



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

Processo nº 12898.000039/2010-39
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3302-005.573 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de junho de 2018
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO PIS/COFINS NÃO CUMULATIVO
Recorrente MPE MONTAGENS E PROJETOS ESPECIAIS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/06/2004 a 31/12/2004, 01/01/2006 a 31/12/2007

MONTAGEM. MANUTENÇÃO. REGIME DE TRIBUTAÇÃO. NÃO CUMULATIVO.

As obras e os serviços de montagens e/ou manutenção de sistemas mecânicos, elétricos, eletromecânicos, eletrônicos, térmicos, termoeletrônicos, hidráulicos não estão circunscritos pelo conceito de obras de construção civil para fins de tributação pelo regime cumulativo das contribuições PIS/Cofins.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/06/2004 a 31/12/2004, 01/01/2006 a 31/12/2007

MONTAGEM. MANUTENÇÃO. REGIME DE TRIBUTAÇÃO. NÃO CUMULATIVO. As obras e os serviços de montagens e/ou manutenção de sistemas mecânicos, elétricos, eletromecânicos, eletrônicos, térmicos, termoeletrônicos, hidráulicos não estão circunscritos pelo conceito de obras de construção civil para fins de tributação pelo regime cumulativo das contribuições PIS/Cofins.

RECURSO DE OFÍCIO. NÃO CONHECIDO. DECADÊNCIA. A verificação do termo inicial de contagem do prazo para a constituição do crédito tributário, em relação aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, como é o caso da Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, encontra-se pacificada na jurisprudência deste E. CARF que acolhe o entendimento disposto nos itens 1 e 3 da ementa da decisão do STJ, na apreciação do REsp nº 973.333-SC, na sistemática de recursos repetitivos.

DECADÊNCIA. PAGAMENTO ANTECIPADO. RETENÇÕES. EQUIPARAÇÃO.

As retenções de PIS/Pasep e Cofins, equiparam-se a pagamentos antecipados para efeito de aplicação do prazo decadencial estabelecido no artigo 150, §4º do Código Tributário Nacional.

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 unanimidade de votos, em acatar a prejudicial de decadência e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para exonerar os valores informados nas planilhas de e-fls. 8042/8043 elaboradas pela diligência fiscal.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente.

(assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Guilherme Déroulède, Fenelon Moscoso de Almeida, Walker Araujo, Vinicius Guimaraes (suplente convocado), José Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Diego Weis Junior, Raphael Madeira Abad.

Relatório

Por bem retratar os fatos até o presente momento, reproduz-se o relatório da Resolução nº 3102-000.278 da 1ª Câmara da 2ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, em sessão de 20 de agosto de 2013:

A empresa qualificada em epígrafe foi autuada sob alegação de falta/insuficiência de recolhimento de PIS/Cofins (fls. 170/197) decorrente da aplicação do regime da incidência cumulativa, quando sujeitava-se ao regime da não cumulatividade, segundo a Fiscalização.

Desse modo, a Autoridade Fiscal constituiu o crédito tributário de Cofins (fl. 179) no valor de R\$17.378.555,82, que somado ao valor de juros de mora de R\$6.436.276,17, e do valor da multa (75%) de R\$13.033.916,76; resultou no total de R\$36.848.748,75.

Em relação ao PIS (fl. 171), a Autoridade Fiscal constituiu a título de contribuição o valor de R\$3.740.358,64, que somado ao valor de juros de mora de R\$1.390.508,77 e de multa de ofício (75%) no valor de R\$2.805.268,86; totalizou exigência no valor de R\$7.936.136,27.

No Termo de Constatação Fiscal (fls. 169/170), parte integrante e comum dos autos, a Fiscalização alegou, em resumo, que:

- a contribuinte, que apura o IR sob a forma do lucro real, utilizou quase todo o faturamento na apuração do PIS/Cofins na forma do regime cumulativo;*
- intimado e reintimado a esclarecer o fato mencionado a contribuinte não apresentou qualquer justificativa;*
- lavrou os autos de infração considerando a totalidade do faturamento para apurar as contribuições pelo regime da não-cumulatividade;*
- considerou as receitas de vendas conforme apuradas na DIPJ; considerou os créditos dos anos de 2004 e 2007 conforme declarados na Dacon, mas não considerou os créditos do ano de 2006 porque o Dacon foi entregue em branco;*
- considerou os valores das contribuições retidas conforme Razão das contas respectivas;*
- considerou os valores já declarados em DCTF apurados pelo regime não-cumulativo.*

A base legal do lançamento da Cofins encontra-se descrita na fl. 174: CTN, art. 149; Lei nº 10.833/03, artigos 1º, 2º, 5º e 11. Quanto aos acessórios legais: a multa teve por base o art. 10, parágrafo único, da Lei Complementar nº 70/91; e art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96; enquanto o cálculo dos juros teve por base o art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96.

A base legal do lançamento do PIS encontra-se descrita na fl. 174: CTN, art. 149; Lei nº 10.637/02, artigos 1º, 2º, 4º e 10. Quanto aos acessórios legais: a multa teve por base o art. 86, § 1º, da Lei nº 7.450/85; art. 2º, da Lei nº 7.683/88; e art. 44, inciso I da Lei nº 9.430/96; enquanto o cálculo dos juros teve por base o art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96.

Devidamente cientificada em 19/01/10, conforme AR à fl. 198, a interessada apresentou, em 19/02/2010, a correspondente impugnação (fl. 201), na qual alegou que:

- a defesa apresentada é tempestiva, devendo ser processada, analisada e decidida, impugnando-se quaisquer alegações em contrário;*
- a autuação impingida a impugnante dá-se em razão da desqualificação de contratos que mantém com seus clientes, assim, todas as receitas foram classificadas como não-cumulativas, o que não é verdade;*
- o crédito tributário constituído referente ao período de junho a dezembro de 2004 é inexigível pois atingido pela decadência; não basta que uma empresa adote o regime de lucro real para que todo o seu faturamento sirva de base de cálculo para a aplicação da alíquota do regime não-cumulativo;*

- a contribuinte é uma empresa da área de Engenharia e tem contratos de execução de obras e manutenção por administração, empreitada e subempreitada, logo, as receitas auferidas desse modo estão sob a égide do sistema cumulativo conforme a legislação que rege a matéria: Lei nº 10.637/02 e Lei nº 10.833/03;

- as receitas decorrentes de execução de obras e de manutenção por administração, empreitada e subempreitada de obras de construção civil estão sujeitas ao regime cumulativo;

- o conceito de construção civil que deve ser levado em consideração é o definido na Lei Complementar nº 116/03, item 7.02 da lista de serviços; a multa de 75% é excessiva, desproporcional e confiscatória.

Requer que sejam cancelados o débito fiscal apurado e a penalidade aplicada. Requer, ainda, o reconhecimento da decadência no período de junho a dezembro de 2004. Requer, enfim, diligência a fim de examinar a natureza de suas receitas.

Assim a Delegacia da Receita Federal de Julgamento sintetizou, na ementa correspondente, a decisão proferida.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cofins Período de apuração: 01/06/2004 a 31/12/2004, 01/01/2006 a 31/12/2007 Montagem. Manutenção. Regime de tributação. Não cumulativo.

As obras e os serviços de montagens e/ou manutenção de sistemas mecânicos, elétricos, eletromecânicos, eletrônicos, térmicos, termoelétricos, hidráulicos não estão circunscritos pelo conceito de obras de construção civil para fins de tributação pelo regime cumulativo das contribuições PIS/Cofins.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/06/2004 a 31/12/2004, 01/01/2006 a 31/12/2007 Montagem. Manutenção. Regime de tributação. Não cumulativo.

As obras e os serviços de montagens e/ou manutenção de sistemas mecânicos, elétricos, eletromecânicos, eletrônicos, térmicos, termoelétricos, hidráulicos não estão circunscritos pelo conceito de obras de construção civil para fins de tributação pelo regime cumulativo das contribuições PIS/Cofins.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Período de apuração: 01/06/2004 a 31/12/2004, 01/01/2006 a 31/12/2007 Decadência. Contribuições Sociais. Prazo Quinquenal.

Após a publicação da Súmula Vinculante STF nº 8, que declarou inconstitucional o art. 45 da Lei nº 8.212/91, pacificou-se o entendimento de ser quinquenal o prazo decadencial para constituição do crédito tributário das contribuições sociais.

Multa de 75%. Confisco. Inaplicável o Conceito.

É cabível a imputação da multa de 75% porquanto fundamentada na lei, sendo inaplicável o conceito de confisco constitucionalmente previsto, por não se revestir das características de tributo.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal Período de apuração: 01/06/2004 a 31/12/2004, 01/01/2006 a 31/12/2007 Matéria não Impugnada. Efeitos Preclusivos.

Operam-se os efeitos preclusivos previstos nas normas do processo administrativo fiscal em relação à matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, ou em relação à prova documental que não tenha sido apresentada, salvo exceções legalmente previstas.

Diligência. Desnecessária. Indeferível.

Indefere-se o pedido de diligência quando a sua realização revele-se prescindível ou desnecessária para a formação da convicção da autoridade julgadora.

Tendo exonerado crédito tributário em valor superior ao limite de alçada, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento recorre de ofício da decisão tomada.

De sua parte, insatisfeita com a decisão de primeira instância na parte em que manteve a exigência, a empresa apresenta Recurso Voluntário a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Afirma que, “a autuação impingida à Recorrente dá-se em razão da não apresentação dos contratos que esta mantém com seus clientes” Considera haver três conclusões que lhe favorecem. A primeira, refere-se à decadência do Crédito cujos fatos geradores ocorreram no período de junho a dezembro de 2004; a segunda, ao fato de que todos os contratos em exame são “de construção e engenharia civil e, portanto, devem ser tributados pelo regime da CUMULATIVIDADE”; a terceira, porque “não há de se falar em matéria não impugnada, haja vista, que a Recorrente a impugnou na íntegra e a diligência era necessária e imprescindível”; e, a quarta, refere-se ao não reconhecimento dos créditos a que teria direito, acaso fosse correta a apuração das Contribuições pelo Sistema Não-Cumulativo, como entendeu a Fiscalização.

*Em relação à decadência do direito da Fazenda Nacional constituir o crédito, argumenta que, sendo “o PIS e a COFINS tributos sujeitos ao lançamento por homologação e cujo critério temporal da norma instituidora se dá a cada mês, tem-se que a partir da leitura do art. 173, I, combinado com o art. 150, § 4º, ambos do CTN, a estrutura da norma de **decadência** do direito de lançar com ou sem o pagamento parcial antecipado, dá-se pela **hipótese** de que dado um determinado fato, o Fisco não exercer o direito de lançar durante 5 (cinco) anos, a contar do evento passível de tributação [...]”. Baseada nesses pressupostos, argumenta que o lançamento referente ao período de junho de 2004 a dezembro de 2004 é inexigível, em face da decadência.*

Protesta contra afirmações contidas no Auto de Infração que, segundo entende, constituíram um pré-julgamento equivocado e desnecessário de sua conduta. Assevera que nem todas as receitas auferidas e contabilizadas com base no Lucro Real são sujeitas ao Regime Não-Cumulativo.

Por outro lado, esclarece ser uma empresa focada na área da engenharia, com muitos contratos para execução de obras e manutenção por administração, empreitada e subempreitada. Que o conceito de construção civil não se depreende da compreensão do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, mas da Lei Complementar nº 116/03, item 7.02 da Lista de Serviços.

Reconhece que pode haver receitas que devam ser tributadas no Regime Cumulativo, mas não todas, como entendeu o Fisco.

Refere à apresentação de todos os contratos e requer a realização de diligência para correta definição da base de cálculo sobre a qual devem incidir as Contribuições num e noutro Sistemas de Apuração, assim como para quantificação dos créditos a que tem direito.

Rebate os argumentos da Delegacia da Receita Federal de Julgamento que considerou a Lei Complementar 116/03 inaplicável às Contribuições, já que destinada a disciplinar a incidência do ISSQN. Argumenta que a Lei é nacional, valendo para todos os órgãos da administração pública. Considera que a Administração Tributária tem uma compreensão leiga do que seja engenharia civil. E acrescenta,

30. Outro ponto que contraria a tese da Administração é o fato que todas as obras e serviços prestados pela Recorrente não podem prescindir da Anotação de Responsabilidade Técnica – ART, junto ao Conselho de Engenharia, Arquitetura e Agronomia – CREA do estado em que atua. O CREA admite o que vimos afirmando desde o início nesta peça recursal, pois as ART são assinadas pelos mais diversos tipos de engenheiros.

Na resolução restou observado que o recurso de ofício, que se confunde com a parte preliminar do recurso voluntário da contribuinte, vale dizer, relaciona-se ao reconhecimento do instituto da decadência que exonerou parte o crédito tributário exigido pela fiscalização, não deveria ser provido tendo em vista não existir qualquer reparo quanto à matéria a ser feito no acórdão da impugnação, no que tange ao reconhecimento da decadência.

No entanto, no mérito a matéria trazida pelo acórdão de impugnação deveria ser melhor analisada, sobre tudo à luz do Decreto nº 7.708/12, que instituiu a Nomenclatura Brasileira de Serviços, Intangíveis e outras Operações que Produzam Variações no Patrimônio – NBS, que no sentir do I. Conselheiro, introduziria definições relevantes para a solução do caso em tela.

Assim, concluindo pela necessidade de se realizar nova análise dos contratos carreados aos autos pela contribuinte, agora cotejando com o legislação acima mencionada, a conclusão da Resolução nº 3102-000.278, se deu no seguinte sentido:

Os critérios orientam no sentido de que não sejam classificados como obras de construção civil os serviços de montagem, reparo, manutenção etc efetuados em equipamentos, máquinas, utensílios. De uma maneira geral, observa-se tratarem-se de serviços que não são realizados em bens imóveis, mas em bens móveis diversos.

Esses pressuposto, como está claro, não convergem com os critérios adotados em primeira instância para classificação da atividade contratada pela Recorrente.

Noutro vértice, a leitura do objeto dos contratos sugere que, pelo menos em alguns casos, a atividade contratada deve, mesmo, ser classificada no Capítulo 20 e não no Capítulo 1.

De tudo isso, parece-me necessário o reexame das conclusões à luz das considerações acrescentadas no presente Voto, o que, inclusive, dará a chance à Fiscalização Federal de manifestar-se, no mérito, sobre a classificação das atividades contratadas, o que não foi possível, em um primeiro momento, por conta do não atendimento, por parte do contribuinte, à intimação para apresentação de documentos.

Por fim, acrescente-se que o fato de o contribuinte figurar apenas como administrador da obra não me parece que seja razão para deixar de considerar a operação como uma obra de construção civil, ex vi o teor do inciso XX do artigo 10 da Lei 10.833/03.

XX - as receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, até 31 de dezembro de 2015; (grifos meus)

VOTO pela conversão do julgamento em diligência, para que a Fiscalização Federal proceda à classificação das atividades contratadas pela Recorrente à luz das considerações apresentadas.

Outrossim, para as Contribuições que venham ser apuradas no Sistema Não-Cumulativo, sejam levados em conta todos os créditos computados na contabilidade da empresa, independentemente de terem eles sido informados ou não na DACON.

Concluído o exame, abra-se prazo de dez dias para manifestação do contribuinte.

Atendido, retorne o processo para decisão final.

Seguindo os trâmites legais a diligência determinada na resolução foi realizada com a devida intimação da contribuinte para o fornecimento de documentos necessários para a realização dos trabalhos.

Finalizada a diligência a contribuinte foi intimada para manifestar-se no prazo legal sobre o resultado dos trabalhos, o que se deu por meio de seu domicílio fiscal

eletrônico, no entanto, em que pese ter ocorrido a efetiva ciência do resultado da diligência fiscal, não houve manifestação a respeito.

Os trabalhos realizados na diligência, que tiveram como norte as diretrizes apontadas na resolução nº 3102-000.278, resultaram na exoneração de parte das contribuições exigidas na autuação fiscal, conforme podemos observar das e-fls 8042/8043.

Diante da conclusão dos trabalhos da diligência fiscal, os autos foram distribuídos a esse Conselheiro para relatar.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Renato Pereira de Deus.

Os recursos atendem aos pressupostos de admissibilidade e deles tomo conhecimento.

I - Recurso de Ofício

O recurso de ofício foi interposto tendo em vista a exoneração de parte do crédito tributário exigido pela fiscalização, em razão do reconhecimento da decadência. Referidos crédito tiveram seus vencimentos observados dentro do ano de 2004.

Comungo da tese apresentada na resolução nº 3102-000.278, que entendeu acertada a decisão do acórdão da impugnação em entender decaídos os créditos acima mencionados.

Vale ressaltar que a questão relativa ao termo inicial de contagem do prazo para a constituição do crédito tributário, em relação aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, como é o caso da Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, encontra-se pacificada na jurisprudência deste E. CARF que acolhe o entendimento disposto nos itens 1 e 3 da ementa da decisão do STJ, na apreciação do REsp nº 973.333-SC, na sistemática de recursos repetitivos, conforme excertos a seguir:

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005). (...).

3. *O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).*

Em resumo, encontra-se pacificado o entendimento, amparado na decisão em referência de que, em se tratando de tributo sujeito ao lançamento por homologação, havendo pagamento antecipado, o prazo de decadência deve ser contado a partir da realização do fato gerador do tributo (artigo 150, §4º do CTN). *A contrario sensu*, o prazo deve ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele que poderia ser cobrado (artigo 173, I, do CTN).

Nego seguimento ao recurso de ofício.

II - Do Recurso Voluntário

II.1 - Prejudicial de mérito - Preliminar de decadência

Para a contribuinte a decadência teria fulminado todo o crédito exigido pela fiscalização, inclusive aqueles verificados no mês de dezembro de 2004.

Em função disso, pede a aplicação do artigo 150, §4º, do CTN, para a exigência dos tributos relativos ao período de dezembro de 2004, considerando que foi intimada do Auto de Infração em 19/01/10.

Como se vê, o recolhimento noticiado pela Recorrente não se confunde com o tributo exigido neste processo que trata da COFINS não-cumulativa, incidente sobre as receitas auferidas pelo contribuinte e, que não foram incluídas na base de cálculo da referida contribuição.

Com efeito, os pagamentos informados pela Recorrente se referem a retenção da fonte em razão da prestação de serviços por ela contratada e, em tese, não poderiam ser consideradas como pagamento da COFINS para fins de incidência do artigo 150, §4º, do CTN, conforme pleiteou o contribuinte.

Entretanto, nos termos da orientação prevista na IN SRF 459, de 2004, as retenções sofridas serão consideradas como antecipação de pagamento, ensejando, assim, a aplicação do artigo 150, §4º, do CTN, senão vejamos:

Art. 1º Os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas de direito privado a outras pessoas jurídicas de direito privado, pela prestação de serviços de limpeza, conservação,

manutenção, segurança, vigilância, transporte de valores e locação de mão-de-obra, pela prestação de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, bem como pela remuneração de serviços profissionais, estão sujeitos à retenção na fonte da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição para o PIS/Pasep.

...

Tratamento dos Valores Retidos

Art. 7º Os valores retidos na forma do art. 2º serão considerados como antecipação do que for devido pelo contribuinte que sofreu a retenção, em relação às respectivas contribuições. (grifos não originais)

§ 1º Os valores retidos na forma desta Instrução Normativa poderão ser deduzidos, pelo contribuinte, das contribuições devidas de mesma espécie, relativamente a fatos geradores ocorridos a partir do mês da retenção.

§ 2º O valor a ser deduzido, correspondente a cada espécie de contribuição, será determinado pelo próprio contribuinte mediante a aplicação, sobre o valor bruto do documento fiscal, das alíquotas respectivas às retenções efetuadas.

Por sua vez, a Lei nº 11.727, de 2008, em seu artigo 5º, dispôs:

Art. 5º Os valores retidos na fonte a título da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando não for possível sua dedução dos valores a pagar das respectivas contribuições no mês de apuração, poderão ser restituídos ou compensados com débitos relativos a outros tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observada a legislação específica aplicável à matéria. (Regulamento) (grifos não originais)

§ 1º Fica configurada a impossibilidade da dedução de que trata o caput deste artigo quando o montante retido no mês exceder o valor da respectiva contribuição a pagar no mesmo mês.

§ 2º Para efeito da determinação do excesso de que trata o § 1º deste artigo, considera-se contribuição a pagar no mês da retenção o valor da contribuição devida descontada dos créditos apurados naquele mês.

§ 3º A partir da publicação da Medida Provisória nº 413, de 3 de janeiro de 2008, o saldo dos valores retidos na fonte a título da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados em períodos anteriores poderá também ser restituído ou compensado com débitos relativos a outros tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, na forma a ser regulamentada pelo Poder Executivo.

É de se ver que as disposições da IN SRF nº 459, de 2004 e do 5º da Lei nº 11.727, de 2008, conferem à retenção a natureza de pagamento antecipado, devendo ser deduzida no mês de apuração, após os descontos dos créditos da não-cumulatividade, ou restituída/compensada.

Neste sentido:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA
IRPF*

EXERCÍCIO: 1997

IRPF. DECADÊNCIA. O imposto de renda da pessoa física, no ano-calendário 1996, é tributo sujeito ao regime denominado lançamento por homologação, sendo que o prazo decadencial para a constituição de créditos tributários é de cinco anos contados do fato gerador, que no caso ocorreu em 31 de dezembro de 1996.

Ultrapassado esse lapso temporal sem a expedição de lançamento de ofício, opera-se a decadência e o crédito tributário é extinto. Retificação de declaração inadmissível a retificação da declaração de ajuste anual para pleitear restituição após o prazo decadencial de restituição. Restituição.

Decadência. O direito de pleitear a restituição do imposto de renda pessoa física extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos a contar da extinção do crédito tributário pelo pagamento antecipado. Equipara-se ao pagamento antecipado a retenção do imposto na fonte. (Acórdão nº 280200.268)

ASSUNTO: DCOMP DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO.

ANOS-CALENDÁRIO: 1998, 1999 E 2002

EMENTA: DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. PROVA DOS VALORES RETIDOS NA FONTE. FISCALIZAÇÃO QUANTO AO OFERECIMENTO DOS RENDIMENTOS À TRIBUTAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL QUE TEM INÍCIO NA DATA DO FATO GERADOR. Apresentado o pedido de compensação, a fazenda nacional tem 05 (cinco) anos para homologar, sob pena de homologação tácita. Este prazo, contudo, não desloca o início do prazo decadencial que, nos casos em que há pagamento, aqui compreendido, entre outros, o IRRF e as estimativas mensais, tem como marco inicial a data do fato gerador. No procedimento de compensação, para extinguir débito com crédito oriundo de saldo negativo de IRPJ decorrente de retenções de imposto de renda retido na fonte ou recolhimento de estimativas em valor superior ao imposto apurado, a autoridade fiscal tem a prerrogativa de verificar, a qualquer tempo, a efetividade das retenções ou do recolhimento das estimativas que contribuem na formação do saldo negativo do irpj. Confirmada a existência do IRRF ou do recolhimento das estimativas, decorridos mais de cinco anos do fato gerador, não pode a autoridade fiscal glosar

estes valores sob o fundamento de que os rendimentos que geraram o IRRF não foram oferecidos à tributação. tal procedimento implicaria, por meios transversos, contornar o transcurso do prazo decadencial para rever a apuração do lucro real do contribuinte. (Acórdão nº140200.601)

Assim, ao sofrer o ônus da retenção, a contribuinte antecipa parte do que seria devido. Aliás, o objetivo da retenção é justamente garantir aos cofres públicos parte do pagamento que deveria ser antecipado pelo contribuinte, atribuindo a terceiro a obrigação de fazê-lo, além de possibilitar a verificação da receita auferida pela Administração Fazendária.

Desta forma, reconhece-se a decadência dos créditos declarados e que, como demonstrado, foram retidos na fonte do mês dezembro de 2004.

II.2 - MÉRITO

A contribuinte foi autuada pela suposta falta ou insuficiência de recolhimento de PIS e COFINS, pois teria adotado regime de incidência cumulativa, quando na verdade estaria sujeita ao regime da não-cumulatividade.

A autuação considerou a totalidade do faturamento para apurar as contribuições pelo regime da não-cumulatividade, considerando os créditos dos anos de 2004 e 2007, conforme declarados em Dacon.

Inconformada com a autuação a contribuinte protocolou manifestação de inconformidade, a qual foi objeto de análise com o resultado concretizado em acórdão no qual foi reconhecida a decadência do lançamento de parte dos crédito (2004), permanecendo o lançamento dos demais períodos.

Interposto o Recurso Voluntário, a contribuinte bastou-se em repisar o que trouxe em manifestação de inconformidade.

Remetido o processo ao E. CARF, em análise do recurso voluntário, cotejado com os demais documentos carreados aos autos, o I. Conselheiro Relator entendeu por bem, por intermédio de Resolução, baixar os autos em diligencia para que a autoridade fiscal promovesse a análise dos contratos trazidos pela contribuinte observando os ditames do Decreto n. 7.708/12, com o intuito de definir qual ou quais deles se enquadrariam, segundo a legislação pertinente, que poderiam ser classificados como obra de construção civil.

Vale lembrar que em que pese a contribuinte ter como regime tributário o do Lucro Real, e assim ser submetida ao regime da não-cumulatividade no que diz respeito ao recolhimento das contribuições do PIS e da COFINS, não estaria proibida de se submeter também ao regime cumulativo, quando parte de seu faturamento pudesse ser identificado como remuneração de determinado contrato classificado como obra de construção civil nos exatos termos da legislação pertinente.

Ademais, a própria contribuinte em suas peças de defesa admitiu a possibilidade de parte de seu faturamento, e não a totalidade dele, ser resultado de contratos que poderiam ser classificados como obra de construção civil.

Pois bem. A definição de obra de construção civil foi descrita no decreto alhures informado e interpretada de forma clara na Resolução nº 3102-000.278, do qual se extrai o trecho abaixo colacionado:

Por outro lado, o Decreto 7.708/12, ao instituir a Nomenclatura Brasileira de Serviços, Intangíveis e outras Operações que Produzam Variações no Patrimônio – NBS, que, conforme artigo 2º 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, introduz definições relevantes para solução da lide, como segue.

SEÇÃO I - SERVIÇOS

DE CONSTRUÇÃO Capítulo 1- Serviços de construção

(...)

1.0117.00.00 Serviços de montagem e edificação de construções pré-fabricadas

(...)

SEÇÃO I- SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO Considerações Gerais (...)

Capítulo 1 - Serviços de construção Notas (...)

4)Incluem-se nas posições 1.0101, 1.0105, 1.0106, 1.0109, 1.0127, 1.0128 e 1.0138 e nas subposições 1.0107.2 e 1.0108.2, além dos serviços de construção, os serviços de reparo. (grifos meus)

(...)

Considerações Gerais O Capítulo 1 inclui todos os serviços de pré-edificação; os serviços pertinentes a novas construções e os serviços pertinentes a reparos, alterações e restaurações de edifícios residenciais, não residenciais e trabalhos de engenharia civil. Os itens aqui classificados são os serviços essenciais no processo de edificação de diferentes tipos de construção e o resultado final das atividades de construção. Inclui também o aluguel de equipamentos para construção ou demolição de edifícios ou trabalhos de engenharia civil, com operador.

(...)

1.0117 Serviços de montagem e edificação de construções pré-fabricadas Nota Explicativa Aqui se classificam os serviços de instalação e montagem de edificações e de outras estruturas pré-fabricadas, bem como os serviços de instalação de mobiliário urbano, como por exemplo, abrigos para ônibus e bancos em praças.

Estão excluídos desta posição:

1 - Serviços de construção de estruturas, que se classificam na posição 1.0119; e 2 - Serviços de edificação de partes pré-fabricadas de aço para edifícios e outras estruturas, que se classificam em serviços de estruturas de aço estrutural da posição 1.0122.

Dos excertos acima transcritos, parece-me que os critérios de classificação de serviços estabelecidos na legislação de regência determinam que se incluam no conceito de construção civil alguns dos serviços de montagem, reparo e manutenção rejeitados na decisão de primeira instância.

Por outro lado, o Capítulo 20 do Anexo I do Decreto nº 7.708/12 especifica outros serviços, não passíveis de serem classificados no Capítulo 1, como construção.

Capítulo 20 - Serviços de manutenção, reparação e instalação (exceto construção)

Notas.

1)No presente Capítulo, entende-se por:

a)“manutenção” o ato de manter um bem no estado em que foi recebido, o que é feito por meio da reunião de ações técnicas e administrativas, evitando assim sua deterioração;

b)“reparação” a ação corretiva efetuada com o intuito de consertar maquinário ou equipamentos, restabelecendo o desempenho original dos mesmos;

c)“instalação” a montagem de maquinário ou equipamentos.

2)Na posição 1.2001:

a)são exemplos de “produtos metálicos”: aquecedores e caldeiras industriais; geradores, condensadores, superaquecedores e coletores de vapor; tubulações e partes auxiliares dos geradores de vapor; tanques e reservatórios, dentre outros;

b)o termo “computador” abrange desde microcomputadores até computadores centrais (mainframe), incluindo-se aí os chamados super computadores;

c)entende-se por “veículo automotor rodoviário” todo veículo que circule por seus próprios meios, o que normalmente é feito por motor de propulsão, e que sirva, em regra, para o transporte viário de pessoas e coisas ou para tração viária de veículos utilizados para o transporte de pessoas e coisas; a expressão compreende ainda os veículos conectados a uma linha elétrica, porém que não circulem sobre trilhos.

Os critérios orientam no sentido de que não sejam classificados como obras de construção civil os serviços de montagem, reparo, manutenção etc efetuados em equipamentos, máquinas, utensílios. De uma maneira geral, observa-se tratarem-se de

serviços que não são realizados em bens imóveis, mas em bens móveis diversos.

Esses pressuposto, como está claro, não convergem com os critérios adotados em primeira instância para classificação da atividade contratada pela Recorrente.

Noutro vértice, a leitura do objeto dos contratos sugere que, pelo menos em alguns casos, a atividade contratada deve, mesmo, ser classificada no Capítulo 20 e não no Capítulo 1.

No resultado da diligência (e-fls 8036/8043), que levou em consideração a interpretação acima encartada, oportunidade em que foram analisados os contratos trazidos aos autos, concluiu-se que parte deles devem ser classificados como contrato de obra de construção civil, razão pela qual exonerou-se parte dos valores exigidos das contribuições ao PIS e COFINS.

No meu sentir, não há reparo a ser feito ao trabalho efetuado pela autoridade fiscal na diligência, uma vez que partindo de análise dos contratos apresentados pela contribuinte, que como mencionado acima admitiu que parte deles não poderiam ser classificados como obra de construção civil, entendo que há a necessidade de se efetuar o lançamento dos créditos das contribuições que devem ser submetidos ao regime da não-cumulatividade, conforme explicitado nas planilhas das e-fls 8042 e 8043 do e-processo.

III - Do alegado caráter confiscatório da multa aplicada e ofensa aos princípios da razoabilidade ou proporcionalidade

A Recorrente alega que a multa aplicada ofende os princípios da razoabilidade ou proporcionalidade e da proibição do confisco (art. 150, inciso IV), previstos na Constituição Federal. Dessa forma, tendo em vista entender ter a penalidade caráter confiscatório, [entende que] "embora a conduta do não-recolhimento do tributo mereça reprovação, deve ser aplicada a orientação mais benéfica por se tratar de penalidade".

Preliminarmente, quanto à alegação de que a multa possui caráter confiscatório, impende ressaltar que o princípio do não-confisco, estabelecido na Constituição Federal, é dirigido ao legislador. Tal princípio orienta a feitura da lei, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco. Não observado esse princípio, a lei deixa de integrar o mundo jurídico por inconstitucional.

Além do mais, a multa imposta, independente do seu *quantum*, decorre de lei e deve ser aplicada pela autoridade tributária sempre que for identificada a subsunção da conduta à norma punitiva, haja vista o disposto no art. 142, § único, do CTN:

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Assim, tendo em vista que multa imposta decorre de lei, a qual deve ser compulsoriamente aplicada, sob pena de responsabilidade funcional, não cabe à fiscalização e nem a este Conselheiro afastar a sua aplicação sob o argumento que estaria ofendendo os princípios constitucionais da razoabilidade ou proporcionalidade.

Ademais, a arguição de inconstitucionalidade das disposições legais e regulamentares não se presta na esfera administrativa, cabendo ao judiciário dispor a respeito (vide art. 26A do Decreto nº 70.235, de 1972).

IV. Conclusão

Diante do exposto, voto para:

a) não conhecer do recurso de ofício;

b) conhecer do recurso voluntário e lhe dar parcial provimento para: (i) acatar a prejudicial de decadência dos créditos relacionados ao período de apuração de dezembro de 2004; (ii) nos termos das planilhas de e-fls 8042 e 8043, exonerar os valores referentes ao PIS e COFINS cumulativos, mantendo o lançamento dos demais créditos tributários;

c) manter a aplicação da multa de ofício de 75%, que para seu cálculo deve ser observados os valores apontados nas planilhas mencionadas no item acima

É como voto.

(assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus - Relator.