



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

Processo nº 11080.906279/2013-33
Recurso nº 1 Voluntário
Acórdão nº 3201-000.485 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de janeiro de 2017
Matéria COMPENSAÇÃO
Recorrente THYSSENKRUPP ELEVADORES SA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2008

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.

Recurso Voluntário Provido.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário. O Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira votou pelas conclusões. Vencidos os Conselheiros José Luiz Feistauer de Oliveira, que votou por serem as operações da Recorrente enquadradas no regime de apuração cumulativa e o Conselheiro Winderley Moraes Pereira, que votou por não ser possível a discussão administrativa no CARF de matéria com solução de consulta exarada pela Receita Federal, cuja consulente seja a própria Recorrente.

(assinado com certificado digital)

Winderley Moraes Pereira - Presidente Substituto e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Winderley Moraes Pereira (Presidente Substituto), Mércia Helena Trajano D'Amorim; Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo, José Luiz Feistauer de Oliveira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Paulo Roberto Duarte Moreira, Tatiana Josefovicz Belisário e Cássio Schappo.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado pelo Contribuinte em face do acórdão nº 09-054.952, proferido pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora (MG), em apreciação de DCOMP eletrônica transmitida com objetivo de compensar débitos nela apontados com créditos oriundos de pagamento indevido.

Por economia processual, utilizar-se-á o relatório da autoridade recorrida no que interessa ao exame dos autos em apreço:

"A matéria foi objeto de decisão proferida por intermédio do Despacho Decisório, no qual a Delegacia de origem, com base em informação fiscal resultante de diligência do Serviço de Fiscalização para apuração do direito creditório referente à DCOMP acima identificada, onde ficou constatada a improcedência do crédito original nela informado, revisou de ofício o reconhecimento do direito creditório automático para não reconhecimento do direito creditório por inexistência do crédito e também de ofício revisou a homologação total da compensação efetuada através da mencionada declaração para compensação não homologada.

A autoridade fiscal que proferiu a referida informação tomou por base a Solução de Consulta 446 - SRRF/8ª RF/Disit, de 18/08/2007, uma vez que a Solução de Consulta 104 - SRRF/10ª RF/Disit, de 18/08/2008, foi anulada pelo Parecer 52 - SRRF10/Disit, de 13/09/2011, sob o seguinte argumento:

É vedada a coexistência de duas soluções de consulta vigentes e eficazes sobre o mesmo fato, relativas a um mesmo sujeito passivo(...).

Por sua vez, a Solução de Consulta vigente tem a seguinte ementa para o PIS:

ELEVADORES. NÃO-CUMULATIVIDADE. A instalação de elevador por seu produtor não caracteriza obra de construção civil, descabendo a 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.

Para a Cofins foi proferida ementa com igual teor.

Regularmente cientificada da não homologação, a contribuinte protocolou suas razões de defesa alegando, em resumo, que:

(...) Como ficará exaustivamente demonstrado ao longo da presente manifestação de inconformidade, o direito creditório da REQUERENTE decorre do pagamento indevido do PIS/COFINS na modalidade não-cumulativa. A atividade de instalação de elevadores realizada REQUERENTE tem a natureza de obra de construção civil, o que já foi declarado pelo Poder Judiciário no passado, e as receitas decorrentes da mesma estão sujeitas ao PIS/COFINS na modalidade cumulativa, nos termos do inciso XX do artigo 10 da Lei nº 10.833/03, que se aplica às duas contribuições (cfr. inciso V do artigo 15). Qualquer pagamento realizado a outro título reputa-se indevido e, portanto, é passível de compensação nos termos do artigo 74 da Lei nº 9.430/96.

(...) O direito creditório da REQUERENTE decorre (i) da natureza do serviço prestado (obra de construção civil), o que se verifica pela aplicação da legislação do PIS/COFINS combinada com a legislação do IPI; (ii) da sujeição das receitas decorrentes dessa atividade à sistemática cumulativa do PIS/COFINS; e (iii) do pagamento indevido do PIS/COFINS na modalidade não cumulativa.

O Despacho Decisório, para não reconhecer o direito creditório em discussão, recorre à primeira consulta fiscal formulada pela REQUERENTE (Consulta SSRF08/Disit nº 446/2007) e invoca o conceito de industrialização presente na legislação do IPI para concluir que o serviço de instalação não tem a natureza de serviço de construção civil.

Data máxima vênua, o Despacho Decisório não merece prosperar:

- em preliminar, porque afronta e contradiz decisão judicial transitada em julgado na Ação Ordinária nº 88.00.03357-1, movida pela REQUERENTE, a qual declarou que o IPI não incide sobre o preço dos serviços decorrentes da realização de obras de instalação de elevadores, haja visto que tais serviços não consubstanciam operação de industrialização, na modalidade montagem, mas sim obra de construção civil;*

- no mérito, porque: (i) as atividades de instalação de elevadores não se caracterizam como operação de industrialização, na modalidade de montagem, mas sim como obra de construção civil; (ii) a legislação do PIS/COFINS é silente quanto à definição do que se deva compreender por "obras de construção civil"; (iii) o Código Civil considera bem imóvel tudo quanto se incorporar ao solo, natural ou artificialmente; (iv) a Instrução Normativa RFB N nº 971/093, "considera (...) obra de construção civil, a construção, a demolição, a reforma, a ampliação de edificação ou qualquer outra benfeitoria agregada ao solo ou ao subsolo"; (v) os elevadores fabricados e instalados pela REQUERENTE são incorporados às edificações, o que caracteriza o serviço de instalação como uma verdadeira obra de construção civil; (vi) a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito*

privado, a teor do disposto pelos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional.

(...)

O Despacho Decisório, ao não reconhecer o crédito compensado pela REQUERENTE e deixar de homologar a compensação declarada, com base nos mesmos fundamentos da Solução de Consulta SRRF08/DISIT nº 446/2007 (os serviços prestados pela REQUERENTE decorrentes da realização de obras de instalação de elevadores consistiriam em suposta industrialização, na modalidade montagem), vai de encontro à coisa julgada, devendo, por isso, ser reformado.

Como há declaração judicial no sentido de que os serviços prestados pela REQUERENTE — de instalação de elevadores - não consubstanciam operação de industrialização, na modalidade montagem, mas sim obra de construção civil, obviamente que a Administração Tributária Federal deve respeitar o julgado, interpretando a legislação de regência nos termos da decisão passada em julgado, levando em consideração o seu conteúdo.

(...)

Ao assim proceder, interpretando o conceito de industrialização (montagem) da legislação de IPI de forma diametralmente oposta àquela que lhe foi conferida pela decisão passada em julgado, a União Federal, por meio de seus agentes, adota comportamento nitidamente contraditório e incompatível com interpretação da legislação tributária.

(...)

Nesse passo, cumpre destacar que o "princípio da moralidade obriga que a Administração Pública, no desempenho das atividades por meio de seus agentes, atue de forma ética", sob pena de ser considerado ilegítimo o ato administrativo que deixa de observar tal mandamento.

O E. Supremo Tribunal Federal, a propósito, em diversas oportunidades confirmou que a Administração Pública está subordinada ao Princípio da Moralidade, como se pode verificar, exemplificativamente, do acórdão que segue (...)

Assim sendo, independentemente da anulação da Solução de Consulta SRRF10/DISIT nº 104/2008, que se deu por questões formais, o reconhecimento do direito creditório da REQUERENTE e a homologação da compensação declarada decorrem da interpretação do inciso XX do artigo 10 da Lei nº 10.833/2003, que tem de ser harmoniosa com o que decidiu o Poder Judiciário nos autos Ação Ordinária nº 88.00.03357-1/RS, transitada em julgado desde 08/05/1997.

(...)"

Após exame da Manifestação de Inconformidade apresentada pelo Contribuinte, a DRJ proferiu acórdão assim ementado:

COMPENSAÇÃO.

A compensação pressupõe a existência de direito creditório líquido e certo.

NULIDADE.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbra no despacho decisório qualquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

COISA JULGADA.

A decisão judicial transitada em julgado é, na verdade, a lei aplicada ao caso concreto e, tratando-se de exclusão do crédito tributário, deve ser interpretada literalmente.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Inconformado, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário a este CARF, reiterando a existência do direito creditório postulado.

É o relatório.

Voto

Winderley Moraes Pereira, Relator.

O julgamento deste processo segue a sistemática dos recursos repetitivos, regulamentada pelo art. 47, §§ 1º e 2º, do RICARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015. Portanto, ao presente litígio aplica-se o decidido no Acórdão **3201-002.448**, de 26 de janeiro de 2017, proferido no julgamento do processo 11080.729874/2013-49, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Ressalte-se que a decisão do paradigma foi contrária ao meu entendimento pessoal. Todavia, como fui vencido na votação, ao presente processo deve ser aplicada a posição vencedora, conforme consta da ata da sessão do julgamento.

Transcreve-se, como solução deste litígio, nos termos regimentais, o entendimento que prevaleceu naquela decisão, (Acórdão **3201-002.448**):

"O Recurso é próprio e tempestivo e dele tomo conhecimento.

(...)

A princípio, tem-se que o cerne da questão é definir qual a natureza da atividade exercida pela Recorrente (instalação de elevadores): se construção civil ou se industrialização.

Tal definição determinará se a Recorrente deveria, à época dos fatos geradores, apurar o recolhimento do PIS e da COFINS pelo regime não cumulativo ou pelo cumulativo.

Há peculiar situação no feito, consistente no fato de que a Recorrente teria apresentado duas Consultas Fiscais acerca do tratamento tributário mais adequado, obtendo Soluções conflitantes.

Na primeira delas, Solução de Consulta nº 446/2007, da 8ª Região Fiscal, concluiu-se que se tratava de industrialização e que, portanto, as receitas estariam sujeitas ao regime não cumulativo das citadas contribuições.

A segunda, Solução de Consulta nº 104/2008, da 10ª Região Fiscal, afirmou que as receitas estariam sob o regime cumulativo.

No caso, o crédito postulado pela Recorrente origina da aplicação do segundo entendimento. Os créditos postulados, portando, decorrem da reapuração do PIS e da COFINS outrora calculados pelo regime não cumulativo e reajustados para o cumulativo.

Idêntica questão já foi examinada por esta mesma Turma na sessão de 24 de fevereiro de 2016, em decisão por maioria proferida nos autos do Processo nº 11080.726628/2013-35, da mesma THYSENKRUPP ELEVADORES S/A, no qual a Conselheira Doutora Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo foi designada Relatora para o Voto Vencedor.

O referido Acórdão nº 3201-002.070 recebeu a seguinte ementa:

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 Morais Pereira, relator.

Designada para redigir o voto vencedor a *Conselheira Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo*.

Como consta em ata, o voto da i. Conselheira Doutora Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo foi por mim acompanhado integralmente. Por essa razão, peço vênia para transcrevê-lo como fundamento do presente julgado:

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. Com efeito, não vislumbro a possibilidade de uma Solução de Consulta expedida pela Receita Federal do Brasil vincular, *ad eternum*, uma exigência tributária que se mostre claramente ilegítima.

Não se trata aqui de discutir se o contribuinte poderia ou não ter formulado uma segunda Consulta Fiscal, ou mesmo qual das respostas deveria prevalecer. Trata-se aqui de reconhecer a legalidade ou ilegalidade de uma exigência tributária, ou, melhor dizendo, de definição acerca do alcance de uma norma tributária.

Mesmo se admitisse que, de acordo com as normas procedimentais, a segunda Solução de Consulta deveria ser tida por inexistente, tal

constatação, por óbvio, não chancela a legitimidade da primeira Solução de Consulta. Afinal, este não é o meio adequado para se definir fato gerador de obrigação tributária.

E, nesse sentido, trago o seguinte precedente do Superior Tribunal de Justiça que reconhece o serviço de instalação e montagem de elevadores como obra de engenharia, e não como industrialização (portanto, atraindo a incidência do regime cumulativo do PIS e da COFINS à época dos fatos geradores):

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. FORNECIMENTO DE ELEVADORES. IPI. NÃO INCIDÊNCIA.

1. A atividade de fornecimento de elevadores, que envolve a produção sob encomenda e a instalação no edifício, encerra, precipuamente, uma obra de engenharia que complementa o serviço de construção civil, não se enquadrando no conceito de montagem industrial, para fins de incidência do IPI.

2. Recurso especial provido.

(REsp 1231669/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 07/11/2013, DJe 16/05/2014)

Diante do exposto, voto por CONHECER e DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário do Contribuinte, exonerando o crédito tributário lançado."

Apenas uma observação, que em nada afeta o resultado do julgamento do presente processo: não há que se falar em exonerar o crédito tributário lançado, uma vez que tanto o processo paradigma quanto o presente tratam de PER/DCOMP. Assim, a consequência do provimento ao recurso é o reconhecimento do direito creditório postulado pela Contribuinte, com a homologação da compensação declarada.

Aplicando-se a decisão do paradigma ao presente processo, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do RICARF, dou provimento ao recurso voluntário.

assinado digitalmente

Winderley Moraes Pereira