



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 11080.726628/2013-35
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3201-002.070 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de fevereiro de 2016
Matéria PIS E COFINS
Recorrente THYSSENKRUPP ELEVADORES S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/06/2008 a 31/12/2009

SOLUÇÃO DE CONSULTA DESFAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE. ALTERAÇÃO POR DECISÃO PROFERIDA NO ÂMBITO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. VALIDADE.

Não há óbice legal para que seja alterado entendimento veiculado em solução de consulta, desfavorável ao contribuinte, por decisão emanada no âmbito do contencioso administrativo fiscal.

SERVIÇOS DE INSTALAÇÃO DE ELEVADORES.

A instalação de elevadores subsume-se ao conceito de "serviço", do que decorre que se submete ao regime cumulativo das contribuições ao PIS e à COFINS. Inteligência do Decreto n. 7708/2011, que instituiu a Nomenclatura Brasileira de Serviços.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO

No lançamento de ofício, o valor originário do crédito tributário compreende o valor do tributo e da multa por lançamento de ofício. Sobre a multa por lançamento de ofício não paga no vencimento incidem juros de mora.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/06/2008 a 31/12/2009

SOLUÇÃO DE CONSULTA DESFAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE. ALTERAÇÃO POR DECISÃO PROFERIDA NO ÂMBITO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. VALIDADE.

Não há óbice legal para que seja alterado entendimento veiculado em solução de consulta, desfavorável ao contribuinte, por decisão emanada no âmbito do contencioso administrativo fiscal.

SERVIÇOS DE INSTALAÇÃO DE ELEVADORES.

A instalação de elevadores subsume-se ao conceito de "serviço", do que decorre que se submete ao regime cumulativo das contribuições ao PIS e à COFINS. Inteligência do Decreto n. 7708/2011, que instituiu a Nomenclatura Brasileira de Serviços.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO

No lançamento de ofício, o valor originário do crédito tributário compreende o valor do tributo e da multa por lançamento de ofício. Sobre a multa por lançamento de ofício não paga no vencimento incidem juros de mora.

Recurso Voluntário Provido e Recurso de Ofício Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencido o Conselheiro Winderley Moraes Pereira, relator. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza – Presidente

(assinado digitalmente)

Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo- Relatora

Participaram da sessão de julgamento, os Conselheiros: : Charles Mayer de Castro Souza, Mércia Helena Trajano Damorim, Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo, Winderley Moraes Pereira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto, Tatiana Josefovicz Belisario e Cassio Shappo.

Relatório

Por bem descrever os fatos adoto, com as devidas adições, o relatório da primeira instância que passo a transcrever.

O contribuinte em epígrafe foi alvo de fiscalização que teve seu início em 19/07/2012, conforme o Termo de Início de Ação Fiscal das fls. 2 a 4.

Foi lhe solicitado então toda a sua documentação fiscal e contábil, a destacar: descrição do processo produtivo, com os principais insumos; contratos sociais e alterações; declaração sobre ações judiciais; demonstrativo de cálculo detalhado da base de cálculo das contribuições, com as rubricas que compõe os valores lançados nos DACONs; demonstrativo de todas as receitas auferidas; demonstrativo de notas fiscais de exportação; informação sobre as exportações realizadas através de comercial exportadora; informação sobre produtos vendidos com tributação suspensa ou com alíquota zero; demonstrativo

detalhado de como são calculados os créditos das contribuições; para os créditos considerados como insumos apresentar relação de todas as notas fiscais correspondentes; para cada tipo de crédito lançado no DACON apresentar os elementos comprobatórios; demonstrativo detalhado das despesas de armazenagem e frete; fornecer listagem com os dez maiores fornecedores e clientes; apresentar tabela demonstrativa dos encargos, informando os bens depreciados e os seus prazos; apresentar o livro fiscal do ISS; informação se a empresa recebe ou recebeu algum tipo de crédito ou subvenção fiscal oriundo de incentivos fiscais, com demonstração dos cálculos; informação se houve transferência de créditos para terceiras empresas; Livro de Apuração do ICMS; Livro de Apuração do Lucro Real; Livro de Apuração do IPI; Livro de Registro de Entradas e de Saídas; Livro Razão Contábil; Balancetes Mensais Analíticos; Balanço Anual ... arquivos digitais das notas fiscais (com as notas fiscais de saída ou de entrada, arquivos de exportação, importação, insumos relacionados, cadastros, naturezas das operações e arquivos complementares do PIS e da Cofins); arquivo com lançamentos contábeis, saldos mensais, fornecedores, clientes, plano de contas, centro de custo e de despesa, entre outros.

Encontram-se às fls. 178 a 311 dos autos os dados apresentados pelo impugnante sob intimação, entre os quais: o cálculo das contribuições apuradas, com a discriminação das receitas; bases de cálculo; créditos do período; valores correspondentes ao regime não-cumulativo e cumulativo; deduções; e descrição das contas com as rubricas, valores e conciliações.

Verificou-se que o contribuinte, em 17/06/2004, havia peticionado uma consulta através do processo administrativo nº 13804.002882/2004-76 a respeito de contratos de fornecimento e instalação de elevadores (atividade da empresa) e o enquadramento a que estariam sujeitas essas operações (fls. 312 a 318).

Como resposta, a SRRF/8ª RF/DISIT elaborou a Solução de Consulta nº 446, de 18/09/2007, onde é dito que a instalação de elevadores não caracterizaria obra de construção civil, descabendo assim a aplicação do inciso XX, do art. 10, da Lei nº 10.833/03, e que tal atividade seria na verdade uma operação de industrialização, na modalidade montagem. Eis a ementa dessa Solução de Consulta (fls. 333 a 341):

ELEVADORES. NÃO-CUMULATIVIDADE.

A instalação de elevador por seu produtor não caracteriza obra de construção civil, descabendo aplicação do art. 10, XX, da lei nº 10.833, de 2003. Caracteriza-se como operação de industrialização, na modalidade montagem, a reunião de partes, peças e componentes da qual resulte elevador, inclusive quando realizada fora do estabelecimento do executor, no próprio prédio onde esse equipamento será utilizado. Sofre incidência da contribuição para o PIS/Pasep em regime de apuração não-cumulativo o total das receitas decorrentes do fornecimento de elevador por seu produtor, o qual se conclui ao final do processo de montagem. (gn)

Obs.: Ementa igual para a Cofins.

Ressalte-se que para peticionar uma consulta o contribuinte deve declarar que o fato questionado não foi objeto de decisão anterior, proferida em consulta ou litígio em que foi parte. A empresa, mesmo sabedora disso, encaminhou, posteriormente, nova consulta dessa feita para a Superintendência da 10ª Região Fiscal, tendo feito declaração que omitia a existência da Solução de Consulta nº 446:

“Destaca-se que o fato aqui descrito NÃO foi objeto de consulta que envolva a Consulente” (fl. 355)

Diante da atitude do contribuinte de enviar consulta sobre o mesmo tema que fizera em outra anterior e que já havia lhe sido respondida, foi emitido o Parecer 52 – SRRF10/Disit, de 13/09/2011, aonde foi declarada a ineficácia da nova consulta formulada para a Superintendência da 10ª RF, com fundamento nos termos do inciso IV, do art. 52, do Decreto nº 70.235/72, e inciso VI, art. 15, da IN RFB nº 740, de 2007, e no uso da competência prevista no inciso II, § 1º, art. 48, da Lei nº 9.430/96, e inciso II, do art. 10, da IN RFB nº 740, de 2007, sendo que assim dispõe a ementa do Despacho Decisório que anulou essa 2ª solução de consulta (fls. 346 a 353):

SOLUÇÃO DE CONSULTA EDITADA SOBRE FATO OBJETO DE SOLUÇÃO ANTERIOR NÃO MODIFICADA. VÍCIO INSANÁVEL DE LEGALIDADE. ANULAÇÃO OBRIGATÓRIA PELA ADMINISTRAÇÃO. DESCONSTITUIÇÃO DOS EFEITOS DA SOLUÇÃO DE CONSULTA ANULADA. CONSEQÜENTE MANUTENÇÃO DOS EFEITOS DA PRIMEIRA SOLUÇÃO DE CONSULTA. DECLARAÇÃO DE INEFICÁCIA DA SEGUNDA CONSULTA FORMULADA. (fl. 346)

Esclarecido esse ponto, a fiscalização procedida pela DRF jurisdicionante junto à empresa resultou num lançamento de crédito tributário total de R\$ 26.757.553,68 (R\$ 21.984.584,63 de Cofins e R\$ 4.772.969,05 de PIS). Os Autos de Infração se encontram às fls. 443 a 463 e compreendem os períodos de apuração entre junho de 2008 a dezembro de 2009.

O correspondente Relatório de Ação Fiscal se encontra às fls. 464 a 474. O lançamento se deveu em razão da insuficiência de recolhimento das contribuições não-cumulativas.

O levantamento da fiscalização, em especial, apurou que o contribuinte registrava suas receitas de instalação de elevadores como inseridos na construção civil, sendo excluídas do regime de não-cumulatividade das contribuições. Esse era o exato objeto da dúvida respondida pela Solução de Consulta nº 446, a qual apontava uma posição totalmente contrária a esse entendimento.

Dessa forma, procedeu à fiscalização o reenquadramento das receitas de instalação dos produtos fabricados (elevadores), visto que a atividade desenvolvida pelo contribuinte é diversa da atividade de construção civil. Tal atividade estaria de acordo com o disposto no art. 4º do Regulamento do IPI (RIPI) –

Decreto nº 4.544/02, concluindo que essa operação que consistia na reunião de peças, partes e componentes de um elevador se

caracterizava como montagem, com a conseqüente incidência do IPI.

Caracterizando-se como montagem, e não construção civil, a atividade de instalação de elevadores não se sujeitaria ao regime cumulativo, mas sim ao não-cumulativo. Os demonstrativos dos cálculos da fiscalização se encontram sintetizados à fl. 474 dos autos.

A ciência dos Autos de Infração foi dada ao contribuinte em 27/06/2013 (fls. 478 e 479). A impugnação foi apresentada em 26/07/2013, às fls. 480 a 516, onde em síntese o contribuinte faz as seguintes alegações:

- QUE a infração apurada pela fiscalização diz respeito as suas receitas de instalações de elevadores, as quais enquadrava no regime cumulativo, e que no entender da fiscalização se caracterizariam como operação industrial na modalidade de montagem, e não como obra de construção civil.

- QUE por entender que tal serviço de instalação não se caracteriza como atividade de industrialização na atividade de montagem, ajuizou a ação ordinária nº 88.00.03357-1 contra a União Federal, transitada em julgado em 08/05/1997, a fim de se abster da exigência de IPI decorrente da realização de obras de instalação de elevadores. Dessa forma, os Autos de Infração lavrados estariam ignorando e afrontando o comando judicial, constituíram o crédito tributário justamente ao argumento de que a receita dos serviços prestados pela impugnante decorrente da realização de obras de instalação de elevadores é industrialização, na modalidade montagem.

- QUE formulou, em 17/06/2004, consulta à SRRF da 8ª RF (processo nº 13804.002882/2004-76), onde perguntava se os serviços de instalação de elevadores ou sua modernização seriam enquadráveis nos termos do inciso XX, do art. 10, da Lei nº 10.833/03, tendo recebido como resposta a Solução de Consulta nº 446/2007, onde se dispunha que esses serviços de instalação de elevadores se caracterizariam como operação de industrialização na modalidade de montagem, sujeitando-se ao regime não-cumulativo das contribuições.

- QUE encaminhou essa mesma consulta em 01/08/2008, dessa feita para a SRRF da 10ª RF. Diz que os postulantes que fizeram essa nova consulta em nome da empresa não tinham conhecimento da existência da primeira, sendo que a resposta da sua 2ª consulta teria enquadrado as atividades de instalação de elevadores como obras de construção civil.

- QUE, em outubro de 2011, tomou conhecimento da Notificação DRF/POA/SEORT nº 768/2011, declarando ineficaz a 2ª consulta formulada sobre a mesma matéria.

- QUE da instalação de um elevador, ao contrário do que ocorre com a montagem industrial, não resulta um produto novo ou unidade autônoma, mas sim a simples reunião de suas partes que saem prontas e acabadas da fábrica. Faz no corpo de sua impugnação uma longa descrição do que é construção civil e montagem industrial. Comenta que elevadores se tratam de bens imóveis incorporados à edificação.

- QUE ainda que se superasse a preliminar de que a empresa estaria sujeita à cumulatividade, não poderia exigir o Fisco pelo seu enquadramento na não-cumulatividade os valores lançados sem levar em consideração os créditos desse regime de apuração relativos à sub-contratação de terceiros para os serviços de instalação.

- QUE a fiscalização ao alterar o seu regime para a sistemática não-cumulativa deixou de considerar os pagamentos efetuados pela impugnante pela sistemática cumulativa.

- QUE os serviços de instalação de elevadores consubstanciam obra de construção civil com incidência de ISS, e não de IPI. Com isso, presta serviços definidos no item 7.02 da Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

- QUE o fato de uma eventual discrepância ou discordância quanto às atividades econômicas descritas no CNAE não podem ser motivo suficiente para fundamentar a exigência de tributo, defendendo que as suas atividades também englobariam o Código 4329-1/03 (construção civil).

- QUE não podem ser cobrados juros sobre a multa de ofício.

POR FIM, requer que se julguem insubsistentes os Autos de Infração lavrados, seja pelas nulidades apontadas, seja pela sua total improcedência quanto ao mérito.

Tendo sido encaminhado esse processo para julgamento na DRJ, o mesmo por decisão emanada da Resolução nº 10-000.494, retornou para a DRF em diligência para especificamente apurar duas questões relativas ao reenquadramento da sistemática do regime cumulativo para o não-cumulativo a que foi submetido o contribuinte (fls. 857 a 858):

a) Verificar a fidedignidade de créditos sujeitos ao regime não-cumulativo sobre as receitas de instalações de elevadores a que teria direito o contribuinte pela passagem da sistemática cumulativa para a não-cumulativa.

b) Verificar a fidedignidade dos valores pleiteados pela empresa na impugnação como pagamentos de PIS e de Cofins no regime cumulativo sobre as receitas de instalação de elevadores, para fins de imputação/compensação com os débitos de PIS e de Cofins no regime não-cumulativo, tendo em vista a reclassificação dessas receitas e de suas bases de cálculo de um regime para outro.

O contribuinte foi então intimado a apresentar uma série de documentos e comprovações (fls. 859 a 860). Dessa intimação foram juntados aos autos: fichas de apuração de créditos; valores recolhidos das contribuições em DARFs ou por compensações; descrição dos registros contábeis com a conta, nota fiscal, serviço prestado, CFOP, nome do participante, entre outros.

O resultado da diligência se encontra no Relatório das fls. 1.233 a 1.237. Destaca-se a tabela da fl. 1.235 com os créditos relacionados mês a mês a que faria jus a empresa, e a tabela da fl. 1.236 com o demonstrativo dos valores recolhidos para o mesmo período.

Realizada a diligência foi aberto novo prazo para manifestação do contribuinte caso assim ele entendesse necessário, o que o fez às fls. 1.258 a 1.265 dos autos. Apresenta os seguintes novos argumentos:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 24/05/2016 por ANA CLARISSA MASUKO DOS SANTOS ARAUJO, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por ANA CLARISSA MASUKO DOS SANTOS ARAUJO, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por

CHARLES MAYER DE CASTRO SOUZA, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por ANA CLARISSA MASUKO DOS SANTOS ARAUJO

OS ARAUJO

Impresso em 25/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- QUE apontou a nulidade dos Autos de Infração, pois ao apurar o PIS/Cofins, segundo as regras da não-cumulatividade, a autoridade lançadora deveria ter apurado e abatido do montante exigido os créditos que a impugnante teria direito.

- QUE apontou uma segunda nulidade dos Autos de Infração, pois a autoridade lançadora apurou os valores que entendera devidos, sem considerar os recolhimentos do contribuinte segundo as regras da cumulatividade.

- QUE no Relatório da diligência foi reconhecida a fidedignidade dos créditos de PIS/Cofins para aquelas despesas para quais a impugnante apresentou cópias das respectivas notas fiscais (o que representou aproximadamente 80%).

- QUE tais fatos determinam a nulidade dos Autos de Infração, visto que se a autoridade fiscal deixou de considerar os créditos e os pagamentos da cumulatividade a que faria jus o impugnante no regime não-cumulativo, estaria evidenciado vício insanável do lançamento.

- QUE tem direito a 100% dos créditos se mantida a sistemática da não-cumulatividade, não concordando com a glosa de 20% devido ao fato de a empresa não ter entregue as respectivas notas fiscais no curso da diligência. Defende que as Leis nº 10.833/03 e 10.637/02 não trazem qualquer referência que o crédito está condicionado à apresentação da respectiva nota fiscal. Discorre que a lei apenas exigiria que os bens e serviços contratados sejam utilizados como insumos na prestação de serviços. Diz existir planilha com o número das notas fiscais e das rubricas contábeis, entre outros, que comprovariam os lançamentos das respectivas despesas.

POR FIM, ratifica os argumentos de sua defesa, requerendo que sejam julgados insubsistentes os Autos de Infração lavrados, seja pelas nulidades apontadas, seja pela sua total improcedência quanto ao mérito.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento decidiu por exonerar parte do lançamento ao considerar na apuração do PIS e da COFINS os recolhimentos realizado pelo regime cumulativo e os créditos apurados no regime não cumulativo. A decisão da DRJ foi assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/06/2008 A 31/12/2009

SOLUÇÃO DE CONSULTA. VALIDADE.

É de se considerar Solução de Consulta que se encontra em plena validade, emanada por autoridade competente, não perdendo seus efeitos em relação à ação ordinária trazida pelo contribuinte aos autos, tendo em vista que tal ação trata de tributo diverso das contribuições aqui em análise, além de versar sobre legislação anterior às leis que criaram a não-cumulatividade do PIS e da Cofins.

SOLUÇÃO DE CONSULTA. EFEITOS.

Não produz efeitos consulta formulada, quando o contribuinte encaminha essa consulta com o mesmo objeto de outra anterior com decisão em plena validade.

ALTERAÇÃO DE OFÍCIO DE REGIME DE TRIBUTAÇÃO.

Tendo a fiscalização apurado que, para determinadas operações o contribuinte não se sujeita ao regime cumulativo, mas sim ao não-cumulativo, procedendo assim o seu reenquadramento, entende-se que o interessado faz jus aos créditos que tenha direito nesse novo regime, assim como também à imputação dos pagamentos efetivados em relação ao tributo ora exigido, não obstante a alteração de regime procedida de ofício.

NOTA FISCAL. FORÇA PROBANTE.

As notas fiscais fazem prova das operações comerciais realizadas pelas empresas.

CERTEZA E LIQUIDEZ.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/06/2008 A 31/12/2009

SOLUÇÃO DE CONSULTA. VALIDADE.

É de se considerar Solução de Consulta que se encontra em plena validade, emanada por autoridade competente, não perdendo seus efeitos em relação à ação ordinária trazida pelo contribuinte aos autos, tendo em vista que tal ação trata de tributo diverso das contribuições aqui em análise, além de versar sobre legislação anterior as leis que criaram a não-cumulatividade do PIS e da Cofins.

SOLUÇÃO DE CONSULTA. EFEITOS.

Não produz efeitos consulta formulada, quando o contribuinte encaminha essa consulta com o mesmo objeto de outra anterior com decisão em plena validade.

ALTERAÇÃO DE OFÍCIO DE REGIME DE TRIBUTAÇÃO.

Tendo a fiscalização apurado que, para determinadas operações o contribuinte não se sujeita ao regime cumulativo, mas sim ao não-cumulativo, procedendo assim o seu reenquadramento, entende-se que o interessado faz jus aos créditos que tenha direito nesse novo regime, assim como também à imputação dos pagamentos efetivados em relação ao tributo ora exigido, não obstante a alteração de regime procedida de ofício.

NOTA FISCAL. FORÇA PROBANTE.

As notas fiscais fazem prova das operações comerciais realizadas pelas empresas.

CERTEZA E LIQUIDEZ.

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

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Ao concluir o julgamento a DRJ, considerando que o valor exonerado superou o limite de alçada, fez constar no acórdão, a necessidade de submeter a decisão ao **CARF, em sede de recurso de ofício, determinando o retorno dos autos a Unidade de origem para ciência do interessado.**

O contribuinte inconformado com a decisão da primeira instância, interpôs recurso voluntário (fls. 1300 a 1343), repisando as alegações já apresentadas em sede de impugnação.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Winderley Moraes Pereira, Relator.

Recurso Voluntário

O recurso é voluntário e tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, merecendo, por isto, ser conhecido.

Decisão Judicial

A Recorrente alega a existência da ação ordinária nº 88.00.03357-1 que trata da discussão sobre a incidência de IPI nas suas atividades. Nos termos já bem detalhados pela decisão de piso, a ação judicial não pode exercer seus efeitos sobre o caso em questão que trata de exigência de PIS e COFINS não cumulativos e a ainda, a discussão judicial se deu em momento anterior a instituição do PIS e a COFINS não cumulativos. Não podendo assim influenciar na exigência fiscal controlada no presente processo.

Mérito

Pede a Recorrente que seja considerada na apuração das suas contribuições a situação da sua atividades como prestação de serviços de construção civil o que determinaria a tributação do PIS e da COFINS no regime cumulativo.

Em que pese a solicitação da Recorrente, não assiste razão ao recurso em razão da matéria ser objeto de consulta que determinou a tributação no regime não cumulativo. A teor do relatado existiram duas soluções de consulta que trataram da matéria de forma diversa, entretanto a segunda consulta apresentada pela Recorrente não produziu efeitos conforme esclarecido a seguir.

A Recorrente obteve a solução de consulta SRRF/8ªRF/DISIT nº 446, de 18/09/2007, que ao analisar as atividades realizadas pela Recorrente de instalação de elevadores, decidiu não ser atividade de construção civil e portanto, estariam sujeita a apuração do PIS e da COFINS no regime não cumulativo. A Recorrente em momento posterior protocolou nova consulta, desta feita, na Superintendência da Receita Federal do Brasil na 10ª Região Fiscal, obtendo a Solução de Consulta SRRF/10ªRF/DISIT nº 104, de 18 de agosto de 2008, que considerou a atividade da Recorrente como prestação de serviços de construção civil e portanto, enquadrada nas disposições do art. 10, XX, da Lei nº 10.833/2003, determinando a apuração do PIS e da COFINS no regime cumulativo.(fls. 391 a 397)

As soluções de consulta exaradas pelas duas superintendências regionais da Receita Federal trouxeram posições divergentes quanto a classificação das atividades da Recorrente em relação a apuração do PIS e da COFINS. A solução de consulta é instrumento de garantia do contribuinte e permite obter da Receita Federal esclarecimentos quanto a aplicação da legislação, em razão das consultas serem realizadas nas Superintendências da Receita Federal nas diversas regiões fiscais. Diante da possibilidade de consultas do mesmo contribuinte tratando da mesma matéria serem protocoladas em unidades diversas da RFB, poderia mitigar a força normativa das consultas, pois, permitira a obtenção de posições diversas exaradas pelas Unidades da RFB. O legislador enfrentou este problema e buscando evitar decisões divergentes determinou que consultas formuladas que tenham sido objeto de decisão anterior não produzem efeito, nos termos do art. 54, IV do Decreto nº 70.235/72.

Art. 52. Não produzirá efeito a consulta formulada:

...

IV - quando o fato já houver sido objeto de decisão anterior, ainda não modificada, proferida em consulta ou litígio em que tenha sido parte o consulente;

A Recorrente, ao formular consulta na SRRF da 10ª Região Fiscal, afirmou que a matéria não foi objeto de consulta anterior, conforme pode se verificar no trecho abaixo, extraído do pedido da Recorrente. (fl. 355)

Cumpra inicialmente referir que a Consulente (a) não se encontra sob nenhum procedimento fiscal iniciado ou já instaurado, para apurar fatos que se relacionem com a presente consulta e (b) não intimada a cumprir obrigação relativa ao seu objeto.

Destaca-se que o fato aqui descrito NÃO foi objeto de consulta que envolva a Consulente."(grifo nosso)

Nos termos definidos no art. 54, IV do Decreto nº 70.235/72, a segunda consulta formulada não produz efeitos. Ao tomar conhecimento que existia uma consulta anterior, a Superintendência da 10ª Região Fiscal da RFB cancelou a solução de consulta nº 104 em Despacho Decisório de 13 de setembro de 2011, que não produziu efeito. Assim, resta intocável as determinações da Solução de Consulta SRRF/8ªRF/DISIT nº 446/2007 que determina a apuração do PIS e da COFINS no regime não cumulativo.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 24/05/2016 por ANA CLARISSA MASUKO DOS SANTOS ARAUJO, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por ANA CLARISSA MASUKO DOS SANTOS ARAUJO, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por CHARLES MAYER DE CASTRO SOUZA, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por ANA CLARISSA MASUKO DOS SANTOS ARAUJO

Impresso em 25/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A Recorrente pede que na apuração do PIS e da COFINS no regime não cumulativo sejam considerados os valores pagos no regime cumulativo e os créditos a que teria direito a Recorrente, previstos na legislação.

As alegações foram objeto da decisão da DRJ que determinou diligência para que a Unidade Preparadora providenciasse as verificações dos pagamentos no regime cumulativo e do aproveitamento dos créditos a que teria direito a Recorrente. A diligência foi realizada, consubstanciada em relatório fiscal a fls. 1233 a 1237. Sendo a exigência fiscal reduzida, considerando os pagamentos no regime cumulativo e quanto aos créditos, a Diligência entendeu por glosar parte dos créditos pleiteados pela Recorrente, por falta de comprovação documental. Transcrevo abaixo trecho do relatório final da diligência que detalha o procedimento adotado pela Unidade de Origem. (fls. 1235)

"Em resposta ao termo de início de diligência o contribuinte apresentou planilha relacionando todas as notas fiscais sobre as quais entende ter direito a créditos caso suas receitas de serviços de instalação sejam tributadas através do regime não cumulativo.

Analisando-se os documentos apresentados constatamos que tratam-se de despesas com instalações de seus produtos efetuados por terceiros, o que daria direito a crédito caso fosse mantida a sistemática da não cumulatividade.

Apesar de demonstrar através de planilhas a relação das notas fiscais, o contribuinte teve dificuldade em encontrar e apresentar a fiscalização todos os documentos fiscais relacionados, onde cerca de 20% das notas fiscais não foram encontradas, não logrando êxito portanto neste caso em comprovar a legitimidade de parte dos créditos pleiteados. Cabe ressaltar que o contribuinte teve vários meses para localizar e apresentar a documentação solicitada e mesmo assim não conseguiu localizar parte das notas fiscais que comprovariam o alegado direito creditório"

A Delegacia de Julgamento, a partir das informações da diligência fiscal, procedeu a exoneração parcial do lançamento considerando os pagamentos realizados no regime cumulativo e os créditos dos insumos e serviços comprovados documentalmente, matéria que foi objeto de recurso de ofício que será analisado mais adiante.

Assim, foi atendido plenamente o pleito da Recorrente de ver realizado a apuração, considerando os pagamentos realizados na modalidade cumulativa, bem como, a consideração nos cálculos dos valores de créditos.

O pleito de ver considerado crédito para 100% (cem por cento) das informações constantes da planilha apresentada em atendimento a diligência não pode prosperar, uma vez que, a diligência fiscal negou os créditos por falta de comprovação documental e a Recorrente não apresentou em sede de Recurso nenhuma comprovação documental dos créditos glosados.

A observação do procedimento adotado pela Fiscalização mostra que foi dado conhecimento a Recorrente, das alegações e das conclusões da Fiscalização, para não homologar a integralidades dos créditos pleiteados. A fiscalização atuou de forma diligente e dentro dos procedimentos legais. A recorrente, apesar de todo o tempo decorrido, não apresentou os documentos ou esclarecimentos necessários para levantar dúvidas sobre a decisão de não homologação do pedido de compensação.

A exigência de liquidez e certeza dos créditos sempre foi condição sine qua non, para a compensação. Autorizar a compensação com créditos pendentes de certeza e liquidez é inaplicável. A comprovação dos créditos pleiteados necessita de prova clara e incontestável.

A autoridade fiscal tem o ônus da comprovação dos fatos quando da realização do lançamento tributário. Entretanto, estamos tratando de caso diverso. A glosa de parte dos créditos pleiteados foi motivada na falta da documentação comprobatória. A modificação da decisão recorrida, somente poderia ocorrer com a comprovação da existência do crédito. A simples alegação sem a apresentação de documentação comprobatória não é suficiente para alterar as conclusões da diligência, muito menos, obrigar a Fiscalização da Receita Federal que promova a busca das provas necessárias à comprovação das alegações constantes do recurso.

Analizando a situação da necessidade da prova, lembro a lição de Humberto Teodoro Júnior. “Não há um dever de provar, nem à parte contrária assiste o direito de exigir a prova do adversário. Há um simples ônus, de modo que o litigante assume o risco de perder a causa se não provar os fatos alegados dos quais depende a existência de um direito subjetivo que pretende resguardar através da tutela jurisdicional. Isto porque, segundo máxima antiga, fato alegado e não provado é o mesmo que fato inexistente.”¹

Alega ainda, a Recorrente, suposta ilegalidade na exigência de juros sobre a multa de ofício. Também quanto a esta matéria não assiste razão ao recurso. A multa de ofício é lançada em conjunto com o principal fazendo um crédito único. Não ocorrendo o pagamento, a Fazenda Pública deixa de receber todo o crédito tributário que a ela era devida, e assim, faz jus a receber juros de mora sobre este montante. O CTN define como sujeito a multa de mora, o crédito não integralmente pago no vencimento, não existindo nenhuma determinação legal para excluir do conceito de créditos não integralmente pagos, a multa de ofício. Destarte não há como separar a multa de ofício do total do crédito exigido.

A matéria já foi objeto de julgamento pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, no Acórdão nº 9101-001.350, na sessão do dia 15 de maio de 2012, quando foi decidido pela incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. A ementa do citado acórdão ficou assim redigida.

"JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO No lançamento de ofício, o valor originário do crédito tributário compreende o valor do tributo e da multa por lançamento de ofício. Sobre a multa por lançamento de ofício não paga no vencimento incidem juros de mora. Em se tratando de débitos relacionados com tributos cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31/12/1994, sobre a multa por lançamento de ofício incidem, a partir de 1º de janeiro de 1997, juros de mora

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 24/05/2016 por ANA CLARISSA MASUKO DOS SANTOS ARAUJO, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por

¹ Humberto Teodoro Júnior, Curso de Direito Processual Civil, 41ª ed., vol. I, p. 387.

CHARLES MAYER DE CASTRO SOUZA, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por ANA CLARISSA MASUKO DOS SANTOS ARAUJO

Impresso em 25/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

calculados segundo a taxa Selic, ex-vi dos arts.29 e 30, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002."

Recurso de Ofício

Resolvido o recurso voluntário, restou para apreciação deste colegiado o recurso de ofício que por atender aos requisitos de admissibilidade, merece ser conhecido.

Nos termos constantes do relatório, a Delegacia de Julgamento determinou a realização de diligência para a apuração do PIS e da COFINS no regime não cumulativo, considerando os pagamentos realizados no regime cumulativo e os créditos a que teria direito a Recorrente para esta sistemática de apuração.

O procedimento adotado na decisão da primeira instância não merece nenhum reparo, sendo apurado os pagamentos e a existência de crédito, correta a sua apropriação para recálculo das contribuições devidas e a exoneração parcial do lançamento.

Diante do exposto voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário e ao recurso de ofício.

Winderley

Morais

Pereira

Voto Vencedor

Conselheira Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo

Como se depreende do voto do eminente relator, o mérito da presente demanda não foi conhecido, por se entender que havia solução de consulta, proferida para a situação específica dos autos e proposta pela própria Recorrente.

Com efeito, no mérito a Recorrente alega que o regime jurídico de apuração das contribuições sociais, tome a sua atividades de instalação de elevadores como prestação de serviços de construção civil, o que determinaria a aplicação do regime cumulativo.

A Recorrente obteve a solução de consulta SRRF/8ªRF/DISIT nº 446, de 18/09/2007, que ao analisar as atividades realizadas pela Recorrente de instalação de elevadores, decidiu não ser atividade de construção civil e portanto, estariam sujeita a apuração do PIS e da COFINS no regime não cumulativo.

Não obstante, a Recorrente protocolou nova consulta, na Superintendência da Receita Federal do Brasil na 10ª Região Fiscal (Solução de Consulta SRRF/10ªRF/DISIT nº 104, de 18 de agosto de 2008), que considerou a atividade da Recorrente como prestação de serviços de construção civil e portanto, enquadrada nas disposições do art. 10, XX, da Lei nº

10.833/2003, determinando a apuração do PIS e da COFINS no regime cumulativo.(fls. 391 a 397).

O entendimento do eminente Conselheiro Winderley Moraes Pereira foi no sentido de que, em sendo a solução de consulta instrumento de garantia do contribuinte para esclarecimentos quanto a aplicação da legislação, a possibilidade de consultas do mesmo contribuinte tratando da mesma matéria serem protocoladas em unidades diversas da RFB, poderia mitigar a força normativa das consultas. Por essa razão, a decisão anterior não produziria efeito, nos termos do art. 54, IV do Decreto nº 70.235/72.

Contudo, a questão que se põe e da qual se diverge do ilustre relator, é precisamente sobre a possibilidade de a decisão proferida no âmbito do contencioso administrativo fiscal, se sobrepor a decisão em solução de consulta, para o mesmo contribuinte.

Ora, embora pelo processo de consulta possa se entender que o contribuinte recorra à Administração para buscar a correta exegese de determinada norma jurídica, verifica-se o que se busca, invariavelmente, é uma medida protetiva, de cunho preventivo, para a estruturação tributária de suas operações.

O fato é que no âmbito do processo de consulta, o contribuinte não comparece na condição de mero consulente, até mesmo porque, já traz em seu pedido o posicionamento que entende cabível, com a respectiva fundamentação legal, o que aliás, é condição para o processamento de sua consulta, de acordo com a legislação em vigor, sob pena de sua ineficácia.

Embora o procedimento de consulta não se equipare lógica e juridicamente ao processo administrativo fiscal, o fato é que este também possui conteúdo persuasivo, buscando-se convencimento da Administração, acerca de determinada interpretação. E se assim for o caso, a solução em consulta confere-lhe medida protetiva, um verdadeiro escudo contra eventuais futuros entendimentos administrativos contrários. Por essa razão, apenas a solução de consulta favorável ao contribuinte tem repercussões no contencioso administrativo fiscal, no sentido de coibir o lançamento.

Observe-se que, nessa toada, dispõe o art. 100 do Decreto n. 7574/2011:

Art. 100. Se, após a resposta à consulta, a administração alterar o entendimento expresso na respectiva solução, a nova orientação atingirá apenas os fatos geradores que ocorrerem após ser dada ciência ao consulente ou após a sua publicação na imprensa oficial ([Lei nº 9.430, de 1996, art. 48, § 12](#)).

*Parágrafo único. Na hipótese de alteração de entendimento expresso em solução de consulta, a nova orientação alcança apenas os fatos geradores que ocorrerem após a sua publicação na Imprensa Oficial ou após a ciência do consulente, **exceto se a nova orientação lhe for mais favorável, caso em que esta atingirá, também, o período abrangido pela solução anteriormente dada.***

Acresça-se, por fim, que as decisões proferidas em procedimentos de consulta e no processo administrativo fiscal são lógica e juridicamente distintas, de sorte que não se verifica quaisquer relações de hierarquia entre elas.

Superadas a questão, parte-se para o conhecimento do mérito da lide.

A atividade de instalação de elevadores deve ser caracterizada como serviço, e não como atividade de industrialização, frisando-se que, na hipótese dos autos, a Recorrente aparta a atividade de fabricação dos elevadores, da de sua instalação.

Além de todas os fundamentos jurídicos trazidos pela Recorrente, como o fato de que a instalação de elevadores sob encomenda ser complemento da obra de construção civil, esta, indubitavelmente subsumida ao conceito de serviço, por se agregarem ao solo, dentre outras, tem-se que, para efeitos da legislação federal, que passou a tributar os serviços pelas contribuições sociais, bem como instituir o instrumental necessário para o controle do comércio exterior de serviços, com a edição da Nomenclatura Brasileira de Serviços, Decreto n. 7708/2011, não há mais dúvidas quanto ao enquadramento.

Destarte, de acordo com o art. 2º do decreto, *a NBS será adotada como nomenclatura única na classificação das transações com serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio das pessoas físicas, pessoas jurídicas e entes despersonalizados.*

Os serviços de instalação de elevadores estão assim dispostos:

SEÇÃO I - SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO

Capítulo 1 - Serviços de construção

1.0131	Outros serviços de instalação
1.0131.10.00	Serviços de instalação de elevadores, esteiras e escadas rolantes

O direito positivo brasileiro não traz um conceito conotativo de "serviço" nem mesmo para efeitos de incidência do ISSQN, operando sempre com definições denotativas, ou seja, com listas que arrolam o que são considerados os "serviços" para efeitos de tributação. Portanto, não se questiona a validade, vigência e eficácia da Nomenclatura Brasileira de Serviços, para esse fim.

Não se olvide, finalmente, que os decretos são de aplicação obrigatória para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, de maneira que considerada a atividade em questão como serviço, deve ser a aplicação do regime cumulativo das contribuições sociais.

Por essas razões, entendo que há de ser dado provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo

CÓPIA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 24/05/2016 por ANA CLARISSA MASUKO DOS SANTOS ARAUJO, Assinado digitalme
nte em 24/05/2016 por ANA CLARISSA MASUKO DOS SANTOS ARAUJO, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por
CHARLES MAYER DE CASTRO SOUZA, Assinado digitalmente em 24/05/2016 por ANA CLARISSA MASUKO DOS SANT
OS ARAUJO

Impresso em 25/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA