



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 15504.730196/2016-32  
**Recurso** Voluntário  
**Resolução nº** **3402-002.398 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 20 de novembro de 2019  
**Assunto** DILIGÊNCIA  
**Recorrente** TELSAN ENGENHARIA E SERVIÇOS S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes – Presidente e relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Márcio Robson Costa (Suplente convocado), Thais de Laurentiis Galkowicz e Rodrigo Mineiro Fernandes (Presidente).

## Relatório

Por bem retratar o caso em questão adoto o relatório da DRJ Porto Alegre:

“O contribuinte em epígrafe foi alvo de fiscalização que teve seu início com o Mandado de Procedimento Fiscal nº 06.1.01.00-2016-00358-6 e o Termo de Intimação Fiscal de 24/05/2016. Os períodos de apuração compreendidos nesse procedimento eram de 01/2012 a 12/2012. Com base nessa fiscalização foram lavrados Autos de Infração com um crédito tributário total, englobando multa e juros, de R\$ 28.435.000,98 – R\$ 23.364.933,39 de Cofins e R\$ 5.070.067,59, de PIS – como se observa às fls. 2 a 18 1. O Termo de Verificação Fiscal detalhando os lançamentos se encontra às fls. 20 a 36.

Durante a fiscalização foi solicitado ao contribuinte documentação fiscal e contábil, além de esclarecimentos, a seguir destacados: contrato social e alterações; descrição sucinta do processo produtivo da empresa; demonstração do método eleito para fins de determinação dos custos e das despesas vinculados às receitas tributadas e não tributadas; demonstrativos de apuração das contribuições; justificativas para as retificações dos DACONs; apresentação das memórias de cálculos dos valores retificados; demonstrativos de apuração das bases de cálculo com base no preenchimento dos DACONs; apresentação de planilha com códigos e descrição dos centros de custos; demonstrativos dos encargos de depreciação que geraram créditos;

Fl. 2 da Resolução n.º 3402-002.398 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 15504.730196/2016-32

apresentação de planilhas detalhadas das notas fiscais que geraram alterações no DACON; cópias dos contratos de prestações de serviços com seus aditivos; informação sobre ações judiciais relativas às contribuições; livros Diário e auxiliares, Razão e auxiliares, Lalur e Registro de Inventário; designação de representante legal; entre outros.

Encontram-se juntados a esses autos: relação de notas fiscais emitidas (fls. 38 a 56); demonstrativos da situação fiscal apurada (fls. 58 a 59); contratos de prestação de serviços (fls. 246 a 793); notas fiscais de serviços eletrônicas (fls. 1.207 a 2.288); outros contratos (fls. 2.289 a 3.347); DACONs (fls. 3.348 a 3.743); contrato social da TELSAN e alterações (fls. 3.749 a 3.851); entre outros.

A empresa não apresentou a maior parte dos documentos fiscais e contábeis solicitados sob intimação alegando ocorrência de sinistro e perda dos mesmos:

*“... em 03/10/2014 ocorreu um sinistro nas dependências da empresa responsável pela guarda e manutenção de tal documentação, tudo conforme Boletim de Ocorrência e laudos anexos, fornecidos tanto pela Memovip, quanto pelas autoridades competentes.*

*Em decorrência deste fato uma parte relevante do acervo documental, incluindo livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, tanto contábeis, quanto fiscais foram perdidos, além da possibilidade de recuperação, razão pela qual o integral atendimento ao requerimento da fazenda para apresentação de documentos encontra-se parcialmente prejudicado.” (gn) (fl. 75)*

Foram feitas algumas circularizações pela fiscalização junto a várias empresas com quem a TELSAN tinha relacionamento comercial.

É feito um histórico detalhado da ação fiscal no Termo de Verificação Fiscal das fls. 20 a 36. Temos aí um resumo da ação fiscal e um quadro demonstrativo das apurações das contribuições sociais declaradas no regime cumulativo e não-cumulativo. Na sequência são arrolados os procedimentos fiscais adotados, analisando a atividade da empresa e os contratos de prestação de serviços. É também feita uma discriminação das notas fiscais de serviço relativas aos citados contratos, seguida da legislação aplicável.

Diante desses fatos entendeu a fiscalização que o contribuinte indevidamente tributou receitas do regime não-cumulativo como se fossem do regime cumulativo, o que levou ao lançamento de ofício aqui em análise.

A ciência dos Autos de Infração foi dada ao contribuinte em 23/12/2016 (fl. 63).

A **impugnação** foi apresentada em 24/01/2016, de acordo com o termo de solicitação de juntada da fl. 3.853, às fls. 3.854 a 3.892 (igual as fls. 4.078 a 4.119), onde **em síntese** o contribuinte faz as seguintes alegações:

- QUE o Auditor apenas se fixou no fato de que o impugnante possui CNAE primário a atividade econômica de consultoria em gestão empresarial, desconsiderando que este é apenas o CNAE da matriz. Diz que existiriam outros CNAEs secundários cadastrados, não tendo sido observado a abrangência global de suas atividades. Dessa forma, teria sido ofendido o *princípio da primazia da realidade sobre a forma*. Fala que exerce subatividades como planejamento/projeto, execução/fiscalização e manutenção.

- QUE o próprio Auditor reconhece a possibilidade legal de apuração das contribuições em dois regimes diferenciados – cumulativo e não-cumulativo. Aponta que deveria ser observado efetivamente cada um dos contratos que originaram as receitas tributáveis.

- QUE relativamente ao conceito de execução de obra de construção civil discorre que o inciso XX, do art. 10, e o art. 15, da Lei nº 10.833/03, estabelece uma exceção específica da forma não-cumulativa, dizendo que ocorrerá incidência cumulativa no caso das receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou sub-empreitada de obras de construção civil. Argumenta que “execução de obra” é gênero, possuindo diversas espécies sob seu juro. Cita a Solução de Divergência nº 11 da Cosit,

Fl. 3 da Resolução n.º 3402-002.398 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 15504.730196/2016-32

assim como a Solução de Consulta n.º 4.008 da DISIT/SRRF4, no sentido de englobar os serviços auxiliares e complementares às obras de construção civil. Menciona os arts. 110 e 112, do CTN, e a Lei n.º 5.194/66.

- QUE o Auditor desconsiderou a realidade fática dos contratos. Tais contratos estariam vinculados à cadeia da atividade econômica de execução de obra com Anotações de Responsabilidade Técnica (ART) – citando várias delas. Fala que os contratos não foram diligenciados apropriadamente. Diz que os contratos foram considerados nos exatos termos do citado inciso XX como se depreende dos DACONs. Afirma que as notas fiscais foram analisadas de *forma tendenciosa*, e que estaria claramente inseridas na cadeia produtiva do que é chamado de “execução de obra”.

- QUE o Auditor agiu de modo imprudente, quiçá descuidado. Das 92 notas fiscais citadas como exemplo pela fiscalização, apenas 36 corresponderiam aos contratos delineados no escopo da ação fiscal. Outras 56 notas fiscais não passaram pelo crivo do Auditor. A defesa aponta que os contratos não foram nem sequer folheados pelo Auditor. Termina dizendo que a generalização traria consigo a falta de embasamento.

- QUE no caso de apuração em regimes simultâneos a interpretação da norma deve ser pró contribuinte, visto que tributou suas receitas corretamente em ambos regimes. Novamente faz comentários sobre o conceito de obras de construção civil e de outros pontos *já narrados anteriormente*. Reproduz que o emprego da analogia não pode resultar na exigência de tributo.

- QUE na apuração da base de cálculo a erro, pois afronta o art. 142, do CTN, caracterizando cerceamento de defesa e levando a anulabilidade do lançamento. Refere haver bi-tributação da receita bruta, pois o lançamento de ofício tomou por base a receita total bruta, não levando em conta créditos, retenções e pagamentos informados à Receita Federal. Deveria o fiscal se estivesse correto restringir seu lançamento apenas a receita tributada sobre o regime da cumulatividade, sendo que aqueles já inseridos na não-cumulatividade não poderiam servir de base de cálculo para a autuação. Ou seja, admitindo-se o erro no recolhimento no regime cumulativo, apenas essa parte poderia fundamentar o Auto de Infração (no caso R\$ 92.871.591,78). Haveria duplicidade na base de cálculo e excesso de penalização.

- QUE seus lançamentos por homologação teriam sido analisados e referendados tacitamente, ocorrendo, portanto, homologação tácita, nos termos do § 4º, do art. 150, do CTN; isso porque os descontos de créditos e os recolhimentos realizados não foram objeto de não homologação ou glosa por parte do Auditor, sendo assim referendados. Assim devem ser tomado como verdadeiras todas as informações dos DACONs dos períodos autuados. O Auditor teria incorrido nos seguintes erros: 1º) considerou 100 % da receita bruta como recolhida da forma incorreta; 2º) não considerou as retenções e descontos de créditos no lançamento de ofício; 3º) os lançamentos fiscais referentes aos créditos apurados e às retenções não foram objeto de glosa, devendo ser considerados na sua totalidade.

- QUE a fiscalização poderia ter diligenciado para identificar os bens e serviços necessários para o seu processo de prestação de serviços que dessem direito a desconto de créditos a serem utilizados. A atividade do Auditor é vinculada à lei e não pode escolher o que deve ou não ser observado. Argumenta que sua escrita contábil disponível no SPED faz prova a seu favor. Complementa que o Auditor desconsiderou todas as informações do ambiente SPED, DACON e DCTF, o que denotaria negligência e superficialidade incompatível com o alicerce do Auto de Infração. Se ocorressem glosas, estas deveriam ter sido individualizadas, pois só assim poderia haver a ampla defesa e o contraditório. Esse montante desprezado alcançaria a cifra de R\$ 7.367.489,76. Não teria ocorrido fundamentação fática ou legal que justificasse a não utilização dos créditos e das retenções lançadas no DACON e na DCTF. O lançamento deveria ao menos ser revisto.

POR FIM, conclui, requerendo que:

Fl. 4 da Resolução n.º 3402-002.398 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 15504.730196/2016-32

a) Seja reconhecida a correteza da apuração do PIS e da Cofins no exercício de 2012 sobre as receitas em regime misto, parte cumulativa e parte não-cumulativa, ante a aplicação da adequada interpretação ao conceito de execução de obra de construção civil, julgando-se totalmente insubsistentes os Autos de Infração;

b) Sucessivamente: b.1) que se reconheça que houve erro na apuração do lançamento dos Autos de Infração nos termos acima propostos, declarando-se a anulabilidade nos termos do artigo 142, do CTN; b.2) que se reconheça a bi-tributação da receita bruta contida no lançamento de ofício ao utilizar como base de cálculo 100% da receita bruta de 2012, a fim de limitar a receita bruta tributável do lançamento de ofício ao valor de R\$ 92.871.591,78; b.3) que se reconheça que se operou a homologação tácita do exercício de 2012, ante a preclusão administrativa lógica, presumindo corretos os créditos e as retenções apuradas e informados em DCTF e DACON, determinando que seja decotado do quantum devido no lançamento de ofício antes da aplicação da multa e dos juros, o montante de R\$ 7.367.489,76; b.4) que se reconheça a preclusão e impossibilidade de se revisitar o exercício de 2012 para tudo que for diverso da sistemática de apuração cumulativa (ou não) de parte das receitas decorrentes, por força da segurança jurídica e da homologação tácita.

c) Seja realizada as seguintes diligências e provas complementares: c.1) prova pericial, caso necessário após a apresentação da resposta do Auditor; c.2) oitiva de testemunhas e do próprio Auditor; c.3) perícia nos locais de prestação de serviço para se comprovar os termos alegados em sua fundamentação; c.4) perícia contábil para se confirmar os erros de cálculo e apuração fundamentados anteriormente.

FINALMENTE, requer que seja pronunciada a preclusão administrativa lógica e temporal para realização de novo ato administrativo com igual finalidade ao ora atacado, sobretudo por determinação do princípio da segurança jurídica insculpido no art. 5º, da Constituição Federal, bem como art. 64, da Lei nº 9.784/99, c/c art. 14 e seguintes, do Decreto nº 70.235/72, e artigos 145, 149 e 150 do CTN.

Da defesa apresentada restaram alguns pontos a serem esclarecidos, mais especificamente quanto à alegação de bi-tributação no lançamento de ofício e, no tocante aos créditos e retenções relativos ao reenquadramento de receitas realizado pela fiscalização.

Também se requisitou que fossem prestadas outras informações caso se entendesse pertinente a respeito dos serviços prestados e sua caracterização ou não como obras de construção civil.

Diante disso, o processo foi encaminhado em diligência através da Resolução de nº 10-001.007, em 22/07/2017 (fls. 4.366 a 4.371).

A resposta da DRF a diligência solicitada se encontra às fls. 4.374 a 4.377.

Sobre essa resposta da diligência feita pela DRF a TELSAN voltou a se manifestar às fls. 4.391 a 4.399. Dessa feita *acrescentou* as seguintes alegações:

- QUE teria ocorrido homologação tácita dos seus créditos pelo motivo de o Auditor-Fiscal não tê-los glosado no momento oportuno, no curso do ato fiscalizatório e quando do lançamento de ofício realizado, com base no § 4º, do art. 150, do CTN.

- QUE no caso das retenções na fonte, o Auditor-Fiscal reconheceria a existência dessas, mas que, no entanto, não teria utilizado esses valores. Reproduz a planilha da fl. 4.395, argumentando que a coluna das retenções estaria zerada. Diz que isso geraria uma cobrança indevida no montante de R\$ 7.367.489,76.

- QUE houve a ocorrência de bi-tributação diante do fato de que foi apurado como base de cálculo o montante de 100 % da sua receita bruta no ano de 2012, enquanto deveria se ter considerado apenas os valores reenquadrados da sistemática da cumulatividade, ou seja, na importância de R\$ 92.871.591,78. Haveria, assim, duplicidade de cobrança da base de cálculo.

POR FIM, reitera a integral insubsistência do Auto de Infração pelos fundamentos apresentados em sua impugnação. Em sede de tese eventual e considerando as

Fl. 5 da Resolução n.º 3402-002.398 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 15504.730196/2016-32

informações prestadas pelo Auditor, que seja efetuado o decote do quantum a pagar – antes da aplicação da multa e dos juros – no montante de R\$ 7.367.489,76. Requer, mais uma vez, que seja reconhecida a anulabilidade do Auto de Infração por erro na construção do lançamento, nos termos do art. 142, do CTN. Requer, ainda, o reconhecimento da preclusão lógico-temporal, bem como a decadência do lançamento de ofício, ante a homologação tácita relativa aos fatos geradores e a fruição do quinquídio legal, caso aplicável. Reitera pelos seus pedidos de provas complementares, pericial e contábil.”

A 2ª Turma da DRJ Porto Alegre, por meio do Acórdão 10-062.724 (fls. 4404 a 4422, sessão de 15 de agosto de 2018, julgou improcedente a Impugnação, mantendo o crédito tributário lançado. O referido acórdão recebeu a seguinte ementa:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

DESENQUADRAMENTO. REGIME CUMULATIVO. CONSTRUÇÃO CIVIL. Correto o desenquadramento do regime cumulativo para o não-cumulativo quando caracterizado não ocorrer a hipótese prevista no art. XX, do art. 10, da Lei n.º 10.833/2003, ou seja, que as atividades realizadas não se tratam de receitas oriundas da execução por administração, empreitada ou subempreitada de obras de construção civil.

LIQUIDEZ E CERTEZA. A mera alegação da existência de crédito, desacompanhada de elementos de prova – liquidez e certeza, não é suficiente para reformar a decisão de não reconhecimento dos créditos.

PERÍCIA. PEDIDO INDEFERIDO. Indefere-se o pedido de perícia quando as informações necessárias se encontram nos autos e não é demonstrada sua real necessidade para a solução do litígio. Ainda mais quando o contribuinte reiteradamente durante o procedimento fiscalizatório declarou não ter mais os elementos probatórios que poderiam justificar a sua realização.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

DESENQUADRAMENTO. REGIME CUMULATIVO. CONSTRUÇÃO CIVIL. Correto o desenquadramento do regime cumulativo para o não-cumulativo quando caracterizado não ocorrer a hipótese prevista no art. XX, do art. 10, da Lei n.º 10.833/2003, ou seja, que as atividades realizadas não se tratam de receitas oriundas da execução por administração, empreitada ou subempreitada de obras de construção civil.

LIQUIDEZ E CERTEZA. A mera alegação da existência de crédito, desacompanhada de elementos de prova – liquidez e certeza, não é suficiente para reformar a decisão de não reconhecimento dos créditos.

PERÍCIA. PEDIDO INDEFERIDO. Indefere-se o pedido de perícia quando as informações necessárias se encontram nos autos e não é demonstrada sua real necessidade para a solução do litígio. Ainda mais quando o contribuinte reiteradamente durante o procedimento fiscalizatório declarou não ter mais os elementos probatórios que poderiam justificar a sua realização.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Devidamente cientificado da decisão de primeira instância, o contribuinte apresentou seu Recurso Voluntário (fls.4431 a 4464) em 21/09/2018, repisando as alegações trazidas em sua impugnação.

Fl. 6 da Resolução n.º 3402-002.398 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 15504.730196/2016-32

O processo foi encaminhado ao CARF e distribuído a este Conselheiro, após sorteio.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes, Relator.

Ao examinar os argumentos trazidos pela Recorrente, em cotejo com as alegações da Autoridade Fiscal, entendo necessária a conversão do julgamento em diligência com vistas a aclarar a situação que passo a descrever.

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

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

“... em 03/10/2014 **ocorreu um sinistro** nas dependências da empresa responsável pela guarda e manutenção de tal documentação, tudo conforme Boletim de Ocorrência e laudos anexos, fornecidos tanto pela Memovip, quanto pelas autoridades competentes.

Em decorrência deste fato uma **parte relevante do acervo documental, incluindo livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, tanto contábeis, quanto fiscais foram perdidos**, além da possibilidade de recuperação, **razão pela qual o integral atendimento ao requerimento da fazenda para apresentação de documentos encontra-se parcialmente prejudicado.**” (gn)

O julgador *a quo* assim se manifestou:

“Porém, quando da análise da descrição de seu objeto social em consonância com o seu CNAE registrado, constata-se que na verdade a empresa prestava **serviços de construção civil**.

O Termo de Verificação Fiscal à fl. 26 dos autos, é claro em apontar que a empresa não se enquadraria no inciso XX, do artigo 10, pois isso se aplicaria unicamente a obras de construção civil, o que é totalmente diferente do conceito de serviços de construção civil.

O anexo VII, da Instrução Normativa n.º 971, de 13/11/2009, *discriminava pontualmente as obras dos serviços de construção civil*. Dessa forma, as instalações de redes hidráulicas, sanitárias e de gás, assim como a instalação de portas, janelas, tetos e divisórias se enquadram dentro do que é considerado serviços de construção civil.

A citada Instrução Normativa RFB n.º 971 em seu art. 322 definiu e delimitou obra de construção civil nos seguintes termos a seguir reproduzidos, os quais não correspondem às atividades do impugnante:

*Art. 322. Considera-se:*

Fl. 7 da Resolução n.º 3402-002.398 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 15504.730196/2016-32

*I - obra de construção civil, a construção, a demolição, a reforma, a ampliação de edificação ou qualquer outra benfeitoria agregada ao solo ou ao subsolo, conforme discriminação no Anexo VII;*

Caberia, então, ao contribuinte com base em documentação hábil e idônea demonstrar posição diversa do que a fiscalização constatara.

Observe-se que a TELSAN foi **devidamente intimada** a apresentar os documentos correspondentes a essas receitas, como contratos, notas fiscais de emissão do contribuinte, notas fiscais de despesas para apuração de crédito, entre outros, e **não os apresentou** em sua maioria alegando que os mesmos estariam sob a guarda de empresa especializada, e que esta teria sofrido um incêndio, *onde se perderam os documentos comprobatórios*.

Frise-se que é de responsabilidade do contribuinte a conservação dos livros fiscais/contábeis e demais comprovantes, de acordo com o art. 265, do Decreto n.º 3.000/1999.

Diante da não apresentação dos documentos pelo sujeito passivo, a fiscalização circularizou com os *tomadores de serviço* da fiscalizada, **a fim de obter as informações que não foram disponibilizadas pela mesma**.

Em **todas** essas circularizações – como das empresas Petrobrás, Companhia Paraense de Energia, Consórcio Itaboraí, Companhia de Gás de Minas Gerais, Petrobrás Distribuidora, Petrobrás Transporte S/A, etc. – os tomadores de serviço prestaram informações dando conta de que se tratavam de **serviços** contratados e prestados pela TELSAN, os quais não se enquadravam no que é disposto no inciso XX, do já referido art. 10.

O Termo de Verificação Fiscal faz um resumo dessa circularização **contrato por contrato** como pode se observar às fls. 27 a 30 dos autos, não deixando dúvidas quanto às conclusões sobre os mesmos.

O contribuinte em sua peça de defesa não consegue afastar as conclusões da fiscalização sobre esses contratos pormenorizadamente detalhados. Portanto, não se verifica aqui nenhuma ofensa ao princípio da primazia da realidade sobre a forma, aliás, pelo contrário, a fiscalização buscou esses elementos exatamente na busca da verdade material. No caso as receitas em questão, diante desses elementos probatórios, não se enquadravam dentro da cumulatividade.

Se já não bastasse tudo isso, os **serviços prestados** foram todos discriminados *um a um* no procedimento fiscalizatório: *serviços* de apoio ao gerenciamento de projetos; *inspeção* de faixas de servidão; *serviços* de suporte técnico de nível de coordenação; *serviços* de apoio a operação e a manutenção; *serviços* de apoio e de assessoria técnica; *serviços* de apoio técnico administrativo; *serviços* de apoio técnico às atividades de manutenção; *serviços* de apoio técnico as atividades de planejamento e controle; *serviços* de apoio técnico as atividades de projeto e de suprimento; *serviços* de apoio técnico nas atividades de controle interno; *serviços* de apoio técnico para desenvolvimento; *serviços* de atendimento ao gerenciamento ambiental; *serviços* de conservação predial; *serviços* de suporte técnico de nível superior e de apoio à gestão; *serviços* suplementares; e por aí vai. Nas fls. 31 a 33 dos autos se encontra uma descrição desses serviços com as correspondentes notas fiscais.

Finalmente é de se estranhar que o contribuinte insista em dizer que teria receitas enquadráveis no regime cumulativo durante o ano aqui objeto de lançamento, pois quando da análise de suas declarações para esse ano de 2012 (**Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTFs**) somente constam informados pela TELSAN a existência de receitas relativas ao regime não-cumulativo, **inexistindo qualquer menção a receitas do regime cumulativo em todas as suas declarações transmitidas**.

Fl. 8 da Resolução n.º 3402-002.398 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 15504.730196/2016-32

Diante desse conjunto de aspectos mantém-se como correta a análise feita pela fiscalização no que diz respeito às receitas reenquadradas do regime cumulativo para o não-cumulativo.

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

**Ato Declaratório Normativo Cosit n.º 30, de 1999**

O COORDENADOR-GERAL DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso das atribuições que lhe confere o art. 199, inciso IV, do Regimento Interno aprovado pela Portaria MF N.º 227, de 3 de setembro de 1998, e tendo em vista as disposições do inciso V do art. 9.º da Lei N.º 9.317, de 5 de dezembro de 1996, com as alterações promovidas pelo art. 4.º da Lei N.º 9.528, de 10 de dezembro de 1997.

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:

1. a construção, demolição, reforma e ampliação de edificações;
2. sondagens, fundações e escavações;
3. construção de estradas e logradouros públicos;
4. construção de pontes, viadutos e monumentos;
5. terraplenagem e pavimentação;
6. pintura, carpintaria, instalações elétricas e hidráulicas, aplicação de tacos e azulejos, colocação de vidros e esquadrias; e
7. quaisquer outras benfeitorias agregadas ao solo ou subsolo.

**Assim, concluiu o relator do Acórdão 3402-004.984:**

Não obstante o dispositivo legal apresentado haver sido emitido em razão do Simples Federal, Lei n.º 9.137, de 1996, o certo é que foi utilizado com balizamento para que se estabeleça o que pode ser considerado como obras e serviços auxiliares e complementares da construção civil e, em assim sendo, as receitas das obras e serviços decorrentes serem tributados na forma cumulativa de apuração do PIS/Pasep e da Cofins.

O mencionado ADE, convém registrar, mencionou de forma expressa algumas atividades que podem ser consideradas como obras e serviços auxiliares e complementares da construção civil, ou seja, as atividades de “sondagens, fundações e escavações”; de “construção de estradas e logradouros públicos”; de “construção de pontes, viadutos e monumentos”; de “terraplenagem e pavimentação”; e de “pintura, carpintaria, instalações elétricas e hidráulicas, aplicação de tacos e azulejos, colocação de vidros e esquadrias”. **Todavia, referidas atividades não estão relacionadas de forma exaustiva, em numeros clausus, ou de forma fechada.** Ao contrário disso, seu último item contém a afirmação de que “quaisquer outras benfeitorias agregadas ao solo ou subsolo” também podem ser consideradas obras e serviços auxiliares e complementares da construção civil.

Assim, algumas regiões fiscais vinham dando uma interpretação mais restritiva para o que pode ser considerado como obras e serviços auxiliares e complementares da



Fl. 9 da Resolução n.º 3402-002.398 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 15504.730196/2016-32

construção civil, como verificado na Solução de Consulta SRRF08 n.º 248, de 2012. Outras, atentas à forma abrangente como foi redigido o Ato Declaratório Executivo n.º 30, de 1999, acharam por bem adotar uma conceituação acentuadamente ampliada para a temática em abordagem, como foi o caso da Solução de Consulta SRRF07 n.º 06, de 2011.

A questão foi levada à apreciação do órgão central da RFB, o que resultou na edição da **Solução de Divergência Cosit n.º 11, de 2014**.

Solução de Divergência Cosit n.º 11, de 27 de agosto de 2014

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 n.º 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 n.º 30, de 14 de outubro de 1999.

Por se encontrar alinhada com essa tendência é que o órgão central da RFB adotou a interpretação constante do já transcrito **Ato Declaratório Interpretativo Cosit n.º 30, de 1999, que, como visto, estatuiu que a atividade de construção civil abrange os seus serviços auxiliares e complementares**, tais como a construção, demolição, reforma e ampliação de edificações; sondagens, fundações e escavações; construção de estradas e logradouros públicos; construção de pontes, viadutos e monumentos; terraplenagem e pavimentação; pintura, carpintaria, instalações elétricas e hidráulicas, aplicação de tacos e azulejos, colocação de vidros e esquadrias; e quaisquer outras benfeitorias agregadas ao solo ou subsolo.

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

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

Assim afirma a Recorrente:

“Aduz o mencionado Acordão que o Termo de Verificação Fiscal traz um resumo dos contratos, não deixando dúvidas quanto as conclusões, porém, como se demonstrou acima, entre um resumo e uma análise detalhada anda-se uma grande distância.

Ao afirmar de forma contundente que “todos os contratos” estariam afetos à sistemática da não cumulatividade a DRJ peca em duplicidade: primeiro porque generaliza sem observar as peculiaridades dos contratos; segundo, porque não analisou de fato todos os contratos, o que torna sua conclusão falha.

Aplica-se aqui o ensinamento de Karl Popper para quem não se se afirmar categoricamente a “totalidade” se não analisou a integralidade dos fatos e dos contratos.

**Veja que apenas 24 Contratos foram efetivamente analisados, sendo que das 92 (noventa e duas) notas fiscais citadas “exemplificativamente” no Termo de Verificação Fiscal apenas 36 (trinta e seis) correspondem de fato aos Contratos delineados no escopo da Ação Fiscal.**

Fl. 10 da Resolução n.º 3402-002.398 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 15504.730196/2016-32

**As outras 56 (cinquenta e seis) Notas Fiscais que correspondem a outros 17 (dezesete) Contratos que se quer passaram pelo crivo efetivo do Auditor responsável pela fiscalização e, sequer foram citados ou anexados a Ação Fiscal.**

[...]

**Portanto, não cuidou o Auditor fiscal de produzir as provas necessárias a autuação que embasa o lançamento de ofício, ônus que lhe competia e do qual não se desincumbiu. Neste sentido, não tendo a DRJ reconhecido a falha do Auditor na produção da prova, a reforma da decisão é medida que se impõe, e desde já se requer.”**

A mesma acusação foi feita na Impugnação, com a relação dos contratos que não teriam sido analisados pela Fiscalização:

As demais 56 (cinquenta e seis) Notas Fiscais restantes correspondem a outros 17 (dezesete) Contratos que não passaram pelo crivo efetivo do Sr. Auditor, e sequer foram citados ao anexos à Ação Fiscal, conforme relacionadas na Tabela abaixo extraída da leitura dos Autos da Ação Fiscal, em especial o Anexo I – Relação das Notas Fiscais Emitidas.

N. Contrato	N. das Notas Fiscais
0800.0048484.08.2	218, 219
0800.0066506.11.2	2, 154, 1161
08000066508112	3, 858, 1160
0800.0066538.11.2	31, 353, 1744
0800.0072485.11.2	242, 553, 1159
0802.0044501.08.2	35, 36, 38
0802.0048785.09.2	7, 315, 316
0802.0051133.09.2	25, 127, 221
0802.0051935.09.2	10, 16, 17, 22, 748, 1164
0802.0057607.10.2	26, 222, 329
0802.0057633.10.2	27, 223, 326
0802.0060019.10.2	20, 886, 981
0802.0060457.10.2	37, 662, 1169
0802.0068901.11.2	13, 228, 333, 444, 647, 740
1250.0054411.09.2	45, 181
4002333928	101, 594, 1261

Ou seja, nenhum dos Contratos referentes às Notas Fiscais acima citadas foi sequer folheado pelo Sr. Auditor, que afirmou peremptoriamente que “todos os contratos apresentados e firmados pela empresa eram de prestação de serviços e as receitas auferidas com esta atividade deveriam ser tributadas para o PIS e COFINS pelo Regime da não cumulatividade.”

Transcrevo excerto do Relatório Fiscal, com a expressa referência aos contratos analisados:

Fl. 11 da Resolução n.º 3402-002.398 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 15504.730196/2016-32

“Haja vista a dificuldade enfrentada pelo Sujeito Passivo para responder integralmente as intimações, quanto aos documentos solicitados, recorreremos aos tomadores do serviço da fiscalizada com o objetivo de obter/confirmar as informações não disponibilizadas, sobre contratos e notas fiscais emitidas. Assim foi emitido TDPF-Diligência para as seguintes empresas:

- PETRÓLEO BRASILEIRO S/A – PETROBRAS – TDPF - 06.1.01.00-2016-00910-0
- COMPANHIA PARANAENSE DE ENERGIA – TDPF – 06.1.01.00-2016-00911-8
- CONSÓRCIO ITABORAI HDT – TDPF – 06.1.01.00-2016-00912-6
- COMPANHIA DE GÁS DE MINAS GERAIS – GASMIG – 06.1.01.00-2016-00913-4
- PETROBRAS DISTRIBUIDORA S/A – 06.1.01.00-2016-00914-2
- PETROBRAS TRANSPORTE S/A-TRANSPETRO – 06.1.01.00-2016-00915-0

Recebidas as informações diligenciadas: sobre os serviços contratados (contratos) e o valor dos serviços (notas fiscais) estas foram confrontadas com a contabilidade, disponível no ambiente SPED. O Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3000/99, em seus arts. 923 e 924, estabelece que a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova em favor do Sujeito Passivo.

Em relação aos contratos apresentados, das obras faturadas em 2012, constatamos que todos os serviços contratados e prestados não se enquadravam nas previsibilidades do inciso XX do artigo 10 da Lei nº 10.833/2003, ou seja, que em sua totalidade os contratos eram de prestação de serviços os quais estão inseridos na sistemática da **não-cumulatividade** na apuração do PIS e da COFINS, como podemos verificar nos resumos dos objetos dos contratos mais relevantes a seguir descritos:

- 1 – Contrato-PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRAS - nº 0861.0077216.12.2 [...]
- 2 – Contrato-PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRAS - nº 0800.0076897.12.2 [...]
- 3 – Contrato-PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRAS - nº 0801.0076922.12.2 [...]
- 4 – Contrato-PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRAS - nº 0802.0077950.12.2 [...]
- 5 – Contrato-PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRAS - nº 0802.0077703.12.2 [...]
- 6 – Contrato-CONSÓRCIO ITABORAÍ-HDT - nº 0858.0064404.11.2 [...]
- 7 – Contrato-PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRAS - nº 0300.0073656.12.2 [...]
- 8 – Contrato-PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRAS - nº 0800.0074219.12.2 [...]
- 9 – Contrato-PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRAS - nº 0802.0074510.12.2 [...]
- 10 – Contrato-PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRAS - nº 0801.0075740.12.2 [...]
- 11 – Contrato-PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRAS - nº 0300.0061629.10.2 [...]
- 12 – Contrato-PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRAS - nº 0300.0065225.11.2 [...]
- 13 – Contrato-PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRAS - nº 0300.0065407.11.2 [...]

Fl. 12 da Resolução n.º 3402-002.398 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 15504.730196/2016-32

- 14 – Contrato-PETROBRAS DISTRIBUIDORA S/A (BR) - n.º 4600124019 [...]
- 15 – Contrato-COMPANHIA DE GÁS DE MINAS GERAIS - GASMIG n.º 4500024019 [...]
- 16 – Contrato – PETROBRAS TRANSPORTE S/A - n.º - A TRANSPETRO [...]
- 17 – Contrato - COMPANHIA PARANAENSE DE ENERGIA – COPEL – Contrato n.º 4600001399, (contratado pela COPEL TELECOMUNICAÇÕES S/A [...])
- 18 – Contrato - PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRAS - n.º 7125.0070948.11.2 [...]
- 19 – Contrato - PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRAS - n.º 7125.0070926.11.2 [...]
- 20 – Contrato - PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRAS - n.º 6000.0071990.11.2 [...]
- 21 – Contrato - PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRAS - n.º 6000.0070156.11.2 [...]
- 22 – Contrato - PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRAS - n.º 1250.0072430.11.2 [...]
- 23 – Contrato - PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRAS - n.º 1250.0070338.11.2 [...]
- 24 – Contrato - PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRAS - n.º 1250.0056276.11.2 [...]

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

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

- a) intime a Recorrente para que esta apresente Laudo Técnico subscrito por profissional habilitado, para descrição pormenorizada das atividades exercidas pela recorrente para cumprimento de cada contrato de serviços objeto da presente autuação (considerar todos os contratos), classificando-as tanto em relação à Nomenclatura Brasileira de Serviços (NBS), instituída pelo Decreto n.º 7.708/2012, como em relação à Discriminação de Obras e Serviços de Construção Civil, constante no Anexo VII da Instrução Normativa RFB 971/2009, e/ou à Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE;
- b) elabore uma planilha com o detalhamento das receitas da Recorrente, por contrato, nota fiscal e tipo de serviço, segregando as receitas advindas da execução de "obras da construção civil", nelas inclusas as "obras e serviços auxiliares e complementares da construção civil", das demais atividades em relação a um mesmo contrato;
- c) manifeste-se, em Relatório Conclusivo, acerca do enquadramento das receitas da Recorrente como "obras e serviços auxiliares e complementares

Fl. 13 da Resolução n.º 3402-002.398 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 15504.730196/2016-32

**da construção civil", com base no disposto no Ato Declaratório Interpretativo Cosit n.º 30, de 1999 e Solução de Divergência Cosit n.º 11, de 2014, e da sua eventual potencialidade para alterar, ainda que parcialmente, o enquadramento da contribuinte no regime não cumulativo das contribuições do PIS/Pasep e Cofins, apresentando demonstrativo retificador dos valores lançados, se for o caso;**

**d) cientifique a Recorrente dessa resolução, do laudo técnico e do relatório conclusivo, concedendo-lhe o prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, nos termos do art. 35 do Decreto n.º 7.574/2011;**

**e) por fim, após decorrido o prazo de manifestação da interessada, devolva os autos a este Colegiado para prosseguimento.**

É como voto.

*(assinado com certificado digital)*

Rodrigo Mineiro Fernandes