



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10245.000970/2002-66
Recurso nº : 138.975 - *EX OFFICIO*
Matéria : IRPJ - Ex(s): 2001
Recorrente : 1ª TURMA/DRJ-BELÉM/PA
Interessado(a) : R NEVES ENGENHARIA LTDA.
Sessão de : 07 de dezembro de 2005
Acórdão nº : 103-22.195

LUCRO PRESUMIDO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR EMPREITADA - O Ato Declaratório Cosit nº 6, de 1997, não recebeu redação compatível com a razoabilidade, no âmbito da discussão a respeito do percentual de presunção cabível, no que se refere à quantidade de material adquirida pelo empreiteiro para emprego na obra. Por óbvio, os discrímens devem estar amparados em motivos plausíveis que os justifiquem, afinal, sob o talante do ato aqui invocado, há que se pensar na existência de contribuintes que estarão obtendo tratamentos iguais, seja ele um empresário que adquira várias toneladas de cimento para a realização do serviço contratado, seja um empreiteiro que apenas custeie a compra de pequena quantidade para apressar um pequeno arremate, ao término da obra em que atuou substancialmente como fornecedor de mão-de-obra operária. A progressividade do imposto de renda não pactua com a simplicidade estabelecida no texto normativo, que foi aos extremos na fixação do critério de incidência do percentual de 8%, sem basear-se em argumentos apoiados no bom senso. As diferenças entre os percentuais mencionados no Ato Cosit nº 06/97 devem, sim, confirmar a idéia de que ao direito repugna a aplicação do menor percentual à receita bruta auferida na empreitada em que o empresário apenas fornecer a mão-de-obra e não adquirir o material empregado, ou, caso o contrato lhe atribua a aquisição, se o seu custo for inexpressivo em face do custo total, o que somente se pode verificar no exame do caso concreto. Obras públicas de grande envergadura, decorrentes da execução de contratos administrativos, com cláusulas que determinam a compra de insumos pelo empreiteiro, legitimam a apropriação de custos mais elevados, autorizando a aplicação do percentual de presunção de 8%.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso *ex officio* interposto pela 1ª TURMA DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO EM BELÉM/PA.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10245.000970/2002-60
Acórdão nº : 103-22.195

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso *ex officio*, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


FLÁVIO FRANCO CORRÊA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 23 JUN 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, MAURÍCIO PRADO DE ALMEIDA, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, PAULO JACINTO DO NASCIMENTO e VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10245.000970/2002-60
Acórdão nº : 103-22.195

Recurso nº : 138.975 - EX OFFICIO
Recorrente : 1ª TURMA/DRJ-BELÉM/PA

RELATÓRIO E VOTO

Trata o presente processo do auto de infração de fls. 6 a 11, relativo ao imposto sobre a renda da pessoa jurídica (IRPJ), cientificado à contribuinte em 21.11.2002, formalizando o crédito tributário no valor total de R\$ 1.386.782,59, aí compreendendo o principal, a multa de ofício e os juros de mora, em decorrência da constatação de quatro infrações: a) redução indevida do lucro real; b) aplicação indevida de coeficiente de determinação do lucro presumido; c) falta de recolhimento da multa de mora; d) falta de recolhimento dos juros de mora.

Inconformada com o lançamento de ofício, a fiscalizada apresentou a impugnação às fls. 237/240.

Realça o órgão *a quo* que a defesa limitou-se a discutir a aplicação indevida de coeficiente de determinação do lucro presumido, quedando-se silente quanto aos demais fatos que constam na acusação.

A decisão recorrida ficou com a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2000

Ementa: LUCRO PRESUMIDO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR EMPREITADA - O percentual a ser aplicado sobre a receita bruta para apuração da base de cálculo do lucro presumido na atividade de prestação de serviço de construção civil é de 32% quando houver emprego unicamente de mão-de-obra, ou de 8% quando houver emprego de materiais, em qualquer quantidade, desde que o sujeito passivo disponha das provas de que houve o emprego dos materiais. Como emprego de materiais, entende-se o uso de materiais que serão incorporados à obra, perdendo a qualidade de bens móveis, na forma disposta nos seguintes dispositivos legais: Lei nº 9.718/1998, art. 14; Ato Declaratório Normativo COSIT nº 06/1997; Código Civil (Lei nº 10.406/2002), arts. 82, 84, 610 a 626 e RIR/1999, art. 223, § 3º.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 30/09/1998, 31/10/1998

Ementa: MATÉRIA NÃO IMPUGNANDA - Nos termos do artigo 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, com redação dada pelo artigo 67 da Lei nº



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10245.000970/2002-60
Acórdão nº : 103-22.195

9.532, de 1997, considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada na impugnação.

Lançamento Procedente em Parte."

Em suas razões de decidir, o Relator da primeira instância reuniu os seguintes argumentos:

"6. A impugnante explora a atividade de construção civil. Na impugnação, informa que presta serviços de construção de obras públicas e privadas, com emprego de materiais, responsabilizando-se pela execução da obra, sendo que os contratos de prestação de serviços trazem cláusula detalhando o emprego do material e atribuindo responsabilidade à empresa com relação à obra.

7. Citando o art. 518 do RIR/1999 e o Manual de Orientação da DIPJ/2000, afirma que a alíquota utilizada para apuração da base de cálculo do imposto de renda com base no lucro presumido é de 8% e não 32%, como afirmado pela fiscalização.

8. Efetivamente, até 31 de dezembro de 1998, as pessoas jurídicas que executavam serviços de construção por empreitada só poderiam optar pela tributação com base no lucro presumido se, ao realizarem essa atividade, não empregassem materiais, em qualquer quantidade, e se atendessem às demais exigências da legislação de regência. Contudo, com a publicação da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, o emprego de materiais pelas empreiteiras passou a não mais constituir impedimento à opção das empresas pela tributação com base no lucro presumido.

9. O Ato Declaratório Normativo Cosit nº 06, de 13 de janeiro de 1997, que dispõe a respeito do percentual a ser aplicado sobre a receita bruta para determinação da base de cálculo do imposto de renda mensal na atividade de construção por empreitada disciplina que (grifei):

"I - Na atividade **de construção por empreitada**, o percentual a ser aplicado sobre a receita bruta para determinação da base de cálculo do imposto de renda mensal será:

a) 8% (oito por cento) quando houver emprego de materiais, em qualquer quantidade;

b) 32% (trinta e dois por cento) quando houver emprego unicamente de mão-de-obra, ou seja, sem o emprego de materiais.

II - As pessoas jurídicas enquadradas no inciso I, letra 'a', deste Ato Normativo, não poderão optar pela tributação com base no lucro presumido."

10. Note-se que a vedação contida no ato normativo, em seu inciso II, foi extinta a partir da vigência da Lei nº 9.718, de 27/12/1998,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10245.000970/2002-60
Acórdão nº : 103-22.195

art. 14. Assim, as empresas prestadoras de serviços na execução de obras de construção civil, que não se responsabilizam pela execução da obra e prestam unicamente serviços, sem utilização de materiais de sua propriedade, devem utilizar o percentual de determinação do lucro em 32% (trinta e dois por cento), valor adotado para as empresas prestadoras de serviços em geral.

11. Já a prestação de serviços em que há o emprego de materiais próprios na execução das obras contratadas, podem adotar o percentual de 8% (oito por cento). Com efeito, os custos da prestação de serviços com fornecimento de material são superiores ao da mesma atividade desenvolvida unicamente com emprego de mão-de-obra, razão da aplicação de percentual diferenciado.

12. Para compreender melhor o significado do emprego de materiais, recorre-se aos conceitos contidos no Código Civil (CC), que, em seus arts. 610 a 626, trata do contrato de empreitada. Da leitura destes dispositivos legais, verifica-se, por exemplo, que na empreitada com fornecimento de materiais o empreiteiro de materiais responderá, durante cinco anos, pela solidez e segurança do trabalho em razão dos materiais empregados na obra. Isto indica que os materiais a que se refere este artigo são aqueles incorporados à obra, e não os instrumentos de trabalho utilizados ou os materiais consumidos na execução da obra.

13. Ainda, a fim de esclarecer qual seria o significado de "emprego" do material, citamos o art. 84 do CC, o qual define que os materiais destinados à construção, enquanto não forem empregados, conservam a sua qualidade de móveis, readquirindo essa qualidade os provenientes da demolição de algum prédio. Como podemos observar, o emprego de material refere-se à utilização do material de modo a incorporá-lo à construção, tanto que, após ser empregado, perde a qualidade de bem móvel. Note-se que os bens móveis, de acordo com a definição do art. 82, são aqueles bens suscetíveis de movimento próprio, ou de remoção por força alheia.

14. Além disso, conforme o art. 611 do CC, quando o empreiteiro fornece os materiais, há uma responsabilidade muito maior, correndo por sua conta os riscos até o momento da entrega da obra. Caso contrário, quando há fornecimento apenas de mão-de-obra, os riscos correm por conta do dono.

15. Assim, como a impugnante é prestadora de serviços na área de construção, poderia utilizar o percentual de 8%, destinado à construção por empreitada, quando fornecesse os materiais a serem empregados na obra, os quais perderiam sua qualidade de bens móveis e passariam a incorporar a obra. Lembre-se, por fim, que o artigo 223, § 3º do RIR/1999, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, estabelece que, no caso de atividades diversificadas, para o fim



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10245.000970/2002-60
Acórdão nº : 103-22.195

de se determinar a base de cálculo do imposto de renda, será aplicado o percentual correspondente a cada atividade.

16. *Compulsando os documentos que serviram de base ao lançamento, verifica-se que se tratam de notas fiscais de serviços prestados ao Governo do Estado de Roraima, à Companhia Energética do Estado de Roraima e Departamento de Estrada e Rodagens - DER em Roraima.*

17. *Junto com a impugnação, foram anexadas cópias de contratos firmados entre a impugnante e o Governo de Roraima (fls. 241 a 275). Desses contratos destaca-se a parte que trata das obrigações da impugnante (grifei):*

CLÁUSULA DÉCIMA - DAS OBRIGAÇÕES

"§ 1º - Caberá a CONTRATADA:

*I - executar a obra/serviço nas condições de qualidade, prazo e preço estipulados neste Contrato e nos documentos contratuais, utilizando as boas técnicas do ramo, **matérias primas e insumos de primeira qualidade** e mão-de-obra qualificada, assumindo a administração do objeto contratado".*

18. *As disposições contratuais acima reproduzidas referem-se à construção de uma escola de ensino fundamental em tempo integral, com 25 salas de aula e quadra de esportes coberta, situada no bairro de Pintolândia em Boa Vista /RR. Conforme se observa, o contrato era de empreitada por preço global, modalidade de licitação na qual a contratada fornece todo o material necessário a construção da obra licitada.*

19. *A impugnante também anexou cópia de outros contratos firmados com o Governo de Roraima. Nas folhas 250 a 257, tem-se o contrato relativo aos trabalhos no Sistema de Esgoto Sanitário, no bairro de Caçari, em Boa Vista/RR. Nas folhas 258 a 265, tem-se o contrato relativo à Reforma e Ampliação do Centro de Saúde Cosme e Silva, em Boa Vista/RR. E, finalmente, nas folhas 266 a 275, tem-se o contrato relativo à construção de um pavilhão e conjuntos de banheiros na escola em tempo integral Severino Cavalcante, bairro de Pintolândia, Boa Vista/RR.*

20. *Cotejando-se as disposições dos contratos acima identificados com as notas fiscais que deram suporte ao lançamento, verifica-se que a maioria dos documentos refere-se às obras de que tratam os mencionados contratos. Assim, procedem, em parte, as alegações da queixante de que as cobranças estipuladas nas notas fiscais referem-se, inclusive, aos materiais agregados às obras realizadas.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10245.000970/2002-60
Acórdão nº : 103-22.195

21. *As notas fiscais que se referem às obras citadas nas cópias dos contratos anexados à impugnação serão excluídas da demanda. As demais notas fiscais, que tratam, inclusive de serviços prestados ao Departamento de Estrada e Rodagens, não serão excluídas da demanda porque a impugnante não comprovou a existência de contrato por empreitada global, que inclui o fornecimento de material a ser incorporado as respectivas obras. Ao final deste acórdão, proceder-se-ão às devidas retificações ao lançamento.*"

Com efeito, a Lei nº 9.1718/98, em seu artigo 14, relacionou as situações cuja ocorrência enseja a apuração obrigatória do lucro real, alterando o rol de hipóteses de atração ao império exclusivo das regras vinculadas a essa modalidade de tributação, anteriormente reunidas no artigo 36 da Lei nº 8.981/95, já revogado pelo artigo 18, III, da referida Lei nº 9.718/98.

Sem dúvida, segundo o regime legal precedente, o ordenamento jurídico não acolhia a pretensão da empresa que, dedicando-se à construção de imóveis ou à execução de obras da construção civil, intentava submeter-se às normas aplicáveis ao lucro presumido. Desde 1999, entretanto, tal óbice foi suprimido da legislação, tornando superada a eventual dúvida sobre a proibição em referência. Assim, o ponto crucial da lide reside, tão-somente, no percentual de presunção do lucro, considerando que o órgão *a quo* julgou procedente em parte o lançamento de ofício, dele subtraindo a parcela correspondente à incidência do imposto calculado sobre um montante tributável igual a oito por cento das receitas auferidas com a exploração de atividade de construção por empreitada, em relação à qual comprovou-se o emprego de materiais, adquirido pela fiscalizada.

Sou da opinião de que o Ato Declaratório Cosit nº 6, de 1997, não recebeu redação compatível com a razoabilidade em torno da quantidade de material empregado, no âmbito da discussão a respeito do percentual de presunção cabível. Por óbvio, os discrímens devem estar amparados em motivos plausíveis que os justifiquem, afinal, sob o talante do ato aqui invocado, há que se pensar na existência de contribuintes que estarão obtendo tratamentos iguais, seja ele um empresário de mediana expressão econômica que adquira uma tonelada de cimento para a realização do serviço contratado, seja um grande empreiteiro que custeie a compra de pequena



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10245.000970/2002-60
Acórdão nº : 103-22.195

quantidade para apressar um pequeno remendo que lhe coube arrematar, ao término da obra em que atuou substancialmente como fornecedor de mão-de-obra operária. A progressividade do imposto de renda, portanto, não pactua com tamanha simplicidade. Vou mesmo ao caso concreto e dele extraio o de que necessito para o exercício da ponderação entre custos e lucro tributável.

Os contratos assinalados na decisão hostilizada denotam obras públicas de envergadura, celebrados com o Governo do Estado de Roraima após concorrência pública ou tomada de preços. Referidos instrumentos realçam que o empresário se comprometeu a assumir a compra de matéria-prima e insumos de primeira qualidade, além de obrigar-se a contratar mão-de-obra qualificada. Claro que, em tais circunstâncias, a quantidade de material que lhe coube empregar justifica a apropriação de custos mais elevados, daí sobressaindo a idéia de que o caso real se ajusta à essência que se assimila da lei, consoante a interpretação que se obtém pela via do Ato Declaratório Cosit nº 6, de 1997, com os necessários temperamentos da razoabilidade..

E mais: bem andou a autoridade julgadora de primeira instância, quando selecionou as notas fiscais, à fl. 310, que correspondem aos mencionados contratos administrativos, para o fim de excluir do lançamento os valores nelas consignados, tendo-se em conta que se tratam de negócios jurídicos que incluem o fornecimento, pelo empreiteiro, de material em quantidade compatível com a aplicação do percentual de presunção de 8%, dentro do escopo da norma.

Por último, percebo erros matemáticos na planilha preparada pela autoridade julgadora de primeira instância, aproveitando para sugerir ao órgão local a utilização, a seu prudente critério, dos cálculos que seguem em anexo.

Diante de tudo o que relatei, nego provimento ao recurso de ofício.

Sala das Sessões, DF, 07 de dezembro de 2005


FLÁVIO FRANCO CORRÊA



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10245.000970/2002-66
Acórdão nº : 103-22.195

Período de Apuração	Valor da Infração (A) em (R\$)	Exclusão (B)	Receita Tributável (C) = (A) - (B)	Valor Tributável (D) = © x 32%	Imposto (E) = (D) x 15%
1º Trimestre 2000	2.125.872,33	1.754.616,79	371.255,54	118.801,77	17.820,27
2º Trimestre 2000	1.153.940,97	864.820,65	289.120,32	92.518,50	13.877,78
3º Trimestre 2000	3.361.170,88	927.507,10	2.433.663,78	778.772,41	116.815,86
4º Trimestre 2000	3.303.591,88	2.005.304,28	1.298.287,60	415.452,03	62.37,80

Adicional (D)- (F) = R\$ 60.000,00) x 10%	Valor a Compensar (G)	Total Devido (H) = (E) + (F) - (G)	Períodos de 1998	Valor do Tributo/multa em R\$
5.880,18	36.517,72	0,00	3º Trimestre	49.481,07
3.251,85	17.078,82	50,81	Outubro de 1998	12.581,02
71.877,24	61.223,42	127.469,68	Outubro de 1998	4.535,45
35.545,20	60.071,84	37.791,17		