CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 19.161

Sessão do dia 07 de agosto de 2025.

Publicado no D.O. Rio de 20/08/2025

RECURSO VOLUNTÁRIO Nº 19.822
Recorrente: **GLBL BRASIL OLEODUTOS E SERVIÇOS LTDA.**
Recorrido: **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS**
Relatora: Conselheira **HEVELYN BRICHI RODRIGUES**
Representante da Fazenda: **ANDRÉ BRUGNI DE AGUIAR**

ISS – PROCESSO – NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA – ANÁLISE DE PROVA QUE PODE SER REALIZADA NO ÂMBITO DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

O acolhimento da preliminar e, em decorrência, a determinação do retorno dos autos à instância de origem desprestigia o princípio da celeridade e eficiência da máquina pública, além de inobservar a razoável duração do processo. O reexame do conjunto probatório realizado no âmbito deste Colegiado não traz prejuízo ao contribuinte. Preliminar de nulidade rejeitada. Decisão unânime.

ISS – PROJETOS DE DUTOS SUBMARINOS – OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL – ÔNUS PROBATÓRIO

As atividades relacionadas aos projetos de dutos submarinos e construção e instalação de aquedutos e oleodutos, ainda que enquadradas como serviços complementares/auxiliares ou montagem industrial, cuidam de obra de construção civil. Contudo, cabe ao contribuinte fazer prova cabal da natureza das atividades exercidas, o que não ocorreu no presente caso. Recurso Voluntário improvido. Decisão unânime.

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

Acórdão nº 19.161

R E L A T Ó R I O

Adoto o relatório da Representação da Fazenda, de fls. 436/446, que passa a fazer parte integrante do presente.

"Trata-se de Recurso Voluntário interposto por GLBL BRASIL OLEODUTOS E SERVIÇOS LTDA. contra a decisão do Sr. Coordenador da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários (FP/SUBEX/REC-RIO/CRJ) de rejeitar pedido de produção de provas suplementares e, no Mérito, julgar improcedente a impugnação apresentada ao Auto de Infração nº 301.340/2017, relativo ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS.

A ocorrência foi descrita como falta de pagamento de imposto devido a 5% em decorrência de operações realizadas de setembro de 2012 a maio de 2014, concernentes a serviços de engenharia, manutenção de máquinas, manutenção de aparelhos, manutenção de equipamentos, montagem de aparelhos, montagem de máquinas e montagem de equipamentos, capitulados nos subitens 07.01, 14.01 e 14.06 do art. 8º da Lei nº 691/1984.

Explicitou-se, no lançamento, que a contribuinte teria escriturado indevidamente como isentas ou não tributáveis as receitas de tais operações. Foi aplicada multa de 60% do valor do tributo, prevista para tal circunstância no art. 51, I, 2, "a" da citada Lei. Acompanhou o Auto de Infração, integrando-o para todos os fins na forma do art. 68, § 1º, do Decreto nº 14.602/1996, um quadro demonstrativo anexo, segregando mensalmente a base de cálculo e o valor ISS a pagar, bem como um quadro auxiliar listando as 31 Notas Fiscais eletrônicas (emitidas pelo sistema da Nota Carioca) abrangidas pela autuação. Cópias de tais NFs seguem às fls. 19-49.

Ressalte-se que todas as 31 NFs foram emitidas contra a Petrobrás pela GLBL Brasil Oleodutos e Serviços Ltda., CNPJ 33.000.167/1049-00, e incluíram, em seu campo destinado à discriminação dos serviços, a seguinte referência: "*Contrato nº 0801.0058065.10.2, 06/08/2010*". Ao lado de tal referência, mencionou-se em cada NF um segundo contrato, o qual varia de acordo com cada nota, embora sempre começando pelo prefixo "R/3 – 460".

Ressalte-se, ainda, que, no supracitado quadro auxiliar do Auto de Infração, há uma coluna intitulada "Inst. Cont. Jurídico", preenchida em todas as 31 linhas com o número 0801.0058065.10.2. Há, também, uma coluna intitulada "Contrato nº", contendo, em cada linha, o número dos segundos contratos associados a cada uma das NFs.

Em sua impugnação, a contribuinte informou dedicar-se à construção de dutos e estruturas marítimas, "d*entre outras atividades*". Destacou que, tendo em vista as NFs destacadas no Quadro Auxiliar, as receitas envolvidas na autuação seriam aquelas do contrato de nº 0801.0058065.10.2, firmado "*entre a impugnante e a Petrobrás"* para *instalação* de um aqueduto partindo da praia do Minhoto, no município

potiguar de Guamaré, até a plataforma de Ubarana-3 (PUB-3), bem como de um *casing* de proteção para cabo elétrico DN 12 polegadas, partindo da mesma praia. Juntou cópia do referido contrato às fls. 108 e seguintes.

Em tal contrato, verifica-se que ele foi assinado, na verdade, entre a Petrobrás e a *Global Industries Offshore LLC*, estabelecida no Texas. Não há, no contrato em tela, destaque ao nome ou ao CNPJ da GLBL Brasil Oleodutos e Serviços Ltda. A cláusula vigésima terceira permite à contratada a subcontratação do fornecimento, mas assevera que o seu vínculo jurídico com subcontratados não se estenderia à Petrobrás.

Salientou a impugnante que, nos esclarecimentos do contrato, havia restado consignado dever a Unidade de Planta de Gasolina, instalada no Polo Industrial de Guamaré, integrar as instalações do Terminal Aquaviário de Guamaré, através da *instalação* de um novo PLEM[1] de claros e um oleoduto submarino de claros de DN 20 polegadas, interligando a praia do Minhoto e o novo PLEM.

Consequentemente - prosseguiu a impugnante – era de se concluir que ela teria sido contratada para a *construção* de (1) um aqueduto rígido de DN 12" interligando a Praia do Minhoto à PUB-3; de um *riser* rígido em PUB-3 e de um *casing* de proteção do cabo elétrico DN 12, a partir da praia do Minhoto para o campo de Ubarana; (2) um PLEM de claros de 20" x 16"para a Unidade de Gasolina de Guamaré (UGG); e (3) um oleoduto rígido submarino de claros de DN 20" interligando a praia do Minhoto e o novo PLEM sob o quadro de Boias do Campo de Ubarana para a UGG. Tal especificação seria a do Anexo 1 do contrato. Apresentou definições de aqueduto, oleoduto e PLEMs e indicou que estes serviam para interligar a extremidade de um duto à de outro.

Reproduziu fotos e desenhos das estruturas no local e afirmou que tais elementos comprovariam tratar-se de obra de *construção civil* de grande porte realizada em municípios do Rio Grande do Norte. Assim, os serviços ligados à construção de tais instalações seriam enquadrados no item 7.02 da lista, deslocando-se, em consequência, o domicílio do ISS para os municípios potiguares onde teriam sido prestados (em vista do art. 3º, III, da Lei Complementar Federal nº 116/2003). Teria havido, inclusive retenção do ISS por tais municípios.

A impugnante invocou as descrições dos serviços contidas nas NFs como testemunho de que se trataria de *construção civil*. Tais descrições são bastante variadas. Há, por exemplo, "*mobilização de canteiro de construção onshore*", "*mobilização e preparação de canteiro – oleoduto*", "*mobilização e preparação de canteiro – aqueduto*", "*mobilização e preparação de canteiro – UGG*", e "*desmobilização de canteiro de construção onshore*". Mas há também "*mobilização de base de guincho*", "*arraste do aqueduto pela base de guincho*"[2], "*post-lay survey do*

[1] Abreviatura de *Pipeline End Manifold*, isto é, algo como "coletor de final de linha de dutos".

[2] Nas palavras da impugnante, "*método de **instalação** utilizado, onde a linha é fabricada (soldada) na praia e posteriormente puxada através de um guincho que se encontra em um navio até a posição final*".

aqueduto"[3], "*manutenção e suporte a operação de canteiro*" (para aqueduto, para oleoduto e para UGG), "*soldagem e revestimento*" (só para aqueduto, só para UGG e para aqueduto/oleoduto simultaneamente).

A maioria de tais NFs segrega o valor de materiais e equipamentos em relação ao total da nota. Algumas poucas mencionam que o imposto seria retido no município de prestação. Todas as NFs foram emitidas pelo estabelecimento carioca da GLBL Brasil Oleodutos e Engenharia contra estabelecimentos da Petrobrás em Natal-RN ou Grumaré-RN.

Duas das NFs foram emitidas com o código "7*.02.01 – execução, por empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil*". Todas as demais foram emitidas com o código "*07.02.34 – montagem de peças*", isto é, como montagem relacionada à construção.

Salientou a impugnante que o art. 3º, III, da LC nº 116/2003 previa, domicílio tributário do município de execução das obras, no caso de serviços capituláveis nos subitens 7.02 e 7.19 do Anexo de tal LC:

> 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 (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS)
>
> [...].
>
> 7.19 – Acompanhamento e fiscalização da execução de obras de engenharia, arquitetura e urbanismo.

Realçou que o texto do referido subitem 7.02 incluía expressamente, como se vê acima, a "*instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos*".

Assinalou que o art. 46, IX, do Decreto municipal nº 10.514/1991 (Regulamento do ISS), incluía expressamente no conceito de construção civil a realização de obras e serviços de refinarias, oleodutos, gasodutos e outros sistemas de distribuição de líquidos e gases. Agregou que o art. 47 do mesmo Regulamento considerava expressamente como construção civil as sondagens, instalações e ligações e outros serviços, quando relacionados (neste último caso, diretamente) com obras e serviços do art. 46 (isto é, obras de construção civil, hidráulicas, elétricas e semelhantes).

---

[3] Nas palavras da contribuinte, inspeções ao longo da rota de lançamento dos dutos e no local de instalação do PLEM, para analisar que trechos dos dutos e do *casing* deveriam ser enterrados, calçados etc.

Asseverou que seus serviços não se poderiam enquadrar na engenharia prevista no subitem 7.01 da lista do ISS, visto que a descrição das NFs demonstraria referirem-se "*à fase do projeto relativa à obra de construção civil*". Argumentou que os serviços consistentes efetivamente em engenharia consultiva, referentes à "*fase preliminar do projeto*", teriam sido objeto de outras NFs, com recolhimento do respectivo ISS já devidamente efetuado ao Município do Rio de Janeiro. Juntou cópia de cinco dessas outras NFs (fls. 243-253).

Argumentou que também não se poderiam enquadrar seus serviços no subitem 14.06 da lista do ISS, na medida em que tal subitem referia expressamente instalação e montagem com material fornecido *exclusivamente pelo usuário final*, o que não seria o caso, já que a contribuinte é que teria sido a responsável por fornecer todos os materiais. Invocou como prova os itens 4.2.20.1 e 4.2.20.2 da especificação constante do contrato com a Petrobrás.

Consigno, todavia, que a redação de tais dispositivos contratuais não aponta inequivocamente para a contratada como fornecedora de todos os materiais. A cláusula 4.2.20.1 se inicia com a expressão indefinida "*todos os materiais a serem fornecidos pela contratada [...]*". E o item 4.2.20.2 assim dispõe: "*Caberá à CONTRATADA o fornecimento de materiais necessários à construção e montagem dos dutos e fabricação dos acessórios de lançamento, exceto nos que forem de fornecimento PETROBRÁS, conforme a presente especificação de serviços*".

Agrego que os itens 4.2.8.1, 4.2.8.5 e 4.2.20.7 de tal contrato assim dispõem:

> 4.2.8.1 Caberá à CONTRATADA o transporte terrestre e marítimo dos tubos, PLEM e demais materiais entre as áreas de armazenagem e o local de lançamento e instalação dois mesmos.
>
> 4.2.8.1.1 Os materiais fornecidos pela PETROBRÁS serão disponibilizados nos locais indicados no item 4.2.20.8 e podem ser mantidos no local até o fim do contrato ou até o momento em que forem retirados para aplicação nos respectivos projetos [...]
>
> 4.2.8.5 [...]
>
> 4.2.8.5.1 Uma vez que a responsabilidade pela retirada dos tubos do local de armazenagem é da CONTRATADA, a PETROBRÁS fará a emissão das NF's de entrega dos tubos para a instalação dos mesmos pela CONTRATADA [...]
>
> [...]
>
> 4.2.20.7 Serão materiais de fornecimento da PETROBRÁS:
>
> 4.2.20.7.1 Para o projeto Ubarana:
>
> a) Anodos de sacrifício conforme especificações e quantitativos das RMs aplicáveis.

b) Tubos de condução (linepipe) para a construção dos dutos e spools de interligação conforme especificações e quantitativos das RMs aplicáveis.

4.2.20.7.2 Para o projeto UGG:

a) Anodos de sacrifício conforme especificações e quantitativos das RMs aplicáveis.

b) Tubos de condução (linepipe) para a construção dos dutos e spools de interligação conforme especificações e quantitativos das RMs aplicáveis.

c) Válvulas para aplicação no PLEM".

Ainda em sua impugnação, a contribuinte deu a entender que consideraria o aqueduto, o oleoduto e o PLEM como bens imóveis, na medida em que "*incorporados ao solo*" nos termos do Código Civil, inclusive em sua parte submarina, o que, a seu ser, corroboraria que os serviços praticados teriam sido de obra de construção civil.

Invocou, em seu amparo, a Portaria nº 80/1970 do Ministério da Fazenda, segundo a qual se excluiriam do conceito de industrialização (montagem) as operações efetuadas fora do estabelecimento industrial consistentes na reunião de produtos, peças ou partes e de que resultasse a instalação de oleodutos e semelhantes.

Invocou ainda, em seu amparo, o decidido em 2009 pelo STJ no REsp nº 947.935, no qual aquela Corte decidiu que a montagem ou instalação de turbina em usina hidrelétrica integra a construção da usina, do mesmo modo que a instalação de equipamentos de condicionado central é equiparada à construção civil, para efeito de cobrança de ISS.

Por fim, em outra linha de argumentação, a impugnante assinalou que teria havido emissão de Anotação de Responsabilidade Técnica (ART) referente às suas obras perante o CREA, o que não seria exigível num caso de montagem não relacionada a uma obra. Juntou cópia da referida ART às fls. 254.

Em sua instrução para o julgamento de primeira instância, o órgão lançador comentou que a fiscalização havia sido provocada pelos pedidos de restituição/compensação de suposto indébito de ISS, formulados pela mesma contribuinte. Tais pedidos, objeto dos processos de nº 04.352.423/2014 e 04.352.611/2014, teriam citado, como seu fundamento, um suposto "*erro na identificação do domicílio tributário e do responsável pelo recolhimento do tributo, por sua sede se situar neste Município do Rio de Janeiro e os serviços surtirem efeito no Município de Grumaré-RN*".

De acordo com a instrução dos lançadores, estes, após terem examinado as escritas contábil e fiscal da contribuinte, bem como CDs com informações e relatórios gerenciais entregues pela contribuinte à Fiscalização, teriam concluído tratar-se de atividades tributáveis no Município do Rio de Janeiro, visto que *nenhuma das 31 NFs referiam qualquer código de obra*. Logo, não poderiam se relacionar a alguma obra de construção civil.

Por oportuno, consigno que, nas citadas NFs, no campo "observações", aparece a informação genérica: "*CEI/Código de Obra: COI*". De acordo com informações colhidas junto à Coordenadoria do ISS, a sigla "COI" costuma ser a utilizada por prestadores para abreviar a locução "Código de Obra Inexistente".

Agregaram os autores do lançamento que não se trataria tampouco de atividade de acompanhamento e fiscalização de obra. Tratar-se-ia, na verdade, de serviços de engenharia relativos à exploração/explotação de petróleo, minerais e derivados ou de manutenção/montagem de máquinas, aparelhos e equipamentos, serviços esses que também não deslocam o domicílio tributário para o município de execução.

Em suas razões de decidir, a F/SUBEX/REC-RIO/CRJ assinalou que, entre 2013 e 2014, a contribuinte emitira NFs e as considerara tributáveis no Rio de Janeiro, posteriormente mudando de entendimento e passando a pleitear a restituição do ISS pago por essas NFs ao Fisco carioca. Tais pleitos eram objeto dos autos de nº 04.352.423/2014 e 04.352.611/2014 e envolviam apenas NFs não abrangidas pelo Auto de Infração tratado no presente processo.

Destacou que as NFs contempladas no presente processo se assemelhavam em quase tudo àquelas tratadas nos citados processos de restituição, descrevendo o mesmo tipo de serviços, o mesmo tomador e a mesma época[4], entre outros itens. A única diferença seria a de que as NFs do presente processo haviam sido escrituradas pela contribuinte como isentas ou não tributáveis.

Asseverou a CRJ que, tendo em vista o recolhimento espontâneo efetuado com relação às notas abrangidas nos processos de restituição, a própria contribuinte teria considerado, em algum momento, que seus serviços não consistiam em obras de construção civil. Agregou que os autores do lançamento haviam realçado a ausência de código CEI obrigatório (código da obra) nas NFs, sinalizando que tal código seria inexistente, e considerado que se tratava de serviços de engenharia relacionada à exploração/explotação de petróleo e de serviços de manutenção/montagem.

[4] Saliente-se que as NFs tratadas nos presentes autos haviam sido emitidas entre 2012 e 2014.

O parecerista da CRJ assinalou ainda que a argumentação exibida na impugnação estaria integralmente centrada num único elemento probatório trazido ao processo, o supracitado contrato de nº 0801.0058065.10.2, do qual algumas cláusulas haviam sido destacadas pela impugnante para sustentar sua assertiva de que se trataria de serviços relacionados à construção civil. Logo, o fato determinante e suficiente para o deslinde do presente litígio seria o de que a impugnante não havia sido parte no referido contrato, de modo que não teria havido documento probatório apto a fundamentar a sua impugnação.

Agregou que o art. 80 do Decreto nº 14.602/1996 determinava o dever do impugnante de apresentar sua contestação, no prazo regulamentar, já instruída com todos os documentos em que se pretendesse se fundamentar, de modo que não caberia deferimento de produção de provas suplementares, como pedido na impugnação.

Por fim, comentou a CRJ que a análise do presente processo estaria sendo efetuada em conjunto com aquelas relativas aos dois pleitos de restituição, objetos dos autos de nº 04.352.423/2014 e 04.352.611/2014.

Não há, nos autos, comprovante postal de recebimento da decisão recorrida. De todo modo, autoridades do ISS prorrogaram o prazo recursal até 15/07/2021 (fls. 327), exatamente a data em que protocolado o Recurso Voluntário ora sob apreciação (fls. 328). Logo, o Recurso foi interposto tempestivamente.

Em sua petição recursal, a contribuinte suscita preliminar de nulidade da decisão recorrida.

Argumenta que a Global Industries Offshore teria sido "*incorporada em 2011 pelo grupo Technip do qual a impugnante faz parte, como amplamente divulgado pela mídia*". Junta como prova cópias de publicações dos sites "https://investors.technipfmc.com" e "https://www.offshore-mag.com, dando conta de que a "Technip" (sem maiores qualificações) teria concluído a aquisição da Global Industries Ltd (NASDAQ: GLBL) em assembleia realizada em 30/11/2011.

Afirma a Recorrente que a própria fiscalização havia reconhecido ter a GLBL realizado as obras do contrato de nº 0801.0058065.10.2, visto que o mencionado Quadro Auxiliar do Auto de Infração o mencionara como instrumento jurídico relativo aos serviços.

Consequentemente, a seu ver, teria restado evidenciado cerceamento ao seu direito de defesa no julgamento, na medida em que documento fundamental à comprovação de seu direito não teria sido objeto de análise pela CRJ. Argumentou que não poderia a Fazenda assumir postura dúbia, simultaneamente calcando sua autuação no referido instrumento e desconsiderando o mesmo instrumento quando apresentado pela contribuinte em sede de defesa. Agrega que, tendo em vista a incorporação da GLBL pelo grupo Technip, seria descabido o desprestígio da Fazenda ao referido contrato como elemento probatório.

No Mérito, reitera, em síntese, os argumentos da impugnação. Acrescenta que, no REsp nº 1.117.121, julgado em maio de 2020 no rito dos recursos repetitivos, o STJ firmara posição de que, sob a égide do DL nº 406/1968 ou já na LC nº 116/2003, o ISS dos serviços relacionados a obras é de competência do município onde realizada a obra. Todavia, naquele caso, tratava-se de serviços de projeto, assessoramento na licitação e gerenciamento da obra contratada.

Destaca a parte do julgado que considera a obra como uma universalidade, sem divisão das etapas de execução para efeitos de recolhimento de ISS. Sustenta que, para o STJ, o município competente para cobrar o ISS relativo à "*conjugação de serviços cujo resultado final seja verificado numa construção civil*" seria aquele onde realizada a obra. Invoca a definição de construção constante do verbete "engenharia" na wikipedia, a qual abrangeria a execução de todas as etapas do projeto.

Invoca, ainda, julgados do TJ-RJ, os quais, no entanto, trataram de serviços de recuperação de estruturas e decorrentes perícias subaquáticas, ou de serviços de projeto, assessoramento na licitação e gerenciamento da obra contratada, ou de serviços de geotécnica ou de serviços de instalação/manutenção/montagem *em que a prestadora era a responsável pelos materiais empregados*.

Após este Representante ter apresentado sua primeira promoção nestes autos, em 20/06/2022, o processo foi sorteado à então Relatora Dr. Carolina Viegas em 23/06/2022. Sucessivos pedidos subsequentes da contribuinte pelo cálculo atualizado da dívida adiaram o cronograma do processo, e este foi redistribuído em 31/08/2023à D. Conselheira Hevelyn Brichi Cardoso devido à saída da Relatora anterior. Em 11/07/2024, a contribuinte ingressou com pedido de certidão inteiro teor. E em 28/08/2024 apresentou "petição aditiva" a seu Recurso Voluntário.

O principal objetivo da referida petição aditiva é juntar o Aditivo Contratual nº 03, datado de 07/10/2010 e que segue às fls. 423 e seguintes. Por tal Aditivo, a Global Industries Offshore Inc cedeu parcialmente, à contribuinte, seus direitos obrigações decorrentes do Contrato 0801.0058065.10.2 com a Petrobrás.

Conforme se verifica às fls. 428-v e 430, o objeto da cessão inclui materiais, serviços e afretamento de embarcações. Os serviços respondem por cerca de R$ 9 milhões, do total de R$ 12 milhões do preço do fornecimento terceirizado pelo Aditivo. São, em sua parte de maior valor, serviços denominados de modo genérico como "procedimento executivo" e "detalhamento de projeto". Há ainda serviços de de *pre lay survey submarino da diretriz de aqueduto*, *pre lay survey submarino da do* casing *de proteção do cabo elétrico e pre lay survey submarino da diretriz do duto*. Não há, fora isso, maiores diferenças em relação ao contrato parcialmente cedido, expressamente ratificado, quanto ao mais, no Aditivo, pelas três partes envolvidas."

A Representação da Fazenda requereu a rejeição da preliminar de nulidade da decisão recorrida, suscitada pelo Contribuinte, e, no mérito, propôs o improvimento do recurso.

É o relatório.

V O T O

O cerne principal deste feito reside na caracterização da natureza das atividades prestadas pela Recorrente e objeto do Auto de Infração nº 301.340, especificamente, se concernentes ao serviço de obra de construção civil, enquadrado no subitem 7.02 da Lista de Serviços da Lei Complementar nº 116/2003, como defendido pela Recorrente, ou aos serviços de engenharia, manutenção e montagem de máquinas, aparelhos e equipamentos, previstos nos subitens 07.01, 14.01 e 14.06, conforme compreendido pelo Fiscal Autuante. A caracterização é relevante, pois, como cediço, define a legitimidade ativa, ou não, da Municipalidade carioca para o recolhimento e cobrança do ISS incidente sobre as atividades autuadas.

Preliminarmente, a Recorrente sustenta que a decisão prolatada pela Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários é nula, pois desconsiderou o Contrato nº 0801.0058065.10.2 como documento probatório.

Como será demonstrado, o justo deslinde deste litígio depende intrinsicamente da análise do Contrato nº 0801.0058065.10.2. Consequentemente, eventual acolhimento da preliminar e, em decorrência, a determinação do retorno dos autos à instância de origem apenas desprestigiaria o princípio da celeridade e eficiência da máquina pública, além de deixar de observar a razoável duração do processo, pois retardaria o reexame de conjunto probatório que pode – **e deve!** – ser feito no âmbito deste Colegiado.

Assim, DEIXO DE ACOLHER a preliminar de nulidade suscitada.

Quanto ao mérito, é de ressaltar que o tema em debate não é novo neste Conselho e já tive a oportunidade de expor meu entendimento sobre situação que muito se assemelha a que ora se analisa, quando do julgamento do Recurso Voluntário nº 19.033 (Acórdão nº 18.102, sessão do dia 15 de setembro de 2022).

Como se infere do objeto do Contrato nº 0801.0058065.10.2, a GLOBAL INDUSTRIES OFFSHORE LLC. foi contratada pela Petrobrás para (i) "*afretamento de embarcações*"; (ii) "*fornecimento de bens*" e (iii) "*prestação de serviços relativos à análise de consistência do projeto básico, projeto executivo, montagem e interligação de equipamentos e módulos, modificações em equipamentos e instalações existentes, comissionamentos e testes para empreendimentos na Região Nordeste, sob o regime de preços unitários* [...], ***para a implementação de Empreendimentos para Dutos Submarinos (IEDS)*** *[...]*" (grifei). O Anexo I do referido Contrato, em que há a Especificação dos Serviços, esclarece que a contratação tem como objetivo a ***construção* e instalação** de aqueduto no "*campo de Ubarana*", "*partindo da praia do Minoto no município de Guamaré/RN até a Plataforma de Ubana-3*", bem como a instalação de oleoduto e novo PLEM (*Manifold* Submarino de Extremidade de Dutos[5]) na Unidade de Gasolina de Guamaré/RN.

[5] Definição resumida de *Manifold* em https://nossaenergia.petrobras.com.br/w/inovacao/conheca-seis-equipamentos-submarinos-da-petrobras-o-que-sao-e-para-que-servem

Tenho a opinião de que projetos de dutos submarinos estão enquadrados no art. 46, inciso IX, do Decreto nº 10.514/1991 (Regulamento do ISS, no Município do Rio de Janeiro), como asseverei no já citado julgamento do Recurso Voluntário nº 19.033. A construção de sistemas de distribuição de líquidos, tais como oleoduto e aqueduto, por sua vez, tem sua natureza expressamente caracterizada como construção civil pelo mesmo art. 46, inciso IX, do RISS, cuja reprodução é válida:

> Art. 46 Entende-se por construção civil, obras hidráulicas, elétricas e semelhantes a realização das seguintes obras e serviços: (Redação dada pelo Decreto nº 23.753/2003)
>
> [...]
>
> IX - refinarias, oleodutos, gasodutos e outros sistemas de distribuição de líquidos e gases.

Mesmo que eu entendesse que as atividades relacionadas aos projetos de dutos submarinos e construção e instalação de aquedutos e oleodutos do caso em tela, todos de titularidade da Petrobras, não são enquadradas como obras de "*refinarias, oleodutos, gasodutos e outros sistemas de distribuição de líquidos e gases*", conforme previsão contida no art. 46, inciso IX, do RISS, mas sim como engenharia, manutenção, instalação e montagem industrial, na forma que consignam a Representação da Fazenda e o Fiscal Autuante, ainda assim, acredito que os serviços objeto do Contrato nº 0801.0058065.10.2 são relacionados a uma obra de construção civil.

Inclusive, da leitura das Notas Fiscais base da autuação vejo que as atividades ali descritas compreendem, no mínimo, serviços auxiliares e complementares à obra de construção civil, pois agregam benfeitoria e funcionamento à instalação da Petrobrás, a qual é destinada ao desenvolvimento de infraestrutura de produção e escoamento de petróleo e gás nos campos de Ubarana e Polo Industrial de Guamaré – projeto este que demandou a celebração do Contrato nº 0801.0058065.10.2. Logo, é certo dizer que tais atividades são indissociáveis da construção e instalação dos dutos submarinos, oleodutos e aquedutos.

Aliás, quanto à indissociação das atividades auxiliares e complementares à obra de construção civil, é de suma importância recordar que o Superior Tribunal de Justiça – STJ, ao analisar o local do recolhimento do ISS em casos de prestação de serviço de construção civil, definiu, através da sistemática do Recurso Repetitivo, que a obra deve ser considerada como uma **universalidade**. Isso porque, "*mesmo* (que) *estabeleça o contrato diversas etapas da obra de construção, muitas das quais realizadas fora da obra e em município diverso, onde esteja a sede da prestadora,* ***considera-se a obra como uma universalidade, sem divisão das etapas de execução para efeito de recolhimento do ISS***"[6]. (grifei)

[6] Recurso Especial Repetitivo nº 1.117.121/SP.

Em outros dizeres, na hipótese de as partes resolverem, pela conveniência que lhes faculta a livre iniciativa privada, separar em etapas a obra de construção civil e, consequentemente, faturar separadamente cada fase/escopo, isso não desnatura a universalidade da obra, que seguirá sendo um único serviço – **caso tudo esteja relacionado a um mesmo contrato, claro**.

De maneira ainda mais objetiva: independentemente da separação do faturamento das etapas de manutenção, engenharia, montagem ou quaisquer outros serviços auxiliares/complementares, em se tratando de um único contrato de execução de obra de construção civil, essas atividades são enquadradas como o serviço descrito no subitem 7.02.

Essencial também pontuar que a previsão contratual de fornecimento de parte dos materiais pela Petrobrás (contratante) não é elemento essencial para o enquadramento da atividade no subitem 14.06. Aliás, diferentemente do que comentou pela d. Representação da Fazenda, as características da operação a ser tributada não podem ser analisadas de forma isolada, para fins de enquadramento da atividade na Lista de Serviços da Lei Complementar nº 116/2003.

A doutrina hoje dominante considera como fator determinante de enquadramento da montagem industrial como serviço de construção civil a fixação ou não da instalação ou montagem ao solo.

Esse entendimento é compartilhado por Aires Barreto (ISS na Constituição e na Lei, São Paulo, Dialética, 2003, p. 207), para quem "*o elemento distintivo fundamental entre as atividades de instalação e montagem e a de construção civil está na 'agregação' ou não ao solo, dos equipamentos ou aparelhos montados ou instalados*". Ele lista os seguintes requisitos necessários para o enquadramento da atividade como construção civil: a) que sua execução seja precedida de projetos de engenharia (como o exige a farta legislação administrativa); b) que os serviços sejam efetivados fora do estabelecimento industrial, que produziu os materiais; c) que os serviços consistam na reunião de produtos, peças ou partes, de que resultem em edificação, construção ou obra, inclusive de complexo industrial, integrado permanentemente ao imóvel ('agregado ao solo')".

O glossário contido no Anexo I da Resolução nº 1010/2005, editada pelo CONFEA, por exemplo, traz o entendimento de vários termos utilizados na referida resolução, dentre eles:

> Obra – resultado da execução ou operacionalização de projeto ou planejamento elaborado visando à consecução de determinados objetivos.
>
> Execução – atividade em que o Profissional, por conta própria ou a serviço de terceiros, realiza trabalho técnico ou científico visando à materialização do que é previsto nos projetos de um serviço ou obra.

> Projeto – representação gráfica ou escrita necessária à materialização de uma obra ou instalação, realizada através de princípios técnicos e científicos, visando à consecução de um objetivo ou meta, adequando-se aos recursos disponíveis e às alternativas que conduzem à viabilidade da decisão.

Segundo a regulamentação do CONFEA, é de se concluir que obra de engenharia resulta sempre da execução de um projeto de engenharia.

Ademais, a natureza de "*obra de engenharia*", para tais serviços, pode ser comprovada pela exigência de ART (atestado de responsabilidade técnica).

Se há elementos suficientes, como (i) a existência prévia de um projeto de engenharia que permita a execução da obra; (ii) a presença obrigatória de um Engenheiro como responsável técnico pela obra; e (iii) a certeza de que o equipamento, peça ou produto será fixado em uma edificação, sem perder suas características próprias, estaremos diante do serviço de montagem industrial, tipificado no item 7.02 da LC 116/03. Ou seja, serviço de obra de construção civil.

Tenho, pois, que as definições trazidas no instrumento contratual são suficientes para se concluir que, mesmo que eventualmente se compreenda como montagem industrial parte das atividades objeto do Contrato nº 0801.0058065.10.2, tal escopo está incluído no rol do serviço de obra de construção civil, não havendo de se falar em enquadramento no subitem 14.06.

Muito embora as premissas aqui adotadas – baseadas, principalmente, no cotejo analítico entre a descrição das Notas Fiscais autuadas e o escopo objeto do Contrato nº 0801.0058065.10.2 – me levem à conclusão de que as atividades fiscalizadas configuram o serviço de construção civil de que cuida o subitem 7.02, admito que o fato de as NF-s terem sido emitidas pela GLBL BRASIL OLEODUTOS E SERVIÇOS LTDA., ora Recorrente, mas a contratada ser a GLOBAL INDUSTRIES OFFSHORE LLC. faz subsistirem dúvidas quanto à subsunção dos argumentos trazidos no apelo à verdade material dos fatos.

Na busca de complementar seus argumentos e aclarar a realidade fática do contexto narrado, a Recorrente acostou, em 28 de agosto de 2024, manifestação apresentando o Aditivo nº 03, o qual trata da cessão parcial de direitos e obrigações do Contrato nº 0801.0058065.10.2 da GLOBAL INDUSTRIES OFFSHORE LLC. para a GLBL BRASIL OLEODUTOS E SERVIÇOS LTDA. Por meio do referido aditivo, foram cedidas algumas etapas do afretamento de embarcações, fornecimento de materiais e serviços. Este último escopo, que é o que mais interessa para o presente julgamento, apresenta-se da seguinte forma:

Anexo II-C (Serviços)

ITEM	DISCRIMINAÇÃO	QTD	UNID	PREÇO UNITÁRIO LÍQUIDO (R$)	PREÇO UNITÁRIO BRUTO (R$)	PREÇO PARCIAL BRUTO (R$)
1.1.1	PROCEDIMENTOS EXECUTIVOS (GLBL)	01	Verba	R$ 1.965.807,77	R$ 2.292.487,19	R$ 2.292.487,19
1.1.2	DETALHAMENTO DE PROJETO (GLBL)	01	Verba	R$ 1.624.053,82	R$ 1.893.940,31	R$ 1.893.940,31
1.5.1.a	PRE LAY SURVEY SUBMARINO DA DIRETRIZ DO AQUEDUTO (GLBL)	01	Unid	R$ 85.198,93	R$ 99.357,35	R$ 99.357,35
1.5.2.a	PRE LAY SURVEY SUBMARINO DA DIRETRIZ DO CASING DE PROTEÇÃO DO CABO ELÉTRICO (GLBL)	01	Unid	R$ 21.299,73	R$ 24.839,34	R$ 24.839,34
2.1.1	PROCEDIMENTOS EXECUTIVOS (GLBL)	01	Verba	R$ 1.965.807,77	R$ 2.292.487,19	R$ 2.292.487,19
2.1.2	DETALHAMENTO DE PROJETO (GLBL)	01	Verba	R$ 1.624.053,82	R$ 1.893.940,31	R$ 1.893.940,31
2.5.1.a	PRE LAY SURVEY SUBMARINO DA DIRETRIZ DO DUTO (GLBL)	01	Unid.	R$ 178.940,02	R$ 208.676,41	R$ 208.676,41

Muito embora o referido aditivo contratual tenha sido acostado em momento posterior à oportunidade oferecida pela legislação carioca para tal, não coaduno com a Promoção da Fazenda, quando o i. Representante fazendário defende "*ter ocorrido a dupla preclusão, consumativa e temporal, no que tange à possibilidade de a contribuinte apresentar qualquer nova argumentação*".

Isso porque, como já aventado neste Conselho, desconsiderar as provas acostadas pelo contribuinte mostra-se, no mínimo, conduta equivocada e vai de encontro à tendência atual de fortalecimento do contencioso administrativo tributário como solução alternativa de conflitos, visando a atender ao princípio da economicidade e evitando-se a judicialização de questões que poderiam ser solucionadas nas instâncias administrativas.

A meu ver, o desprezo pela nova prova seria um excesso de burocracia e de formalidade, em um processo que se caracteriza pela informalidade e pela busca da verdade material. Não vislumbro qualquer justificativa ou prejuízo para a Fazenda para que a questão venha a ser enfrentada pelo órgão colegiado e paritário.

Pois bem. Da leitura da manifestação de 28 de agosto de 2024, vejo que a descrição dos serviços cedidos à Recorrente estaria contida no Anexo II do Aditivo nº 03 Contrato nº 0801.0058065.10.2. Todavia, o citado Anexo II não foi apresentado.

Tal fato enfraquece a tese defendida pela Recorrente, uma vez que não oportuniza a este colegiado o pleno conhecimento das atividades cedidas, prejudicando o convencimento quanto à natureza dos serviços.

Percebo, ainda, que as etapas envolvidas no "*Anexo II-C (serviços)*" somam o montante de R$ 8.705.728,10, não coincidindo com o montante refletido nas Notas Fiscais autuadas.

Diante desse cenário, não encontro fundamentos que me levem à convicção plena de que as atividades fiscalizadas são, de fato, de construção civil, como quer fazer crer a Recorrente.

Nesse cenário, reforço, é impossível conhecer a verdadeira natureza das atividades alvo do Auto de Infração nº 301.340.

Assim, diante da ausência da completa descrição dos serviços cedidos, assim como de outros documentos capazes de elucidar a questão, como boletins de medição, relatórios de serviços prestados, etc, resta evidente que a Recorrente não logrou êxito no ônus da prova, o que lhe incumbia.

Nessa toada, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, mantendo-se integralmente o Auto de Infração nº 301.340.

É como voto.

A C Ó R D Ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos em que é Recorrente: **GLBL BRASIL OLEODUTOS E SERVIÇOS LTDA.** e Recorrido: **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS.**

Acorda o Conselho de Contribuintes:

1) Por unanimidade, rejeitar a preliminar de nulidade da decisão recorrida, suscitada pelo Contribuinte, nos termos do voto da Relatora; e

2) No mérito, por unanimidade, negar provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do voto da Relatora.

Ausentes das votações os Conselheiros ALFREDO LOPES DE SOUZA JUNIOR, GABRIEL ABRANTES DOS SANTOS e BERITH JOSÉ CITRO LOURENÇO MARQUES SANTANA, substituídos, respectivamente, pelos Conselheiros Suplentes EDUARDO GAZALE FÉO, IURI ENGEL FRANCESCUTTI e ABEL MENDES PINHEIRO JUNIOR.

Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro, 14 de agosto de 2025.

FERNANDO MIGUEZ BASTOS DA SILVA
PRESIDENTE

ABEL MENDES PINHEIRO JUNIOR
CONSELHEIRO
(Designado para assinar o voto da Conselheira Relatora HEVELYN BRICHI RODRIGUES, por aplicação do art. 9º, inciso XXXVII, do Regimento Interno deste Conselho)