acima, não houve uma análise individualizada de cada contrato, nem dos milhares de fotos e descritivos trazidos pela Recorrente para comprovar que os serviços em questão deveriam ser enquadrados como obra de construção civil. Apenas com base no título de cada grupo/contrato, a Autoridade Fiscal reclassificou as receitas decorrentes de contratos que teriam por objeto apenas a "manutenção" e a "montagem" de obras já existentes.

(...)

Com relação ao referido contrato, tanto a Autoridade Fiscal, quanto a Turma Julgadora, ignoraram por completo o "Anexo 1- Especificação de Serviços" que o acompanhou, onde se demonstra, de forma clara e evidente, que, muito embora

o objeto contratual fale em "manutenção predial", há na especificação de serviços previsão de obra de construção civil.

Por exemplo, os serviços descritos no contrato preveem (i) a instalação de pisos, (ii) a construção de paredes e portas de todos os tipos de material, como tijolo e dry-wall, (iii) reparos e substituição de tubulações, e (iv) pinturas e tratamentos anti oxidação.

(...)

Com efeito, o que se vê são justamente funcionários de uma obra de construção civil. Ora, é completamente infundado alegar que um contrato com as previsões acima trazidas (construções, instalações etc.), cujos serviços são executados pelos trabalhadores mencionados (pedreiro, bombeiro hidráulico, serralheiro, pintor etc.) não se trata de uma obra de construção civil, como tentou fazer crer a turma julgadora.

Pelo exposto, nota-se que a Autoridade Fiscal e a Turma Julgadora não poderiam ter entendido os serviços destes contratos como sendo de "manutenção predial", na medida em que este serviço compreende também obras de construção civil.

A empresa cita como referência o contrato nº 0100.0083369.13.2 (fls. 5858-5964). Menciona a contratação de pedreiros, serralheiros, pintores, entre outros. Acrescenta que no CNAE – seção F, da construção civil, conforme as suas notas explicativas, também estão compreendidas as manutenções correntes, complementações e alterações de imóveis. Também que na Divisão 43, especificamente 43.2, estão incluídas instalações necessárias ao funcionamento da construção.

No relatório fiscal se considerou inexistir uma obra de construção civil principal sendo executada. O cerne dos contratos seria a manutenção.

Apreciando os contratos, verifica-se que as atividades a serem executadas são múltiplas. Os maiores contratos, 0100.0088006.13.2 (Doc 03 da impugnação) e 0100.0083369.13.2 (Doc 02 da impugnação), conforme também constou resumido no relatório fiscal, vê-se tratar-se de:

1º Contrato:

1.1 - O presente Contrato tem por objeto a prestação, pela CONTRATADA, dos serviços de manutenção preditiva, preventiva e corretiva, nas instalações do Edifício Marechal Adernar de Queiroz (EDISE) e Edifício Garagem (GEDISE), situados (...)

2º Contrato:

1.1 - O presente Contrato tem por objeto a prestação, pela CONTRATADA, dos serviços de gerenciamento e execução dos serviços de facilities de manutenção predial no edifício Horta Barbosa (EDIHB) e no edifício Ouro Negro no Rio de Janeiro, em conformidade com os termos e condições nele estipulados e no Anexo (...).

No relatório fiscal está transcrito o item 5 do 1º contrato mencionado acima (intitulado “relação dos principais sistemas dos imóveis e unidades objeto deste contrato”). Parece interessante reproduzir para oferecer uma ideia das atividades:

- Sistemas de alimentação, proteção e distribuição de energia elétrica;
- Sistema de ar condicionado independentes (split, portátil e de janela), teto radiante e central, incluindo os Fan Coils, Self-Contained e descontaminação (reciclagem) do refrigerante por umidade e outros agentes, de acordo com as recomendações dos fabricantes e Protocolo de Montreal;
- Sistema de água potável, incluindo os serviços de controle e análise laboratorial da qualidade da água para consumo humano;
- Sistema de águas servidas, pluviais, incluindo poços, poços fecais, caixas coletoras e tubulações;
- Sistemas de ventilação e exaustão mecânica;
- Sistemas de água gelada e água de condensação dos sistemas de ar condicionado central e outros sistemas de refrigeração, incluindo o tratamento químico e controle da qualidade da água;
- Sistema de água para combate a incêndio e seus periféricos;
- Sistema de drenagem de águas, incluindo as canaletas, purgas poços e caixas coletoras;
- Sistemas hidráulicos e sanitários;
- Equipamentos de copas (exceto cafeteiras) distribuídos pelo prédio e Cozinha (24º pav);
- Sistemas de movimentação de carga, incluindo o guindaste principal do EDISE Ala Sul (carga nominal 5 Ton);
- Sistema de disparo de CO2 e detecção de incêndio;
- Sistemas de instrumentação e controle;
- Sistema de recepção coletiva de TV;
- Sistema de aspiração central;
- Sistemas de aquecimento de água;
- Sistema central pneumático para atendimento aos consultórios odontológicos;
- Sistemas de sonorização do CPS no EDISE, incluindo os sistemas portáteis;
- Sistema de energia ininterrupta – No Break, Banco de Baterias, Retificadores e unidades controladoras;
- Sistema de geração de energia em emergência;

A atuada chama atenção para a especificação dos serviços que consta anexa ao contrato. Consta mais claro no Contrato 0100.0083369.13.2 (fl. 5888 em diante) todo o detalhamento, a destacar:

2. OBJETIVO

2.1 - A presente especificação tem como objetivo estabelecer as diretrizes básicas para a execução dos serviços de gerenciamento e dos serviços de facilities de manutenção predial tais como: administração predial e execução das atividades de manutenção preditiva, preventiva e corretiva, limpeza de dutos, automação dos sistemas prediais e ascensorista nas instalações dos Edifícios General Horta Barbosa- EDIHB e Ouro Negro.

3. OBRIGAÇÕES DA CONTRATADA

3.1 A CONTRATADA será responsável pela elaboração e implementação dos planos de execução dos serviços de inspeção e manutenção predial;

3.2 Fornecer todo material e equipamentos de escritório, para seu uso, que deverá ser alocado em instalações disponibilizadas pela PETROBRAS, sendo responsabilidade da CONTRATADA a instalação de linhas telefônicas e os custos destas. Deverá também disponibilizar micro computadores e periféricos compatíveis com os recursos utilizados pela PETROBRAS e em boas condições de uso, com os softwares necessários para a plena comunicação e elaboração de relatórios para Fiscalização da PETROBRAS, garantindo o suporte de informática;

(...)

6. DESCRIÇÃO DOS SERVIÇOS

6.1 A CONTRATADA obriga-se a assegurar a execução de serviços a seguir descritos, nas instalações, utilizando para tal mão de obra, equipamentos, ferramentas e materiais a serem dimensionados e disponibilizados pela mesma, conforme as demandas das instalações, requisitos técnicos, legais e normativos.

(...)

6.7 MANUTENÇÃO PREDIAL

6.7.1 Combinação de todas as ações técnicas e administrativas, incluindo as de supervisão, destinadas a manter ou recolocar um item em um estado no qual possa desempenhar uma função requerida. Estas definições são oriundas da norma ABNT NBR 5462.

6.8 MANUTENÇÃO PREDITIVA

6.8.1 Manutenção que permite garantir uma qualidade de serviço desejada, com base na aplicação sistemática de técnicas de análise, utilizando-se de meios de supervisão centralizados ou de amostragem, para reduzir ao mínimo a manutenção preventiva e diminuir a manutenção corretiva.

(...)

6.11 MANUTENÇÃO ELÉTRICA

6.11. 1 Manutenção dos Sistemas de Alimentação, Proteção, Geração e Distribuição de energia elétrica (grupos geradores, nobreaks, subestações, banco de capacitores, motores, transformadores, medidores, cabeamentos, painéis elétricos, disjuntores, seccionadores e similares);

(...)

6.12 MANUTENÇÃO HIDRÁULICA E SANITÁRIA

6.12.1 Reparo e/ou substituição de torneiras comuns e temporizadas (por mola ou sensores de presença), válvulas manuais e automáticas para mictórios, válvulas para sanitários, duchas higiênicas, registros, rabichos, sifões e outros de mesma natureza;

(...).

6.16 MANUTENÇÃO CIVIL

6.16.1 Em qualquer intervenção realizada conforme citadas nas demais cláusulas de serviços de manutenção, deverão estar contempladas os serviços de recomposições em pisos, paredes e tetos, de acordo com as especificações dos edifícios;

Há serviços e operações e variados detalhamentos e especificações sobre segurança, materiais e gestão, por exemplo. Dessa forma, a gama de atividades previstas é ampla. Também constam fotos de trabalho em instalações elétricas, geradores etc.

Assim, o próprio relatório fiscal admite que existem serviços que poderiam ser enquadrados como auxiliares em uma construção civil, como sistemas sanitários. Outros que a empresa mesmo não poderia considerar, como manutenção de nobreaks.

Porém, os contratos se referem a manutenção de uma construção já realizada, que poderia perdurar, em tese, sem prazo.

Este não é o escopo da Lei, ao prever a manutenção na sistemática cumulativa. Já foi citada a ementa da SC Cosit/RFB 43/2020. Cumpre agora citar alguns trechos:

INSTALAÇÕES HIDRÁULICAS, ELÉTRICAS, DE GÁS E DEMAIS INSTALAÇÕES PREDIAIS

(...)

Depreende-se dos conceitos que as instalações hidráulicas, elétricas, de gás e demais instalações prediais em uma obra de construção são serviços de construção civil aplicados em uma obra da mesma natureza. Nesses termos, os serviços de tais instalações, incluídos seus ramais e redes internos, quando vinculados a um contrato de obra de construção civil, estão abarcados no inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, estando suas receitas, quando executadas nos regimes de administração, empreitada ou subempreitada, sujeitas aos regimes de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

82. Diferente é o caso dos serviços de manutenção e reparo dessas instalações. Nesse caso, teremos duas situações relevantes:

a) Quando os serviços de reparo e manutenção estiverem vinculados a um contrato que tenha por objeto uma obra de construção civil, como no caso de um contrato de reforma predial, suas receitas estarão submetidas ao regime de apuração cumulativa caso o instrumento contratual preveja a execução da obra, independentemente da necessidade de sua realização, mediante os regimes de administração, empreitada ou subempreitada.

b) Quando os serviços de reparo e manutenção não estiverem vinculados a um mesmo contrato que tenha por objeto uma obra de construção civil, suas receitas estão submetidas aos regimes de apuração não cumulativa das duas exações em comento.

(...)

Conclusão

84. Com base no exposto, conclui-se que a expressão “obras de construção civil”, para fins de aplicação do inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, compreende os reparação e outros procedimentos similares, transformam o espaço no qual são aplicados.

85. Os serviços de construção civil submetem-se ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, porém, quando aplicadas em obra de construção civil e vinculados ao mesmo contrato de administração, empreitada ou subempreitada dessa última, suas receitas estão abrangidas pelo inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, devendo submetê-las ao regime de apuração cumulativa de ambas as contribuições.

86. A vinculação de serviço de construção civil a contrato de administração, empreitada ou subempreitada de obra de construção civil estará comprovada quando nesse contrato estiver estipulado que a pessoa jurídica contratada é responsável pela execução e entrega, por meios próprios ou de terceiros, de tal prestação de serviço.

87. Serviços não aplicados à execução da obra de construção civil, tais como os serviços técnico-especializados de laudos, inspeções, assessoria técnica, etc. não estão abrangidos pelo conceito de “obras de construção civil”, ainda que referentes a ela, devendo submeter suas receitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Desse modo, os serviços em questão não estão vinculados a uma obra de construção civil. São predominantemente serviços, mesmo que com características de construção. Tal situação não se altera com o laudo técnico apresentado.

Assim decidiu esta mesma turma de julgamento em processo recente:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 31/01/2019 a 31/12/2020

APURAÇÃO CUMULATIVA. OBRAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. SERVIÇOS APLICADOS E NÃO APLICADOS À CONSTRUÇÃO CIVIL (AUTONOMIA E DEPENDÊNCIA).

As receitas com serviços não aplicados às obras de construção civil se sujeitam ao regime não cumulativo, visto estarem dissociados, serem autônomos, em relação a tal construção.

(Processo 11234.721400/2023-20; Acórdão 3201-012.199; sessão 27/11/2024; 1ª Turma, 2ª Câmara, 3ª Seção).

Assim, é de se manter a classificação do relatório fiscal².

Grupo C – Montagem de equipamentos industriais

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. Nestes casos, a fiscalização reconheceu a inexistência de motivos para sua reclassificação. Houve erro, porém, ao constarem como receita reclassificada em demonstrativo fiscal, o que foi corrigido pela DRJ. Também para o contrato 1550.0098453.15.2, restou aceita na fiscalização a classificação indicada pela empresa.

O litígio se mantém sobre os demais contratos (7000.0091145.14.2, 2700.0077659.12.2, 7000.0073515.12.2).

No recurso voluntário, a empresa contesta a decisão da DRJ:

Diante disso, a Recorrente passa a demonstrar abaixo o enquadramento dos referidos contratos como obras de construção civil, utilizando como exemplo o contrato 2700.0077659.12.2 (fls. 3959-4117 dos autos), cujo objeto é a construção e montagem, condicionamento, apoio à pré-operação e à operação assistida do Sistema de Injeção de CO2 alternada com água, a serem implementados nas instalações no âmbito da Unidade de Operações de Exploração e Produção da Bahia - UO-BA.

Ao analisar o referido contrato, observa-se em seu "Anexo nº I - Memorial Descritivo" uma especificação dos principais serviços que poderão ser realizados, entre os quais há a previsão clara de serviços de engenharia civil, como (i) escavação, (ii) reaterro, (iii) concretagem, (iv) grauteamento e (v) demolição. Veja-se:

(...)

Ao analisar tal especificação de serviços, a própria Turma Julgadora reconheceu que há "a previsão da prestação de serviços de engenharia civil (escavação, reaterro, concretagem, grauteamento e demolição)", mas concluiu que "assumem caráter secundário, porquanto, no seu conjunto, o objeto do contrato é

² O pedido alternativo correspondente ao grupo, pelo reconhecimento dos créditos, será apreciado no título próprio dos créditos no regime não cumulativo.

direcionado à instalação e manutenção de estruturas industriais mecânicas (montagens, pinturas, testes etc.) e elétricas (válvulas, iluminação, tomadas, testes etc.)." (fl. 41 do acórdão recorrido).

Acontece que, conforme demonstrado acima no item III. 2.1, o conceito de obras construção civil para fins de aplicação do inciso XX do artigo 10 da Lei nº 10.833/2003 abrange as obras e serviços auxiliares e complementares, inclusive quaisquer benfeitorias agregadas ao solo ou subsolo.

(...)

Nesse sentido, a Recorrente apresenta junto com este recurso, por amostragem, os croquis das referidas obras de construção civil (Doc. 04). Conforme ilustrado abaixo, referidos projetos preveem a construção de estruturas de concreto armado e usinado, fundações etc:

No relatório fiscal, consta quadro que assim resume a situação dos contratos em litígio nesse grupo:

- 7000.0091145.14.2 - Adequação de parque de bombas e instalações de tramos de medição e de controle de dutos no Estado de São Paulo - Receitas R\$ 4.079.448,84;
- 2700.0077659.12.2 - Construção e montagem, condicionamento, apoio à pré-operação e à operação assistida do Sistema de Injeção de CO2 alternada com Água, que serão implementados nas instalações no âmbito da Unidade de Operações de Exploração e Produção da Bahia – UOBA - Receitas R\$ 4.017.457,13;
- 7000.0073515.12.2 - Substituição de bombas para abastecimento de diesel para as distribuidoras de Belém - Receitas R\$ 2.132.002,65.

Com efeito, consta do objeto do 1º contrato acima citado (anexado como arquivo não paginável junto à fl. 1298):

CLÁUSULA PRIMEIRA - OBJETO

1.1 - O presente Contrato tem por objeto a execução, pela **CONTRATADA**, sob regime de empreitada por preços unitários, dos serviços de adequação de parque de bombas e instalações de tramos de medição e de controle de dutos no Estado de São Paulo, em conformidade com os termos e condições nele estipulados.

Já no 2º contrato (fls. 3959 a 4117), utilizado como exemplo pela DRJ e no recurso voluntário, assim consta:

CLAUSULA PRIMEIRA - OBJETO

1.1 – O presente Contrato tem por objeto a prestação, pela **CONTRATADA**, dos serviços de construção e montagem, condicionamento, apoio à pré-operação e à operação assistida do Sistema de Injeção de CO2 alternada com Água, que serão implementados nas instalações no âmbito da Unidade de Operações de Exploração e Produção da Bahia - UO-BA, em conformidade com os termos e condições nele estipulados e no Anexo nº I – Memorial Descritivo.

A DRJ considerou que predomina o caráter de instalação e montagem de estruturas industriais, não servindo para caracterizar obra de construção civil, conforme a previsão legal. Com referência no contrato 2700.0077659.12.2, entendeu o julgamento de 1º grau:

19.3. Da análise do reportado rol, confirma-se que, embora exista a previsão da prestação de serviços de engenharia civil (escavação, reaterro, concretagem, grauteamento e demolição), estes assumem caráter secundário, porquanto, no seu conjunto, o objeto do contrato é direcionado à instalação e manutenção de estruturas industriais mecânicas (montagens, pinturas, testes etc.) e elétricas (válvulas, iluminação, tomadas, testes etc.). Por tal motivo, mantém-se a conclusão da autoridade fiscal de que tal contrato não é de obra de construção civil.

Como visto, a empresa se insurgiu contra tal conclusão, insistindo que são projetos preveem a construção de estruturas de concreto armado e usinado, fundações, bem como escavação, concretagem, demolição. Apresenta os croquis de obras, folhas de pagamentos que devem ser apresentadas à Petrobras e procedimentos.

Com efeito, os croquis, em suas notas, indicam, em conjunto com as fotos apresentadas em referência ao Contrato 7000.0073515.12.2, obras de construção civil, novas, que modificam a situação existente. Os contratos indicam prazo final da execução da empreitada. Por exemplo, no primeiro contrato, o prazo de 630 dias. No segundo, prazo de 255 dias. Há previsões de obrigações após findo o contrato, caso a obra não esteja em conformidade com o previsto. Também consta a Anotação de Responsabilidade Técnica (ART), como exemplo, no primeiro contrato, no mesmo arquivo não paginável já citado. No caso, registrado no CREA-SP, com especificação do local da obra.

Como visto antes, a SD Cosit/RFB 11/2014 prevê que, no conceito de obras de construção civil, estão enquadradas as obras e os serviços auxiliares e complementares, tais como aqueles exemplificados no Ato Declaratório Normativo Cosit nº 30. Porém, serviços com esta característica, de construção civil, só estarão enquadradas nessa previsão quando aplicadas em obra de construção civil e vinculadas ao mesmo contrato de administração, empreitada ou subempreitada. O contrato deve estipular que a contratada é responsável pela execução e entrega.

O texto da SC Cosit/RFB 43/2020 também cita a Lei Complementar 116/2003 e indica ponto que se tem como importante em sua fundamentação:

17. Já a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que trata do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), menciona “obras de construção civil” em seu anexo único:

Lei Complementar nº 116, de 2003

Anexo Único - Lista de Serviços – Item 7.02

7 – Serviços relativos a engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres. (...)

7.02 – Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos;

(...)

28. Tendo em vista que o inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003 (c/c o inciso II do seu art. 15) não teve como condão direcionar a não aplicação do regime não cumulativo a determinadas espécies de obras de construção civil (tanto que não adotou uma definição específica para o termo), mas sim a obras de construção civil em seu sentido comum, pode-se afirmar que estão abarcadas nesse conceito os trabalhos de engenharia que, mediante construção, reforma, recuperação, ampliação, reparação e outros procedimentos similares, transformam o espaço no qual são aplicadas.

(...)

40. Nas três espécies de contrato, vemos que o seu objetivo é entregar a obra de construção civil concluída. Para a conclusão da obra, na maioria das vezes será necessário se utilizar de serviços auxiliares e complementares da construção civil como instalação e montagem de elevadores, pintura predial, etc. Esses serviços de construção civil, quando aplicados à execução da obra e forem vinculados ao mesmo contrato de administração, empreitada ou subempreitada, é que estão abarcados pela regra esculpida no inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003.

(...)

43. Em resumo, submetem-se ao regime cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (regime anterior) em razão do comando estatuído pelo inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003 (c/c o inciso II do art. 15 do mesmo diploma legal) as receitas decorrentes de contrato de execução por administração, empreitada e subempreitada de obras de construção civil, sendo que os serviços auxiliares e complementares de construção civil aplicados à execução da obra e decorrentes do mesmo contrato de administração, empreitada ou subempreitada estão incluídos nesse regime, tendo em vista que a finalidade desses contratos é a entrega da obra à contratante.

As montagens industriais, inclusive, estão abarcadas, desde que correspondentes a uma obra de construção. No caso dos contratos acima, a comprovação apresentada fornece substrato ao recurso, pois há uma obra de construção que resulta em algo novo. A empreitada tem prazo definido e variados serviços tipicamente de construção. Pode-se concluir que o cerne, nesses contratos, não são os serviços, manutenção, instalação etc., dissociados, mas sim a conclusão da obra

Desse modo, deve-se dar provimento ao recurso voluntário com relação aos contratos nºs 7000.0091145.14.2, 2700.0077659.12.2, 7000.0073515.12.2.

Grupo D – Manutenção de tanques de combustíveis

No relatório fiscal, consta quadro que assim resume a situação dos contratos em litígio nesse grupo:

- 1350.0089736.14.2 - Manutenção de tanques de armazenamento, esferas e cilindros para a RLAM - Receitas R\$ 25.980.480,44;
- 1050.0082896.13.2 - Pintura, disponibilização de equipamentos e serviços complementares em paradas de manutenção da Refinaria Duque de Caxias- Receitas R\$ 11.866.846,12;
- 1200.0081796.13.2 - Pintura industrial, jateamento e hidrojateamento para atendimento aos serviços das paradas programadas e de rotina para RPBC - Receitas R\$ 11.009.776,64;
- 4600008939 - Serviços de limpeza de tanques de derivados de petróleo e álcool, para a qualidade do produto, bem como a limpeza de áreas contaminadas, tais como casas de bombas, fornecimento de caminhão vácuo, conservação de prédios, diques e canaletas da área industrial no Terminal Aquaviário de Santos -Receitas R\$ 5.735.057,95;
- 4600011528 - Serviços de limpeza de tanques de produtos claros, derivados de petróleo e álcool, para a qualidade do produto, bem como a limpeza de áreas e equipamentos contaminados, fornecimento de caminhão vácuo, para o Terminal Aquaviário de Santos - Receitas R\$ 1.797.756,13
- 1550.0069179.11.2 - Projeto, Construção Civil, Construção e Montagem Eletromecânica de um Tanque de Armazenamento de CAP (TQ-631401) para a Refinaria Lubrificantes e Derivados do Nordeste - Lubnor, em Fortaleza/CE- Receitas R\$ 732.281,48.

No recurso voluntário, são questionados o entendimento fiscal e o julgamento que o manteve.

Todavia, conforme evidenciou a Recorrente no item III. 2.1. deste recurso, não existe na legislação a distinção jurídica entre "serviço" e "obra" de construção civil, como tenta fazer crer a Turma Julgadora no ímpeto de aperfeiçoar o insubsistente lançamento. Como dito, a distinção trazida no Anexo da Instrução Normativa em questão é meramente terminológica e inserida no ramo do Direito Previdenciário, sendo que a própria RFB, por meio de Solução de Divergência, já esclareceu de forma expressa que não existe tal diferenciação para aplicação dos regimes de tributação do PIS e da COFINS.

Não havendo a distinção entre serviço e obra, o que se tem é que a DRJ acaba por reconhecer que os contratos em questão são relativos a verdadeiras obras de construção civil, motivo pelo qual as respectivas receitas devem ser tributadas no regime cumulativo, como fez a Recorrente.

Para que não restem dúvidas acerca do exposto, a Recorrente traz como exemplo o contrato de maior valor, de nº 1350.0089736.14.2 (fls. 2735/2903).

Pela leitura do seu objeto, já se pode verificar que se está diante da manutenção de um tanque de uma refinaria, que são estruturas de magnitude monumental, feitas de concreto e outros materiais pesados, não podendo ser confundidos como bens móveis ou mercadorias:

(...)

Ora, como se pode ver, não se pode negar que as previsões contratuais (construções, concretagem, pintura, soldagem etc.), juntamente com a utilização de trabalhadores como motoristas de guincho e caminhões, engenheiros e soldadores, caracterizam a obra de como sendo de construção civil.

Ainda, para que não parem dúvidas acerca do acima exposto, a Recorrente colaciona fotos do contrato relativas à execução do contrato nº 1550.0069179.11.2, que ilustram tratar-se de obra de construção civil:

Consta do objeto do 1º contrato acima citado (fls. 2735 em diante, usado de exemplo no recurso):

CLÁUSULA PRIMEIRA—OBJETO

1.1 — O presente Contrato tem por objeto a prestação, pela CONTRATADA, dos serviços de manutenção em tanques de armazenamento, esferas e cilindros para a Refinaria Landulpho Alves - RLAM, em conformidade com os termos e condições nele estipulados, nos Anexos nº 1 - Especificação dos Serviços, Condições Contratuais Complementares e no Anexo nº 2 - Planilha de Preço.

Também consta da ART correspondente ao contrato 1350.0089736.14.2, registrada no CREA-BA:

12- Execução

173 - Manutenção de Equipamento > CREA-BA-1025 -> MECÂNICA - ATIVIDADES PROFISSIONAIS, CIENTÍFICAS E TÉCNICAS -> EQUIPAMENTOS MECANICOS E ELETROMECHANICOS -> #701 - TANQUES / RESERVATÓRIOS DE AÇO Quantidade 60,00 Unidade um

(...)

5. Observações

LIMPEZA E DESGASEIFICAÇÃO DE TANQUE, MANUTENÇÃO DE FUNDO, COSTADO, TETO FLUTUANTE E FIXO DE TANQUE, SERVIÇOS DE JATEAMENTO E PINTURA E OUTROS.

A partir dos detalhes das atividades executadas, serviços, tamanho dos tanques, bem como pelas fotos apresentadas e citadas no recurso referentes ao Contrato 1550.0069179.11.2, vê-se que há atividades de construção envolvidas, de porte.

Entretanto, como visto quanto aos contratos englobados no grupo B, não é apenas a grandiosidade do executado que deve ser considerado. Há que se ver o tipo de contrato, ou o cerne do que está sendo executado.

Cumprir destacar também, além do objeto já transcrito logo acima, os seguintes pontos do mesmo contrato:

2.2.5 — Garantir os serviços realizados pelo período mínimo estabelecido na legislação brasileira, independentemente da apresentação da garantia de cumprimento das obrigações contratuais oferecida e do término do Contrato, salvo se prazo maior tiver sido apresentado pela CONTRATADA na Negociação.

(...)

CLÁUSULA QUARTA— PRAZO

4.1 — O prazo de vigência do presente Contrato é de 1.095 (um mil e noventa e cinco) dias, contados de 10/04/2014.

4.1.1 — O prazo previsto no item 4.1 poderá ser prorrogado, uma única vez, por igual período, por meio de Aditivo.

4.2 — Será suspensa a contagem do prazo previsto no item 4.1 quando houver paralisação dos serviços por causas que independam da vontade ou do controle da

CONTRATADA, verificados e aceitos pela fiscalização.

(...)

4.4 — O presente Contrato poderá ser encerrado a partir de 540 dias de vigência desde que a parte interessada comunique a outra parte com pelo menos 180 (cento e oitenta) dias de antecedência.

(...)

CLÁUSULA QUINTA — PREÇOS E VALOR

5.1 — O presente Contrato tem por valor total estimado a quantia de R\$ 64.872.440,75 (sessenta e quatro milhões, oitocentos e setenta e dois mil, quatrocentos e quarenta reais e setenta e cinco centavos).

5.1.1 — O valor previsto no item 5.1 é um valor estimado, que não obriga a PETROBRAS a solicitar à CONTRATADA serviços até aquele limite, nem a submete a requisitar volume mínimo de serviços.

5.1.1.1 — O consumo antecipado da verba prevista no item 5.1 não confere à CONTRATADA o direito de exigir a continuidade da relação contratual até o término do prazo de vigência do contrato, previsto no item 4.1.

5.2 — Os valores a serem pagos pela PETROBRAS à CONTRATADA serão aqueles resultantes da aplicação dos preços unitários, constantes da Planilha de Preços (Anexo N° 2 deste contrato), sobre as quantidades de serviços que forem efetivamente executados e aceitos pela Fiscalização.

A despeito dos protestos da empresa, já se observa, acima, que o centro, aqui, é o serviço. Não é criada estrutura nova. O que se trata sobre garantia e preço são os serviços, sendo que o contrato pode ser prorrogado.

Já se viu quando da análise do Grupo B, acima, que a abordagem do contribuinte tem divergências com a que se está adotando, aqui. Tampouco pode-se dizer, como quer a empresa, que inexistente diferença entre “serviço” e “obra” de construção civil. Sem procurar retomar o já citado da SC Cosit/RFB 43/2020, transcreve-se trecho dela e da SC Cosit/RFB 111/2020, que interessam aqui:

SC 43/2020

33. O Manual de Obras e Serviços de Engenharia da Advocacia-Geral da União (AGU), ao discorrer sobre a diferença entre obras e serviços de engenharia no setor governamental, conceitua este último do seguinte modo:

Consequentemente, serviço de engenharia é a atividade destinada a garantir a fruição de utilidade já existente ou a proporcionar a utilização de funcionalidade nova em coisa/bem material já existente. Não se cria coisa nova. Pelo contrário, o serviço consiste no conserto, na conservação, operação, reparação, adaptação ou manutenção de um bem material específico já construído ou fabricado. Ou, ainda, na instalação ou montagem de objeto em algo já existente. Objetiva-se, assim, manter-se ou aumentar-se a eficiência da utilidade a que se destina ou pode se destinar um bem perfeito e acabado (AGU, 2014, p. 11).

(...)

37. Ora, o dispositivo é claro no sentido de afirmar que apenas as receitas oriundas das obras de construção civil executadas sob o regime de administração, empreitada ou subempreitada é que estão excluídas do regime de apuração não cumulativa dos dois tributos em comento.

38. Os serviços auxiliares e complementares incluídos em tais contratos de obra é que devem ser abarcados pela regra de cumulatividade, não apenas os serviços de construção civil contratados independentemente da conclusão de uma obra de construção civil.

(...)

40. Nas três espécies de contrato, vemos que o seu objetivo é entregar a obra de construção civil concluída. Para a conclusão da obra, na maioria das vezes será necessário se utilizar de serviços auxiliares e complementares da construção civil como instalação e montagem de elevadores, pintura predial, etc. Esses serviços de construção civil, quando aplicados à execução da obra e forem vinculados ao mesmo contrato de administração, empreitada ou subempreitada, é que estão abarcados pela regra esculpida no inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003.

41. O serviço de construção civil executado apenas para finalidade de acrescentar uma utilidade à edificação, sem um contrato de obra vinculado no respectivo

momento, foge completamente ao comando aqui discutido, **devendo as receitas decorrentes do contrato desse serviço (ainda que executados sob o regime de administração, empreitada ou subempreitada) serem calculadas de acordo com o regime de apuração não cumulativa** cujas diretrizes estão estampadas na Lei nº 10.637, de 2002 (Contribuição para o PIS/Pasep), e na Lei nº 10.833, de 2003 (Cofins).

SC 111/2020

Ementa

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS REGIME DE APURAÇÃO CUMULATIVA E NÃO CUMULATIVA. OBRAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. MANUTENÇÃO E CONSERVAÇÃO PREDIAL.

A expressão “obras de construção civil”, para fins de aplicação do inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, compreende os trabalhos de engenharia que, mediante construção, reforma, recuperação, ampliação, reparação e outros procedimentos similares, transformam o espaço no qual são aplicados.

Os serviços de construção civil submetem-se ao regime de apuração não cumulativa da Cofins, porém, quando aplicadas em obra de construção civil e vinculados ao mesmo contrato de administração, empreitada ou subempreitada dessa última, suas receitas estão abrangidas pelo inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, devendo submetê-las, portanto, ao regime de apuração cumulativa.

A vinculação de serviço de construção civil a contrato de administração, empreitada ou subempreitada de obra de construção civil estará comprovada quando nesse contrato estiver estipulado que a pessoa jurídica contratada é responsável pela execução e entrega, por meios próprios ou de terceiros, de tal prestação de serviço.

Serviços de construção civil como os de manutenção sujeitam-se à não cumulatividade das contribuições em tela. Para se submeterem ao regime de apuração cumulativa da Cofins, é necessário que estejam vinculadas a um mesmo contrato de administração, empreitada ou subempreitada de obra de construção civil, sendo incondicional a execução dessa obra.

O laudo técnico apresentado indica que nos contratos 1350.0089736.14.2 e 1550.0069179.11.2 a predominância é de atividades “construtivas” (76% e 82%). Nos demais do grupo, o percentual seria, a depender do contrato (51%, 45%, 51% e 62%). Porém, como visto, tal não é suficiente para a caracterização.

Nos contratos do grupo D, o fulcro do contrato é a prestação do serviço, não a obra. Segue-se o entendimento das Soluções de Consulta acima citadas. Portanto, é de se manter as receitas no regime não cumulativo.

Grupo E – Serviços diversos

Os contratos são os que constam dos quadros abaixo, extraídos do relatório fiscal (não consta a numeração de 06 a 09, que se referem aos contratos do grupo C que foram englobados na análise, mas já apreciados nesse voto):

Seq	Identificador contrat	Objeto do contrato	Detalhamento	Valor das receitas
1	1300.00 88036.1 3.2	Caldeiraria, complementar, movimentação de cargas, mecânica, elétrica, instrumentação, automação, planejamento e serviços de apoio para tratamento de lodo na REACP	Caldeiraria e complementar, manutenção e operação de equipamentos dinâmicos, carga, de instrumentação e de elétrica, manutenção e melhorias em tanques de armazenamento e esferas, serviços de Rotina, Contingenciais e Emergenciais abrangendo os seguintes locais: Refino, Utilidades, Transferência e Estocagem, Hidrotratamento e seus periféricos	22.845.179,03
2	2300.00 91387.1 4.2	Serviços de apoio técnico às atividades de operação	Operação da Produção, Equipamentos de Pesquisa de Nível dos poços e cargas dinâmicas dos sistemas de elevação, Produção para Atividades de Elevação e Medição, Controle de Produtos Químicos em áreas administrativas, poços de petróleo, poços em processo de injeção de vapor ou água, tanques de armazenamento, tubulações unidades de bombeio, vasos de pressão	10.216.106,24
3	0870.00 92800.1 4.2	Manutenção de tratamento, limpeza e pintura de embarcações e equipamentos de propriedade da Petrobras	Manutenção naval, compreendendo limpeza, tratamento e pintura das embarcações, considerando as condições de embarcação atracada ao cais ou docada e demais equipamentos, incluindo inspeção, delineamento e instalação	8.353.234,82
4	2600.00 84251.1 3.2	Jateamento abrasivo de escória de cobre e pintura industrial nas plataformas fixas da UN-SEAL		7.902.681,02
5	0200.00 88421.1 4.2	Modernização elétrica de Imbetiba - etapa III transferencia do CD-05 para predio 125	Elaboração de projetos, execução de demolições e remoções (escavações, escoramento de vala, reaterros) Execução de envelopamento em concreto para rede de dutos elétricos, alvenarias, revestimento de chapisco e emboço, pintura, recomposição de piso na área do CD 05 Montagem elétrica, Instalação de painel 220/127v – cd 05 e pn-ger e banco de capacitores, ups e banco de baterias, conjunto moto-gerador 1mva, duto de barramento, quadros elétricos, ventilação e tratamento acústico da sala de geradores, transformadores 1mva - 13.8/0,20kv, cabos elétricos Instalação mecânica	5.334.226,26

Seq	Identificador contrat	Objeto do contrato	Detalhamento	Valor das receitas
10	7000.00 73794.1 2.2	Construção, Montagem e Automação do Sistema de Qualidade Futura de Combustíveis do Terminal Aquaviário de Belém	Construção civil: construção de bases e dormentes para suportaçao dos novos dutos de GAV e Diesel, escavação, construção e lançamento de envelope de elétrica, fabricação de pipe-rack para travessia aérea de linhas no Pier-1 e na fabricação e instalação de suportes na lateral do pier e tubovia Tubulação: lançamento de novos dutos de 6" (GAV) no pier-01, pier-02 e interligação com a BR Distribuidora, além da construção do duto Diesel S-10 na área do pier-01, desmontagens e remoção de trechos de tubulação, rearranjos e interligação de linhas aéreas, instalação de tie-ins, válvulas e figura "8", montagem, relocação e instalação de novas válvulas motorizadas Elétrica e Instrumentação: lançamento de eletrodutos aéreos e envelopados, instalação de manômetros, transmissores de pressão, temperatura e vazão instalação e configuração de válvulas motorizadas novas e existentes, além dos serviços eletromecânicos	1.445.106,13
11	7000.00 73789.1 2.2	Construção, Montagem e Automação do Sistema de Qualidade Futura de Combustíveis do Terminal Aquaviário de São Luís	Construção civil: demolições de estruturas de concreto e asfáltica para construção de bases, escavações para lançamento de trechos de tubulações enterradas e envelopes de elétrica, execução de bases em concreto para suportes de tubulação, elétrica e instrumentação, base para bomba de drenagem, fabricação de estruturas metálicas para suportes e plataformas e execução de furo direcional Mecânica: instalação de motobombas que deverão ser instaladas para drenagem dos mangotes de diesel S-10 Tubulação: desmontagem e remoção de trechos de tubulação, lançamento de linhas aéreas e enterradas, instalação de tie-ins, mangotes, modificação e rearranjos de manifolds, instalação de figuras "8", montagem e instalação de novas válvulas, inclusive motorizadas Elétrica e Instrumentação: alimentação elétrica para nova bomba de drenagem, alimentação das novas válvulas motorizadas e aterramento de dutos e tubulações, lançamento de eletrodutos aéreos e envelopados para encaminhaemento elétrico e de instrumentação, instalação das válvulas motorizadas, fornecimento e montagem de painéis, ligação de motores, além dos serviços eletromecânicos para atender a instrumentação e as adequações de força, comando e aterramento	836.326,58

12	7000.00 73513.1 2.2	Construção, Montagem e Automação do Sistema de Qualidade Futura de Combustíveis do Terminal Aquaviário de Mucuripe	Construção civil: execução de demolições de estruturas para construção de bases, escavações para lançamento de envelopes de elétrica, execução de bases em concreto para suportes de tubulação, elétrica e instrumentação, base para bomba de drenagem, fabricação de estruturas metálicas para suportes e plataformas Mecânica: instalação de uma moto-bomba, válvula de alívio térmico para o tanque de coleta de óleo. Tubulação: lançamento de linhas aéreas, instalação de tie-ins, modificação e rearranjos de manifold's, instalação e montagem de novas válvulas, inclusive motorizadas Elétrica e Instrumentação: inserção de novas válvulas motorizadas, alimentação e fornecimento e montagem de painéis, ligação de motor da bomba de drenagem, além dos serviços eletromecânicos para atender a instrumentação e as adequações de força, comando e aterramento.	458.854,15
13	0105.00 98133.1 5.2	Construção civil, montagem eletromecânica e fornecimento de materiais para aplicação nestes serviços		371.249,66
14	7000.00 58504.1 0.2	Serviços mecânicos e civis de apoio aos serviços de passagem de pig's - Terminal São Luís/MA	Civil (demolição de concreto simples, concreto armado e alvenaria de pedra, demolição de pavimentação, escavação manual e mecanizada e roçagem, aplicação de concreto magro, simples e armado, aplicação reboco massa única, aplicação de tijolo maciço, aplicação de revestimento de litocerâmica, cobertura em telhas tipo canaleta 49 ou similar, recomposição asfáltica, aplicação de grout, plantio de grama) Caldeiraria, tubulação e solda (estrutura metálica, desmontagem de tubulação, desmontagem de válvula, desmontagem de flange, raquete ou figura oito, fabricação e montagem de tubulação, montagem de válvula, fabricação e montagem de boca de lobo, fabricação e montagem de raquete ou figura oito, recuperação de acessórios) Preparo de superfície e pintura industrial (preparo de superfície de equipamentos, tubulações e estrutura metálica, pintura de superfícies de aço, pintura de algarismos e letras) Revestimento (revestimento externo em tubulações), Testes e ensaios (teste hidrostático em tubulações, inspeção por ultra-som e líquido penetrante), Andaimos, serviço de apoio	209.506,84
15	0858.00 72437.1 1.1	Serviços de descarregamento, inspeção, armazenamento, preservação e entrega de materiais e equipamentos para o Complexo Petroquímico do Rio de Janeiro - COMPERJ	Preparação da área de armazenamento, projeto, procedimentos sistêmicos e executivos, regularização e nivelamento do terreno, execução de drenagem, execução de cercas e portões da área de armazenamento, execução de instalação de áreas administrativas, instalações elétricas, SPDA e de comunicações, instalações hidráulicas e sanitárias, operação da área de armazenamento, inspeção e recebimento de materiais, segurança patrimonial, desmobilização do terreno ao final, retornando às condições originais	36.863,80
16	TD WILLIAM SON	Inspeção de dutos		5.100,00

Parte dos contratos do Grupo C acabou por ser analisado em conjunto com os do grupo E, o que adotou também a DRJ. O contribuinte cita como exemplo no recurso voluntário um desse contratos, já apreciado aqui no grupo próprio, o C (tendo sido revertida a realocação fiscal).

Pouco é acrescentado quanto aos demais, afóra o já discutido. A empresa traz à baila o acórdão 3401-001.937, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2004 a 31/05/2004

REGIME CUMULATIVO. LEI Nº 10.833, ART. 10, XX. RECEITAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. OBRAS AGREGADAS AO SOLO OU SUBSOLO.

Nos termos do art. 10, XX, da Lei nº 10.833/2003, continuam sujeitos ao regime cumulativo da Cofins após fevereiro de 2004, quando introduzida a não-cumulatividade para essa Contribuição, as receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, estas entendidas como as agregadas ao solo ou subsolo.

Acórdão:

ACORDAM os membros da 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do relator

(Processo 10410.001.937/2009-81; acórdão 3401-001.937; sessão: 22/07/2012; 1ª Turma da 4ª Câmara da 3ª Seção).

Entende-se melhor aplicável os seguintes julgados (o primeiro já citado no item B):

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 31/01/2019 a 31/12/2020

APURAÇÃO CUMULATIVA. OBRAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. SERVIÇOS APLICADOS E NÃO APLICADOS À CONSTRUÇÃO CIVIL (AUTONOMIA E DEPENDÊNCIA).

As receitas com serviços não aplicados às obras de construção civil se sujeitam ao regime não cumulativo, visto estarem dissociados, serem autônomos, em relação a tal construção.

(...)

(Processo 11234.721400/2023-20; Acórdão 3201-012.199; sessão 27/11/2024; 1ª Turma, 2ª Câmara, 3ª Seção)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

PIS NÃO CUMULATIVO. RECEITAS PROVENIENTES DE OBRAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. DELIMITAÇÃO.

Nos termos do art. 10, XX, da Lei nº 10.833/2003, permanecem sujeitas ao regime cumulativo do PIS as receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, assim consideradas apenas aquelas que correspondam, efetivamente, à construção, demolição, reforma, ampliação de edificação ou qualquer outra benfeitoria agregada ao solo ou ao subsolo.

OBRAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. REGIME CUMULATIVO. ARTIGO 10, XX DA LEI 10.833/03 C/C ATO DECLARATÓRIO NORMATIVO COSIT 30/1999. PROVA INSUFICIENTE.

Para fazer jus à hipótese excepcional contida no artigo 10, XX da Lei 10.833/03, o sujeito passivo tem que provar técnica e juridicamente que os serviços contratados são tidos como obras de construção civil.

(...)

Acórdão:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidas as Conselheiras Maysa de Sá Pittondo Deligne e Thais de Laurentiis Galkowicz, que davam provimento ao recurso com relação ao Contrato nº 0802.0000098.08.2 (Transportadora associada de Gás S.A-TAG), Contrato nº 0800.0041295.08.2 (PETROBRAS - CONS. OFF SITE) e Contrato ne

0204. 2010 (OXITENO), por se caracterizarem como "obras de construção civil e obras e serviços auxiliares e complementares da construção civil". Ausentes os Conselheiros Lázaro Antonio Souza Soares e Renata da Silveira Bilhim.

(Processo 13502.720096/2015-10; acórdão 3402-009.847; sessão: 22/07/2012; 1ª Turma da 4ª Câmara da 3ª Seção)

A DRJ considerou na análise que:

18.1. Conforme se observa na descrição destes contratos há um predomínio de atividades de conservação e manutenção de estruturas industriais, notadamente tanques de combustíveis e equipamentos, agregados a outros serviços não típicos de obra de construção civil (como tratamento de lodo, apoio técnico às atividades de operação, controle de produtos químicos, injeção de vapor ou água etc.). Também foram identificados contratos com serviços direcionados a: (i) manutenção naval, compreendendo limpeza, tratamento e pintura das embarcações; (ii) limpeza de escória de cobre e pintura industrial em plataformas marítimas; (iii) descarregamento, inspeção, armazenamento, preservação e entrega de materiais e equipamentos; e (iv) Inspeção de dutos. A olhos vistos, estes serviços não apresentam características típicas de obras de construção civil, conforme os argumentos já expostos anteriormente, notadamente porque não se dirigem à execução de uma obra de construção civil, ao contrário, direcionam-se a estruturas já existentes, sendo correta a submissão das suas receitas no regime não cumulativo.

A conclusão é correta, em consonância com a abordagem já desenvolvida com relação ao grupo anterior, não existindo elementos para alterá-la, nem mesmo no laudo técnico entregue após finda a diligência.

4 DA GLOSA DE CRÉDITOS DE PIS E COFINS

Cumprida uma digressão inicial sobre o conceito de insumo a ser utilizado, uma vez que abordado tanto na decisão de primeiro grau quanto no recurso. É de se delimitar, então, o que se entende por insumo, nos termos da legislação de regência. Em sua origem, a sistemática da não cumulatividade do PIS e da Cofins estava basicamente regradada no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que tratam sobre quais créditos poderão ser descontados, inclusive dos bens e serviços utilizados como insumos. As previsões legais foram disciplinadas, no âmbito da RFB, inicialmente, pelas Instruções Normativas, nºs 247/2002, 358/2003 e 404/2004.

Mais recentemente, o julgamento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no Recurso Especial (REsp) nº 1.221.170/PR, submetido à sistemática dos recursos repetitivos de que tratam os arts. 1.036 e seguintes do NCPC, fixou entendimento aplicável à matéria. Em tal julgado, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) assentou 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 nº 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”.

O entendimento fixado pelo STJ foi **intermediário** entre o adotado pela RFB em suas instruções normativas e o pleiteado por muitas empresas. Assim, não se poderia limitar os créditos aos gastos com o aplicado diretamente na fabricação, bem como ao que sofre desgaste na produção. Tampouco, por outro lado, abrangeria gastos necessários à manutenção da atividade empresarial, mas sim os dispêndios vinculados ao processo produtivo apenas, em suas fases, afastando outras despesas. Ou seja, não é o conceito adotado para o IPI. Tampouco para o IRPJ.

Após, foram publicados a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e o Parecer Normativo (PN) Cosit/RFB nº 05, de 17/12/2018. Este esclareceu aspectos do julgado para fins de sua adoção administrativa. Veja-se as conclusões:

168. Como características adicionais dos bens e serviços (itens) considerados insumos na legislação das contribuições em voga, destacam-se:

a) somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil, etc., bem como itens relacionados à atividade de revenda de bens;

b) permite-se o creditamento para insumos do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, e não apenas insumos do próprio produto ou serviço comercializados pela pessoa jurídica;

c) o processo de produção de bens encerra-se, em geral, com a finalização das etapas produtivas do bem e o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente, excluindo-se do conceito de insumos itens utilizados posteriormente à finalização dos referidos processos, salvo exceções justificadas (como ocorre, por exemplo, com os itens que a legislação específica exige aplicação pela pessoa jurídica para que o bem produzido ou o serviço prestado possam ser comercializados, os quais são considerados insumos ainda que aplicados sobre produto acabado);

d) somente haverá insumos se o processo no qual estão inseridos os itens elegíveis efetivamente resultar em um bem destinado à venda ou em um serviço prestado a terceiros (esforço bem-sucedido), excluindo-se do conceito itens utilizados em atividades que não gerem tais resultados, como em pesquisas, projetos abandonados, projetos infrutíferos, produtos acabados e furtados ou sinistrados, etc.;

e) a subsunção do item ao conceito de insumos independe de contato físico, desgaste ou alteração química do bem-insumo em função de ação diretamente exercida sobre o produto em elaboração ou durante a prestação de serviço;

f) a modalidade de creditamento pela aquisição de insumos é a regra geral aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade das contribuições, sem prejuízo das demais modalidades de creditamento estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas;

g) para fins de interpretação do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, “fabricação de produtos” corresponde às hipóteses de industrialização firmadas na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e “produção de bens” refere-se às atividades que, conquanto não sejam consideradas industrialização, promovem: i) a transformação material de insumo(s) em um bem novo destinado à venda; ou ii) o desenvolvimento de seres vivos até alcançarem condição de serem comercializados;

h) havendo insumos em todo o processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, permite-se a apuração de créditos das contribuições em relação a insumos necessários à produção de um bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo);

i) não são considerados insumos os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada pela pessoa jurídica em qualquer de suas áreas, inclusive em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc., ressalvadas as hipóteses em que a utilização do item é especificamente exigida pela legislação para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades, como no caso dos equipamentos de proteção individual (EPI);

j) a parcela de um serviço-principal subcontratada pela pessoa jurídica prestadora-principal perante uma pessoa jurídica prestadora-subcontratada é considerada insumo na legislação das contribuições.

Observe-se, ainda, que a mudança de entendimento acima abordada não afasta a necessidade de comprovação de que os dispêndios, para efeitos de classificação como insumos, estejam relacionados intrinsecamente ao exercício das atividades-fim da empresa e não correspondam a meros gastos operacionais. A referida mudança também não implica que o novo entendimento sobre o conceito de insumos se sobreponha às vedações e limitações de creditamento previstas em lei. E mais, mantém-se, inclusive em decorrência de critério lógico, a necessidade de delimitação e escrituração apartada, para o aproveitamento como crédito, no caso de gastos em bens e serviços aproveitados tanto em áreas de produção como em outras atividades da empresa.

No recurso voluntário a empresa traça considerações sobre o processo de licitação, uma vez entender que a essencialidade e relevância das despesas incorridas pela Recorrente decorrem de contratos de prestação de serviços que são firmados em decorrência de licitação, a

qual apresenta um procedimento próprio regulado por meio de lei (cita a Lei das Licitações e doutrina). Conclui que as condições e termos estabelecidos no contrato administrativo apresentam características próprias e cláusulas essenciais e irrevogáveis pelas partes, as quais são impostas pela Administração Pública, sem qualquer margem de discussão pelos interessados em participar das licitações.

Ainda, a empresa cita a previsão legal do procedimento licitatório simplificado da Petrobrás e o Decreto 2745/1998 que o regulamentou, bem como a previsão da modalidade de Carta-Convite, para a qual a recorrente era devidamente habilitada a participar.

A empresa apresenta seus questionamentos por contrato, o que dificulta um tanto a comparação, uma vez que as glosas foram realizadas por tipo de gasto a partir da EFD-C transmitida (Escrituração Fiscal Digital das Contribuições para o PIS e Cofins). Segue-se mais abaixo a partir dos grupos de glosas identificados no relatório fiscal.

Antes, cabe citar que os primeiros contratos citados pela empresa no questionamento dos créditos são o nº 4600005954, o 7000.0091145.14.2 e o 2500.0057515.10.2. O primeiro e o terceiro não foi possível localizar entre os citados no relatório fiscal, seja entre os reclassificados ou mantidos. A empresa anexa os contratos em seu recurso voluntário, permitindo verificar se tratar de contratos datados de 2010. Tal não invalida a análise, mas não se mostrou diretamente quais receitas auferidas no período fiscalizado e glosas se referem ao mesmo. De toda a forma, se considera os argumentos. O segundo foi reclassificado nesse voto para o regime cumulativo, como pleiteou a empresa, sendo descabido nessa mesma decisão validar créditos da não cumulatividade.

O quarto contrato citado é o de número 1550.0069179.11.2, um dos contratos reclassificados e analisados nos autos, compondo o chamado Grupo D e mantido no regime não cumulativo. O mesmo ocorre com o 1300.0088036.13.2, do grupo E. São estes ótimos exemplos, pois, uma vez reclassificados, os créditos correspondentes comprovados poderiam ser reconhecidos.

Também argumentou a empresa com relação aos contratos do grupo B:

Por fim, caso este E CARF não reforme o acórdão recorrido quanto à reclassificação de receitas do Grupo B, o que se admite apenas a título argumentativo, deverá, por consequência lógica, ao menos manter os créditos relativos a vale-transporte, vale-refeição e vale-alimentação, fardamento e uniformes, por força do artigo 30, inciso X, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.8331200337.

Grupo 1 - atividades administrativas da empresa não relacionadas diretamente com a prestação de serviços

No caso, se trata de consultorias, assessorias, treinamento de funcionários, seguros, propaganda, despachante, cópias.

É de se esclarecer, de início, que não pode ser aceito o entendimento de que a previsão contratual, por si, validaria o crédito. É fato que, em função da decisão do STJ, já citada, é de se verificar a comprovação apresentada frente à especificidade da atividade, no caso, da prestação de serviço realizada. As especificidades poderão vir a comprovar a necessidade. Porém, há que estar caracterizado o gasto no conceito de insumos, ou o seu enquadramento em previsão legal própria.

Muitos dos argumentos alinhavados com relação aos contratos citados estão direcionados à necessidade de treinamentos. Porém, os treinamentos, embora importantes, não se subsomem à definição de insumo. Tampouco os gastos com propaganda podem ser incluídos, de forma geral. Veja-se decisões do Carf:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

(...)

PIS/PASEP. CONCEITO DE INSUMO. CONSULTORIA TÉCNICA EM ENERGIA ELÉTRICA. CONSTRUÇÃO CIVIL-ILUMINAÇÃO E CONSULTORIA TÉCNICA.

O termo "insumo" utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. 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.

No caso julgado, não se enquadram no conceito de insumo os gastos com consultoria técnica em energia elétrica, com construção civil-iluminação e com outras consultorias técnicas.

(Processo: 10680.724275/2009-21; acórdão: 9303-005.287; sessão: 22/06/2017; 3ª Turma da CSRF).

.....

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

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou

inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

SERVIÇOS DE CONSULTORIA/ASSESSORIA. ELABORAÇÃO DE PROJETOS TÉCNICOS. CONCEITOS PARA FINS DE CRÉDITOS. COFINS.

Os Serviços de Consultorias, Assessorias, Projetos de Engenharia, são gastos realizados anteriormente ao processo de produção, não caracterizando insumos e, portanto, não dá direito a crédito das contribuições, conforme Parecer Normativo RFB nº 5, de 2018

(Processo 19515.720119/2012-72; acórdão: 9303-011.945; sessão: 15/09/2021; 3ª. Turma da CSRF).

.....

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Data do fato gerador: 28/02/2009

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ART.99, DA PORTARIA CARF nº1.634/2023 (NOVO RICARF).

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste Conselho.

Assim, em consonância com o julgado do STJ e por não se enquadrarem na definição de insumos, não geram créditos da contribuição, passíveis de desconto do valor calculado sobre o faturamento mensal e/ou de ressarcimento/compensação do saldo credor trimestral, as seguintes despesas: despesas com propaganda e marketing, gastos com saúde dos funcionários, gastos com informática, gastos com limpeza, conservação e manutenção, gastos com representantes comerciais, gastos com recrutamento e seleção, serviços temporários, locação de mão de obra, gastos com jardinagem, gastos com auditoria e consultoria, gasto com estudo e treinamento, serviços de transporte externo de funcionários, fretes na transferências de produtos acabados, despesas com locação de veículos, aquisições de papel, envelopes, canetas, serviços de correios, serviços gráficos, impressões, cartuchos de tinta para impressora, confecção de placas e painéis (exemplos: indicando acesso para rodovia; proibindo entrada; sinalizando ponto de coleta; vias internas; brigada de emergência, regras de segurança, gastos com advocacia, serviços de telefonia e internet, viagens e hospedagens.

(Processo 16682.904908/2017-59; acórdão: 3102-002.728; sessão: 18/09/2024; 2ª. Turma da 1ª Câmara da 3ª Seção do Carf).

A empresa apresenta, no recurso, notas fiscais glosadas que comprovariam os serviços e necessidade (Doc. 26). Há notas que referem o contrato, sem detalhes ou com detalhes

2 ESCOPO MINIMO DOS SERVIÇOS ESPECIFICOS**2.1 REALIZAÇÃO DOS TESTES, INSPEÇÃO E EMISSÃO DE LAUDOS DE EPI, EPC E FERRAMENTAS ISOLADAS.**

2.1.1 - Executar ensaios elétricos nos seguintes equipamentos segundo as normas específicas:

- a) Conjunto de aterramento
- b) Detector de tensão/eletricidade (alta tensão): NBR-11854
- c) Chaves de fenda e philips isoladas: IEC-60900
- d) Alicates de corte, bico e universal isolados: IEC-60900
- e) Facas desencapadoras de cabos isoladas: IEC-60900
- f) Torquímetro isolado: IEC-60900
- g) Luvas de alta tensão: NBR-90622
- h) Bastões de resgate isolados: NBR-11854
- i) Varas de manobra (conjunto) isoladas: NBR-11854

2.1.2 - Todos os trabalhos deverão ser realizados utilizando instrumentos calibrados e rastreados à rede RBC. A CONTRATADA deverá fornecer cópia dos certificados de calibração dos equipamentos utilizados nos ensaios.

2.1.3 - A CONTRATADA deve possuir procedimentos escritos referentes aos serviços, que deverão ser aprovados e entregues à FISCALIZAÇÃO. Deverá ser entregue no máximo até 30 (trinta) dias após a assinatura da A.I.S. (Autorização Inicial dos Serviços).

2.1.4 - Os ensaios deverão ter validade de um ano, exceto quando especificado de forma diferente nas respectivas normas técnicas.

2.1.5 - Todos os serviços deverão possuir responsável técnico, devidamente habilitado conforme NR-10, devendo portanto constar no certificado de testes com assinatura.

Como já mencionado, a previsão em contrato não transforme em insumo o que não é insumo. Porém, a especificidade da atividade deve ser considerada. Também é citada a previsão contratual do contrato nº 1550.0069179.11.2 (Grupo D), que envolve calibração e teste dos instrumentos antes da montagem.

A fiscalização, após a diligência fiscal, preferiu não se manifestar, analisando o caso à luz da decisão do STJ e atos posteriores, em função da empresa não ter entregado o laudo demandado.

Como tais são serviços de construção que devem ser mantidos na sistemática não cumulativa, como visto, e não há impedimento de terceirização de parte dos serviços executados, é coerente o reconhecimento do crédito. Tais serviços são parte da própria prestação de serviço executada. Na amostragem, as notas indicam serviços tributados pelas contribuições.

Veja-se decisões:

Assunto:

CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

(...)

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO COM SERVIÇOS DE CALIBRAÇÃO, MEDIÇÃO E SERVIÇO DE METROLOGIA (PAQUÍMETRO, MICRÔMETRO E TORQUÍMETRO) E MANUTENÇÃO DESSES EQUIPAMENTOS.

Dá-se o crédito, em virtude das características das peças fabricadas pela empresa e necessidade de precisão, ajustes de correção e controle de qualidade das

medições realizadas durante o processo produtivo, bem como a manutenção dos equipamentos e aparelhos empregados no controle de qualidade, na aferição.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO COM ANÁLISE MACROGRÁFICA E METALOGRAFICA

Dá-se o crédito aos dispêndios considerados insumos por conta da atividade produtiva da empresa.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO COM SERVIÇOS DE INSPEÇÃO.

Dá-se o crédito aos dispêndios considerados insumos por conta da atividade produtiva da empresa.

(...)

(Processo 11080.725859/2010-89; acórdão: 3201-002.507; sessão: 20/02/2017; 1ª. Turma da 2ª Câmara da 3ª Seção do Carf).

.....

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2003 a 30/09/2003

CONCEITO DE INSUMO. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE.

São insumos, para efeitos do inciso II do artigo 3º da lei nº 10.637/2002, todos os bens e serviços essenciais ao processo produtivo e à prestação de serviços para a obtenção da receita objeto da atividade econômica do seu adquirente, podendo ser empregados direta ou indiretamente no processo produtivo, cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo e da prestação do serviço, comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica.

Desta forma, deve ser estabelecida a relação da essencialidade do insumo (considerando-se a imprescindibilidade e a relevância/importância de determinado bem ou serviço, dentro do processo produtivo, para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela pessoa jurídica) com o objeto social da empresa, para que se possa aferir se o dispêndio realizado pode ou não gerar créditos na sistemática da não cumulatividade, sendo esta a posição do STJ, ao julgar o RE nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo, ao qual está submetido este CARF, por força do § 2º do Artigo 62 do Regimento Interno do CARF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reverter as seguintes glosas ;

I – Itens não considerados como insumos ou como não descrita a sua utilização pela Fiscalização : Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica e Auditoria e Consultoria - serviços de terceiros – pessoa jurídica : - conserto de balança de pesagem de minério; serviços prestados na área de mineração; serviços de sondagem; serviços

de limpeza da planta; sistema de climatização automatizada para estufa; serviços prestados na área ambiental; conserto de balança de pesagem de minério; serviços de extração de minério; administração de obra na barragem; retífica de polia e bucha; manutenção da balança de pesagem de minério; coleta de material para amostra; serviços de assistência técnica na mina; consultoria serviços técnicos na mina; serviços de geologia; consultoria ambiental; serviço de alteamento de barragem.

(...)

(Processo 10680.724947/2010-31; acórdão: 3301-010.696; sessão: 29/07/2021; 1ª. Turma da 3ª Câmara da 3ª Seção do Carf).

Para a situação, as decisões certamente podem ser variadas, em função das especificidades e comprovação. Entretanto, no caso concreto, entende-se **deva ser validado o crédito com ensaios, inspeções e perícias e equipamentos de medição**, desde que vinculados às receitas tributadas no regime não cumulativo.

Grupo 5 – Atividades relacionadas a transporte de cargas

No Doc. 28 de seu recurso voluntário, a recorrente apresenta notas que teriam sido glosadas indevidamente nesse item. A princípio, há serviços diferenciados, como descarte de resíduos oleosos com uso de caminhão vácuo, serviços de mobilização – mão-de-obra para montagem, transbordo de tubos para o canteiro interno, movimentação de cargas na Petrobrás em Caraguatatuba com guindaste, locação de caminhões, entre outros.

Não há esclarecimentos adicionais sobre as glosas, em especial na diligência realizada pelo Carf.

É de se observar como hoje se encontra a situação no âmbito administrativo, tendo em vista o detalhamento da IN 2.121/2022:

IN RFB 2.121/2022

Art. 176. Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 1º Consideram-se **insumos**, inclusive:

(...)

VIII - serviços de **transporte de insumos e de produtos em elaboração** realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica;

(...)

XVI - **frete** e seguro no território nacional quando da **importação** de bens para serem utilizados como **insumos** na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros;

(gn).

Já o Carf possui a seguinte súmula:

Súmula CARF nº 188

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024 – vigência em 27/06/2024

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com **serviços de fretes na aquisição de insumos** não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

(gn).

Veja-se que tal situação não contempla o aluguel de veículos. A locação possui previsão legal específica (aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa). Assim, quando o serviço principal for o aluguel de caminhões etc, previsto no documento fiscal, deve ser mantida a glosa.

Dessa forma, **deve ser revertida a glosa relacionada à contratação de pessoa jurídica para transporte de insumos e bens utilizados na prestação de serviços ou remoção de resíduos, relacionados às receitas do regime não cumulativo do período de apuração.**

Grupo 6 – Atividades relacionadas ao transporte de pessoas

Não há maiores detalhes sobre as notas fiscais glosadas. Em função do já abordado no início desse título, bem como do admitido administrativamente na IN RFB 2.121/2022, após litígios administrativos e judiciais, entende-se que há de se seguir o previsto no ato administrativo:

IN RFB 2.121/2022

Art. 176. Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:

(...)

XX - parcela custeada pelo empregador relativa ao vale-transporte pago para a mão de obra empregada no processo de produção ou de prestação de serviços; e

XXI - dispêndios com contratação de pessoa jurídica para transporte da mão de obra empregada no processo de produção de bens ou de prestação de serviços.

(...)

§ 2º **Não são considerados insumos**, entre outros:

(...)

VI - despesas destinadas a viabilizar a atividade da mão de obra empregada no processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, **transporte**, cursos, plano de saúde e seguro de vida;

Acrescente-se decisão da Câmara Superior do Carf:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2003

TRANSPORTE DE PESSOAL. ÁREA AGRÍCOLA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade os dispêndios com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada no processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde e seguro de vida, vedação esta que alcança qualquer área da pessoa jurídica - produção, administração, contabilidade, jurídica, etc. (Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, Itens 133 e 134)

(Processo 13838.000039/2004-68; acórdão: 9303-015.067; sessão: 10/04/2024; 3ª. Turma da CSRF).

Assim, as despesas da empresa com o transporte próprio de trabalhadores não podem ser validadas.

Por outro lado, **devem ser reconhecidos os dispêndios com contratação de pessoa jurídica para transporte da mão de obra empregada na prestação de serviços**. Se o transporte for utilizado indiscriminadamente entre funcionários na prestação do serviço e outros (gerencial, administrativo, atividades comerciais, por exemplo), a empresa deve manter controle e/ou critério de repartição proporcional dos custos/despesas.

Grupo 7 – Atividades relacionadas a veículos, incluindo manutenção

O relatório fiscal indica que não foi comprovado que os gastos se referem exclusivamente a veículos na atividade fim, ou, no caso, na prestação de serviços.

A empresa argumenta pela essencialidade. Em anexo ao recurso (Doc. 30), algumas das notas fiscais que teriam sido objeto de glosa, e.g.:

- Centercar locação e manutenção de veículos LTDA 12/12/2015 óleo motor / filtro de
óleo Nissan OLI 8975

- Thomazetto Empilhadeiras LTDA 28/05/2015 Hélice de refrigeração do motor Cumiss;

Entende-se que os elementos não são suficientes para atestar a utilização na prestação dos serviços.

Veja-se que, na hipótese de utilização mista, como resta evidente, no caso, é necessário que o contribuinte mantenha registros separados e escrituração que permitam identificar o item em questão e sua utilização. É a condição de que trata o PN Cosit/RFB nº 05/2018 (item 14), a saber:

14. RATEIO EM CASO DE UTILIZAÇÃO MISTA

164. Em diversas hipóteses apresentadas neste Parecer Normativo é possível que o mesmo bem ou serviço seja considerado insumo gerador de créditos para algumas atividades e não o seja para outras.

165. Nessa hipótese, a pessoa jurídica deverá realizar rateio fundamentado em critérios racionais e devidamente demonstrado em sua contabilidade para determinar o montante de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurável em relação a cada bem, serviço ou ativo, discriminando os créditos em função da natureza, origem e vinculação, observadas as normas específicas (exemplificativamente, art. 35 da Lei nº 12.058, de 13 de outubro de 2009) e as obrigações acessórias aplicáveis.

Assim, **bens e serviços genéricos, comuns ou simplesmente classificados sem detalhamento, não poderiam ser objeto de validação**. Não há certeza e liquidez que permita alterar o auto de infração, nesse ponto.

Grupo 8 – Gastos com combustível

Na tabela Matriz apresentada pelo recorrente (Doc. 12), os gastos com combustíveis estariam vinculados a 14 contratos. Indica cláusulas contratuais que preveem que o contribuinte arcará com despesas de combustíveis para operação de equipamentos, empilhadeiras.

Na já citada IN RFB 2.121/2022 a previsão consta bem esclarecida e está em consonância com o conceito advindo da decisão do STJ. Seguem os trechos:

Dos Créditos Decorrentes da Aquisição de Insumos

Art. 175. Compõem a base de cálculo dos créditos a descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, os valores das aquisições efetuadas no mês de (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21):

I - bens e serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; e

II - **bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços.**

§ 1º Incluem-se entre os bens referidos no caput, **os combustíveis e lubrificantes, mesmo aqueles consumidos na produção de vapor e em geradores da energia elétrica utilizados nas atividades de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços** (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art.3º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 2º **Não** se incluem entre os combustíveis e lubrificantes de que trata o § 1º aqueles utilizados em **atividades da pessoa jurídica que não sejam a produção ou fabricação de bens ou a prestação de serviços**.

(...)

Art. 176. Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 1º Consideram-se **insumos**, inclusive:

I - bens ou serviços necessários à elaboração de insumo em qualquer etapa anterior de produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo);

II - bens ou serviços que, mesmo utilizados após a finalização do processo de produção, de fabricação ou de prestação de serviços, tenham sua utilização decorrente de imposição legal;

III - **combustíveis** e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos responsáveis por qualquer etapa do processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços;

(...)

§ 2º **Não são considerados insumos**, entre outros:

(...)

VIII - dispêndios com veículos, inclusive **combustíveis** e lubrificantes, utilizados no setor administrativo, vendas, transporte de funcionários, entrega de mercadorias a clientes, cobrança, etc.;

Em função do apresentado, vê-se que não há separação, nos termos do item anterior, entre o combustível utilizado em atividades produtivas e não produtivas (ou mesmo da sistemática cumulativa), de modo que não pode ser reconhecido crédito nesse item.

Grupo 9 – Gastos com vestuário e equipamento de proteção individual, inclusive sua manutenção (lavagem)

O dispêndio com EPI já foi reconhecido pela DRJ. Sobre a lavagem, o recurso aduz:

Isto porque a finalidade do EPI não altera com a lavagem, e muito menos, a lavagem desqualifica referido dispêndio como insumo. Em outras palavras, a essencialidade ou relevância (imposição legal) referente a tal despesa não desaparece com a lavagem.

Aliás, muito pelo contrário, a Recorrente lava o EPI justamente para que referido equipamento possa continuar sendo utilizado no desenvolvimento de sua atividade econômica, em total observância à imposição legal.

Ademais, registre-se que em razão de tais equipamentos terem contato com produto químico, não poderiam ser lavados pelos próprios empregados/funcionários, bem como em qualquer lavanderia comercial, fazendo-se necessário realizar destinação e tratamento específicos aos EPI sujos, exatamente como fez a Recorrente no presente caso.

Ante exposto, não restam dúvidas que tanto a aquisição do EPI (crédito já reconhecido pela DRJ), como a lavagem de tal equipamento, devem possibilitar o creditamento de PIS e da COFINS, razão pela qual se requer o reconhecimento integral dos créditos apropriados pela Recorrente relacionados ao Grupo 9.

Tal tipo de serviço não foi contemplado como insumo no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5. Porém, a utilização de indumentária deve ser analisada sob a perspectiva da essencialidade posta à atividade desenvolvida pela pessoa jurídica, como por exemplo, deve-se considerar essencial a aquisição de indumentária e respectivo serviço de lavagem quando utilizados em hospitais, ou produções alimentícias, situações em que evidentemente demandam referida limpeza e utilização de vestimenta específica – seja pelas razões de bom senso em si, seja pelo atendimento às normas sanitárias. No caso de serviços em obras de construção civil, como no caso, envolvendo a indústria petrolífera, produtos químicos, verifica-se necessária a lavagem dos uniformes e EPI, em geral.

Segue-se o entendimento da seguinte decisão:

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

Ano-calendário: 2018

(...)

PIS E COFINS. CRÉDITO DE SERVIÇO DE LAVAGEM DE UNIFORME E EPI. POSSIBILIDADE. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

Atende aos requisitos de essencialidade e relevância, enquadrando-se como insumo, os serviços de lavagem de uniformes e EPIs, com objetivo da manutenção da qualidade dos produtos na indústria alimentícia, bem como pelo atendimento às normas sanitárias de obrigatoriedade de higiene ao manuseio industrial.

(Processo 10925.901023/2020-17; acórdão: 3302-013.376; sessão: 29/06/2023; 2ª. Turma da 3ª Câmara da 3ª Seção do Carf)

O entendimento é aplicável ao caso aqui em exame. Assim, é de ser **reconhecido o crédito referente aos gastos com lavagem de uniformes e equipamentos de proteção individual** constantes deste item.

Grupo 10 – Atividades relacionadas à segurança patrimonial

Como se observa, trata-se de despesas administrativas ligadas a segurança patrimonial e bens da empresa, que são utilizadas em várias áreas da empresa.

Embora reconheça-se que tais despesas são importantes para a empresa, não se admite que sejam essenciais ou relevantes à sua área produtiva, não fazendo jus a crédito.

Cumpre mencionar as seguintes decisões recentes do Carf:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Data do fato gerador: 28/02/2009

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ART.99, DA PORTARIA CARF nº1.634/2023 (NOVO RICARF).

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste Conselho.

Assim, em consonância com o julgado do STJ e por não se enquadrarem na definição de insumos, **não geram créditos da contribuição**, passíveis de desconto do valor calculado sobre o faturamento mensal e/ou de ressarcimento/compensação do saldo credor trimestral, as seguintes despesas: gastos com saúde, fretes na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos, despesas com propaganda e marketing, gastos com saúde dos funcionários, gastos com informática, gastos com limpeza, conservação e manutenção, gastos com representantes comerciais, gastos com recrutamento e seleção, serviços temporários, locação de mão de obra, gastos com jardinagem, gastos com auditoria e consultoria, gasto com estudo e treinamento, serviços de transporte externo de funcionários, fretes na transferências de produtos acabados, despesas com locação de veículos, aquisições de papel, envelopes, canetas, serviços de correios, serviços gráficos, impressões, cartuchos de tinta para impressora, **confecção de placas e painéis (exemplos: indicando acesso para rodovia; proibindo entrada; sinalizando ponto de coleta; vias internas; brigada de emergência, regras de segurança**, gastos com advocacia, serviços de telefonia e internet, viagens e hospedagens.

(gn).

(Processo 16682.904907/2017-12; acórdão: 3102-002.729; sessão: 18/09/2024; 2ª. Turma da 1ª Câmara da 3ª Seção do Carf)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/2014 a 30/06/2014

(...)

DESPESAS NÃO LIGADAS À PRODUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO COMO INSUMO.

Não podem ser descontados créditos, por pessoa jurídica que exerça a atividade de fabricação de celulose, **em relação a serviços de vigilância e segurança patrimonial** e limpeza, serviços de manutenção na estrada, serviços doação, serviços de construção civil, apoio cartográfico e topográfico -materiais/serviços para aumento da capacidade operacional, estradas públicas, gastos relacionados à construção civil e serviços de tecnologia florestal, Materiais de tecnologia da informação, materiais de monitoramento de sistemas, gastos com consultoria e assistência técnica, serviços de limpeza, despesas com combustível utilizado no transporte de produtos acabados entre estabelecimentos, transporte de pessoal, serviços diversos (serviços outros gastos administrativos, serviços de apoio administrativo, serviços médicos, serviços de iluminação, serviços de Desenhista/Projetista, elaboração de etiquetas de controle - serviço gráfico, gastos com manutenção de equipamentos de telecomunicação para transmissão de sinais ópticos de voz e dados classificados como “serviço energia demanda”, manutenção de ar-condicionado para atender a escritórios e salas elétricas, por não serem aplicados no processo de fabricação.

(gn)

(Processo 13558.901078/2017-45; acórdão: 3402-011.408; sessão: 28/02/2024; 2ª. Turma da 4ª Câmara da 3ª Seção do Carf)

Nada a alterar.

Grupo 11 – Benefícios ao trabalhador, relacionados a alimentação, por exemplo, vale-refeição, almoços, jantares.

Como já visto, os gastos para viabilização ou suporte à mão de obra não são insumos.

A Cosit/RFB possui o seguinte entendimento atual:

SC Cosit 10/2024

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

NÃO CUMULATIVIDADE. ATIVIDADE EXTRUSÃO DE ALUMÍNIO. DISPÊNDIOS COM ALIMENTAÇÃO, TRANSPORTE, AUXÍLIO-CRèche, PLANO DE SAÚDE, SUBVENÇÃO PATRONAL E PRÊMIO DE ASSIDUIDADE DOS EMPREGADOS. INSUMOS. ACORDO OU CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO. INSUMO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Não podem ser considerados insumos da atividade de extrusão de alumínio para efeitos do inciso II do caput do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e não geram créditos da Contribuição para o PIS/Pasep à pessoa jurídica que incorre em tais

dispêndios com empregados: a) **o fornecimento de alimentação, seja por meio de vale-alimentação ou de vale-refeição, seja com a contratação direta de estabelecimento fornecedor de alimentos (restaurante)**, sem prejuízo do disposto no inciso X do caput do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002; b) **despesas com o transporte próprio da pessoa jurídica (inclusive combustíveis e lubrificantes) para transporte do trajeto de ida e volta do trabalho ainda que da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços**; c) **auxílio-creche**; d) **plano de saúde**; e) subvenção patronal; e f) prêmio de assiduidade.

A classificação de bens e serviços como insumos em virtude de exigência por imposição legal não se aplica nas hipóteses em que a exigência dos bens ou dos serviços decorrem apenas de celebração de acordos ou convenções coletivas de trabalho.

Já na IN RFB 2.121/2022, o que será adotado aqui, consta como segue:

Art. 176. Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 1º Consideram-se **insumos**, inclusive:

(...)

XX - parcela custeada pelo empregador relativa ao vale-transporte pago para a mão de obra empregada no processo de produção ou de prestação de serviços; e

XXI - dispêndios com contratação de pessoa jurídica para transporte da mão de obra empregada no processo de produção de bens ou de prestação de serviços.

§ 2º **Não são considerados insumos**, entre outros:

(...)

VI - despesas destinadas a viabilizar a atividade da mão de obra empregada no processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços, tais como **alimentação, vestimenta, transporte, cursos, plano de saúde e seguro de vida**.

Mantida a glosa.

Grupo 12 – benefícios ao trabalhador, relacionados à saúde, por exemplo, planos de saúde, clínicas médicas, planos odontológicos.

Pelos mesmos motivos já tratados no item anterior, não deve ser provido o recurso.

Grupo 13 – serviços prestados pela empresa Ticket Serviços S/A.

Conforme registra a fiscalização, os serviços estão relacionados a benefícios de alimentação ao trabalhador (vale-refeição) e gastos com combustíveis (vale-combustível).

A despeito dos argumentos da empresa pela validação em função da existência de previsão contratual, tais gastos não podem ser reconhecidos como créditos. Não há previsão para tais créditos, afora o vale-transporte por expressa previsão e dentro dos limites legais.

Em adendo ao já transcrito nos itens anteriores, parece útil citar a solução de consulta abaixo:

Solução de Consulta Cosit/RFB nº 56/2024

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

BASE DE CÁLCULO. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO.

Somente lei pode estabelecer a fixação da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, conforme princípio da legalidade estrita encampado pelo Código Tributário Nacional. Assim, as convenções coletivas de trabalho não possuem força normativa para incluir no conceito de insumo determinados gastos incorridos pela pessoa jurídica.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. VALE -TRANSPORTE.

Os gastos com vale-transporte relativos ao transporte de ida e volta do trabalho da mão de obra empregada no processo de produção de bens ou de prestação de serviços podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep. Todavia, apenas a parcela custeada pelo empregador (o que exceder 6% do salário do empregado) pode ser objeto do referido creditamento.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 45, DE 20 DE MAIO DE 2020.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. PLANO DE SAÚDE.

Não permitem a apuração de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep na modalidade insumo, os dispêndios com plano de saúde oferecido pela pessoa jurídica aos trabalhadores empregados em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 2, DE 10 DE JANEIRO DE 2020.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. MÃO DE OBRA.

Os valores de mão de obra pagos à pessoa física não permitem a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. SALÁRIO -MATERNIDADE.

Consideram -se insumos os bens ou serviços essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços. Não se enquadra neste conceito o salário-maternidade, o qual representa uma prestação previdenciária paga à segurada pelo período em que esta ficará afastada de suas atividades laborais em razão do nascimento ou adoção de filho.

Dispositivos Legais: Código Tributário Nacional, art. 97; Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, II e § 2º, I; Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, art. 176, § 2º, inciso VI; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018.

O mesmo texto é aplicável à Cofins.

Não há razões para dissentir do entendimento acima.

Créditos dos blocos F da EFD.

Foram glosados créditos informados no registro F100 da EFD Contribuições, com a natureza “Outras Operações com Direito a Crédito”.

Os créditos foram classificados por grupos:

- Grupo A – R\$1.974.396,20 – produtos/serviços contabilizados em contas de ativo que, tipicamente, não se encaixariam 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 despesas não poderiam ser aproveitados como créditos.
- • 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

A empresa contestou no recurso:

No que tange aos Grupos A e B, a Recorrente apresentou: (iº as respectivas planilhas, demonstrando, cláusula por cláusula do contrato que impôs que a Recorrente incorresse naquele dispêndio; (iiº os respectivos contratos administrativos, firmados por meio de processo de licitação; bem como (iiiº as Notas Fiscais relacionadas, documentos que reapresentam no presente recurso (Doc. 32 e Doc_Comprobatorios02.zip com Planilhas "Relatorio_grupo_A" e "Relatorio_grupo_B").

Ora, como amplamente demonstrado na Impugnação apresentada nestes autos (fls. 25 a 40) e no presente tópico deste recurso, em razão de existir imposição legal determinando que o contribuinte suporte determinados dispêndios, há

possibilidade de tomada de créditos de PIS e da COFINS, justamente por se enquadrar no conceito de in sumo definido pelo STJ em sede de recurso repetitivo(essencialidade/relevância).

Novamente, é de se ressaltar que a contabilidade da Recorrente não é detalhada por centro de custo, sendo que o sistema Enterprise Resource Planning77 ("ERP") informa se o registro processado teve origem em um contrato produtivo ou improdutivo. Tendo em vista que houve falha na apuração contábil, o que se refletiu nos resultados apresentados, como já relatado, foram pesquisados caso a caso todos os referidos registros, que correspondem, em sua maioria, a contratos produtivos (Grupo C).

A apuração dos tributos, independe do processo contábil e, como já mencionado, a versão retificada foi informada em resposta ao Termo 3.

Vê-se que são bens variados, de informática, ou peças, serviços de veículos e outros tratados também nos itens anteriores. O bloco F trata de casos que, por algum motivo, não possam ser levados aos blocos específicos correspondentes. Não se vislumbra uma comprovação específica, uma vez que, como já posto, a previsão contratual não valida o crédito.

Adota-se, assim, a apreciação no julgamento recorrido:

28.Prosseguindo, examine-se o segundo grupo de glosa das informações contidas nos blocos "A" e "C" do EFD. O enfoque dado pela Fiscalização aponta para registros de gastos em contas contábeis, que, por sua natureza, indicariam que eles não se referem a insumos na prestação de serviços pelo contribuinte. Relativamente a esta parte da autuação o impugnante não apresentou qualquer contestação, o que permite considerar a matéria não impugnada, a teor do art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972.

29.Passando ao exame das glosas dos créditos informados no bloco "F" da EFD, o impugnante expõe que os grupos "A", "B" e "C" estariam vinculados ao entendimento do que a autoridade fiscal possui acerca do que é insumo. Dito isso, reafirma que todos os serviços utilizados pelo defendente decorrentes de obrigações contratuais são insumo da própria prestação de serviços, assim como combustíveis, à medida em que, se não prestados, acarretariam a rescisão contratual. Acerca desta temática, assevere-se que já se teve oportunidade de debatê-la, razão pela qual repisam-se os argumentos expostos nos itens 20-24 deste voto.

29.1. Também apontou falha humana no cadastramento dos contratos produtivos e, decorrente de tal falha, foi a informação errônea para a contabilização, dizendo, ainda não ter como conseguir "reprocessar" os arquivos originais da época e a impossibilidade do sistema rastrear os registros finais frente as informações originalmente enviadas. Como se percebe, tal justificativa nada acrescenta para elucidar a transgressão normativa apontada pela autoridade fiscal. Além disso, reporta a transmissão de EFD que teria o condão de subsidiar a

Fiscalização acerca deste erro. Tal declaração, transmitida intempestivamente não produz nenhum efeito, não socorrendo o impugnante neste sentido.

29.2. Ainda em relação a tal grupo de glosas, o impugnante, sem fazer qualquer referência na peça de defesa, apresentou planilha (Termo de Anexação à fl. 1236), na qual consta uma “aba”, denominada “Detalhamento blocos A B e C”, a seguir reproduzida, que não permite infirmar a glosa efetuada.

29.3. Registre-se, entretanto, que cabe à impugnante constituir a prova pela precisa articulação dos elementos documentais carreados aos autos, sendo oportuno destacar as palavras de Fabiana Del Padre Tomé (A prova no direito tributário, Editora Noesis, 2005):

“Provar algo não significa simplesmente juntar um documento aos autos. É preciso estabelecer relação de implicação entre esse documento e o fato que se pretende provar, fazendo-o com o animus de convencimento.”

No demais, aduz:

Já no que se refere ao Grupo D, dentre as operações relacionadas restou demonstrado que com relação à Nota Fiscal no 2544 (Kreiton Usinagem Ltda.), no valor de R\$ 55.240,00, a Recorrente se creditou parcialmente do valor (R\$ 7.710,00), por estar relacionado ao CFOP no 5124 - Industrialização efetuada para outra empresa, que foi devidamente contabilizado na conta 4.1.03.0 2.0007 - Materiais Aplicados em 12/08/2015 - lançamento 100499 do SPED CONTABIL e não se creditou do saldo remanescente (R\$ 47.530,00), justamente por estar relacionado com a CFOP no 5902 -Retorno de mercadoria utilizada na industrialização por encomenda.

Ora, se o Sr. Agente Fiscal e a Turma Julgadora tivessem minimamente analisado os documentos acostados e analisado à atividade desempenhada pela Recorrente, não teria dúvidas de que os créditos por ela tomados, e que foram glosados, decorrem de dispêndios que guardam relação de total essencialidade e relevância, esta que também decorre de imposição legal, com a atividade desempenhada pela Recorrente, de modo que, sem eles, ou seria inviável a atividade desenvolvida, ou os seus serviços teriam redução substancial de qualidade, com evidente impacto negativo no auferimento de receitas.

Concluindo-se, a Recorrente requer o reconhecimento do creditamento de PIS e COFINS dos créditos glosados nos 13 grupos e nas letras de "A" a "D" do bloco "A" e "C" da EFD, relacionados ao presente tópico, como insumos, por justamente estarem em consonância com o conceito definido pelo STJ (essencialidade/relevância), por meio do REsp no 1.221.170/PR, julgado sob a sistemática de recursos repetitivos.

Se as notas fiscais são de retorno de mercadoria, não caberia crédito sobre elas, como entendeu o trabalho fiscal e DRJ. Se houve beneficiamento ou prestação de serviços, deveria

existir a nota de serviço correspondente. Entendo não existir comprovação dos créditos em questão.

5 CONCLUSÃO

Como visto, em função do tempo decorrido, cabe a apreciação dos autos, já tendo sido realizada a diligência no âmbito do Carf.

Por todo o exposto, voto por não conhecer do Recurso de Ofício, por se referir a exoneração em valor inferior ao limite de alçada. Quanto ao recurso voluntário, voto por em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em lhe dar parcial provimento para: (i) reconhecer que os contratos de números 7000.0091145.14.2, 2700.0077659.12.2 e 7000.0073515.12.2 se submetem ao regime cumulativo das contribuições; (ii) reverter as glosas de créditos, desde que os gastos estejam vinculados às receitas do regime não cumulativo, em relação a (ii.1) ensaios, inspeções, perícias e equipamentos de medição, (ii.2) contratação de pessoa jurídica para transporte de insumos e bens utilizados na prestação de serviços ou remoção de resíduos, (ii.3) contratação de pessoa jurídica para transporte da mão de obra empregada na prestação de serviços, (ii.4) gastos com lavagem de uniformes e equipamentos de proteção individual e (ii.5) gastos com serviços de engenharia prestados por SCI Engenheiros Associados S/S Ltda. e Somatik Serviços Ltda.

Assinado Digitalmente

MARCELO ENK DE AGUIAR