



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10469.729948/2011-68  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1302-001.189 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 8 de outubro de 2013  
**Matéria** IRPJ e outros tributos.  
**Recorrente** ROLIM MACHADO NATAL ESTRUTURAS DE CONCRETO LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2009

EMPREITADA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO DO LUCRO.

O critério de que se vale o art. 15 da Lei nº 9.249/95, para diferenciar os percentuais aplicáveis para cada atividade, é o custo direto da atividade - por isso que venda de mercadoria é 8% e prestação de serviço é 32%, logo correto que se determine a aplicação do percentual de 8% apenas quando o fornecimento do material a ser incorporado na obra seja exclusivamente de responsabilidade do empreiteiro.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. INDEVIDA.

Não caracterizada a sonegação, fraude ou conluio que ensejariam a qualificação da multa de ofício, o seu percentual deve ser reduzido para 75%.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. COFINS. Contribuição para o PIS.

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada no lançamento do IRPJ é aplicável, mutatis mutandis, aos demais lançamentos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para reduzir o percentual de multa de ofício para 75%. Vencida a Conselheira Cristiane Costa, que dava provimento integral.

ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alberto Pinto Souza Junior, Eduardo Andrade, Cristiane Costa, Waldir Rocha, Guilherme Silva e Márcio Frizzo.

## Relatório

Versa o presente processo sobre recurso de voluntário, interposto pelo contribuinte em face do Acórdão nº 1137.855 da 4ª Turma da DRJ/REC, cuja ementa assim dispõe:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ  
Ano-calendário: 2009  
LUCRO PRESUMIDO. EMPREITADA SEM FORNECIMENTO DE TODO O MATERIAL. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO DE 32%.

As receitas de prestação de serviços de construção por empreitada com fornecimento parcial do material incorporado à obra ou sem fornecimento de material estão sujeitas ao percentual de presunção de 32%.

LUCRO PRESUMIDO. MATERIAL INCORPORADO À OBRA. CONCEITO.

Não são considerados como materiais incorporados à obra, os instrumentos de trabalho utilizados e os materiais consumidos na sua execução, como, por exemplo: ferramentas, madeira, prego e uniformes e outros.

MULTA DE OFÍCIO. FRAUDE, CONLUÍO E SONEGAÇÃO. QUALIFICAÇÃO.

Estando caracterizada a ocorrência isolada ou cumulada de fraude, conluio e sonegação, devida a qualificação da multa de ofício aplicada.

TRIBUTO NÃO DECLARADO/CONFESSADO. RECEITAS CONSTANTES DAS NOTAS FISCAIS. DEDUÇÃO O MONTANTE RETIDO.

Uma vez que o sujeito passivo não confessou ou recolheu o imposto devido, devida a exigência de todo o montante apurado com base nos valores constantes das notas fiscais de serviço, deduzido do imposto retido pela fonte pagadora.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2009

LANÇAMENTO REFLEXO.

Por ser lançamento reflexo do IRPJ, aplica-se ao lançamento de CSLL as mesmas razões de decidir aplicadas àquele.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Ano-calendário: 2009

LANÇAMENTO REFLEXO.

Por ser lançamento reflexo do IRPJ, aplica-se ao lançamento da Cofins, no que couber, as mesmas razões de decidir aplicadas àquele.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2009

LANÇAMENTO REFLEXO.

Por ser lançamento reflexo do IRPJ, aplica-se ao lançamento de PIS, no que couber, as mesmas razões de decidir aplicadas àquele.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”.

A recorrente tomou ciência da decisão recorrida em 11/10/2012 (doc. a fls. 478) e interpôs recurso voluntário em 09/11/2012 (doc. a fls. 480 e segs.), no qual alega as seguintes razões de defesa:

a) que, embora a receita operacional da empresa-autuada já era conhecida pela Receita Federal do Brasil por meio de DIRFs enviadas por seus tomadores de serviços, o Fisco procurou saber junto aos tomadores de serviços a veracidade dos serviços prestados e constatou que o objeto da empresa, no caso em questão, é a execução de obras de infraestrutura de concreto armado, especificamente na execução de formas e moldes de madeira, ou seja, a empresa recorrente executava obra civil unicamente de construção de forma de madeira para concretagem;

b) que a concretagem da estrutura física da obra ficava a cargo da empresa contratante ou de outra empresa, não se vinculando aos contratos firmados com a recorrente;

c) que é evidente que a empresa-recorrente ficava observando a concretagem, objetivando verificar a consistência e firmeza da estrutura de madeira por ela montada, inclusive a posterior desmontagem sucessiva dos moldes e formas, conforme contrato firmado sem o compromisso de executar a concretagem, que ficava a cargo de outra pessoa jurídica;

d) que, no Relatório Fiscal elaborado pelo Auditor-Fiscal, foi dito que os serviços prestados para as contratantes, em todos os casos, foram objeto de convenção contratual firmada individualmente entre a fiscalizada e as tomadoras de serviços;

e) que foi dito também que o objeto de cada contrato consistia na execução de serviço de obra, cabendo a contratante o fornecimento do material necessário para execução dos serviços, o que foi confirmado também pelas cláusulas contratuais, nas quais constavam a obrigatoriedade do fornecimento do material, restando inquestionável, conforme referido relatório, o fato de que a recorrente executava os serviços contratados, mas com materiais fornecidos pela empresa contratante, porém isso não significa dizer necessariamente que a empresa contratante tenha custeado material, mas quando adquirido por esta era ressarcido pela empresa contratada;

f) que, conforme bem frisou o Auditor-Fiscal, na execução das empreitadas, consta que na escrituração contábil da empresa recorrente foi utilizada a quantia de R\$ 373.984,91 em material utilizado no ano-calendário de 2009, adquirido diretamente pela própria empresa recorrente, enquanto que nas notas fiscais de prestação de serviços emitidas pela recorrente, no mesmo período, consta a utilização de material da ordem de R\$ 3.092.356,74, o que significa que a empresa aplicou efetivamente R\$ 3.092.255,74 em materiais na execução dos contratos, independentemente se o material foi adquirido pela contratante ou pela contratada;

g) que, se o material foi adquirido pelo contratante, este foi ressarcido no ato do pagamento da nota fiscal emitida pela empresa prestadora de serviços, sendo que a tributação na fonte IR, CSLL, Cofins e PIS/Pasepi, a cargo da contratante, foi feita em cima da totalidade da nota fiscal, em que se incluía a totalidade da mão-de-obra empregada e a totalidade de materiais utilizados;

h) que, na liquidação da fatura emitida pela contratada, a empresa contratante descontava dos valores a pagar, os materiais adquiridos por esta, quando aplicados à obra, o que é uma prática usual, mas que não traz nenhum prejuízo para o Fisco Federal;

i) que o importante é que a tributação recaiu sobre a totalidade do contrato, com a aplicação integral dos materiais;

j) que seria uma temeridade a empresa emitir a nota fiscal cheia, incluindo serviços e materiais e determinar uma base de cálculo majorada para imposto de renda e contribuição social ao percentual de 32% (trinta e dois por cento);

l) que seria mais lógico aplicar o percentual de 32% somente sobre os serviços prestados, o custo do material a cargo da empresa contratante, sem fazer qualquer ressarcimento;

m) que esses fatos podem ser visivelmente observados nas notas fiscais emitidas pela recorrente e que constam do presente processo (fls. 167 a 318);

n) que a autuação majorada baseou-se em fatos dissociados da realidade, pois o Fisco achou estranho o pouco material utilizado na execução dos serviços, alegando as disposições contratuais e a descrição das notas fiscais, levando em consideração apenas o material adquirido diretamente pela empresa contratada, no valor de R\$ 373.984,91;

o) que é óbvio que a execução dos serviços contratados demanda muita mão-de-obra, inclusive especializada, e que os materiais utilizados, mesmo sendo a totalidade, não representam valores significativos;

p) que o Fisco verificou na escrituração contábil a aquisição de materiais utilizados na execução das obras, tais como: madeira, prego, ferramentas e outros instrumentos necessários à execução de formas ou moldes para serem utilizados na concretagem da estrutura da obra civil;

q) que o serviço de construção civil contratado foi executado com utilização total do material, conforme contratos, ou seja, na execução dos serviços contratados foi aplicada a totalidade dos materiais, sejam adquiridos pela empresa ou por terceiros, inclusive pela contratante, mas a totalidade do custo foi atribuída à empresa recorrente. Trata-se de obra pronta e acabada;

r) que a totalidade do custo com material adquirido pela contratante foi ressarcido pela contratada no ato da liquidação de cada fatura, mas o Auditor-Fiscal não se preocupou com esse fato, mesmo a empresa sendo tributada na fonte pela totalidade da nota fiscal, com inclusão da totalidade dos materiais utilizados;

s) que, na realidade, o Auditor-Fiscal deixou de cotejar o total contratado para execução dos serviços e o total das notas fiscais emitidas;

t) que, na execução dos serviços contratados são utilizados, além da madeira propriamente dita, outros materiais, tais como: prego, arame, amarras, martelo, prumos, serrotes, disco de corte, entre outros bens consumíveis na obra, sendo que dizer que esses bens não se incorporam a obra e total desconhecimento do processo produtivo na construção de imóvel;

u) que a madeira é utilizada em um pavimento e reutilizada nos pavimentos seguintes, mas com cortes sucessivos, já que as vigas e as colunas vão diminuindo de largura à medida que a obra se eleva;

v) que, no final, as madeiras, já bastante utilizadas ficam empenadas e deformadas, sem prumo e sem consistências para serem reaproveitadas em outras obras, ficando, portanto, imprestáveis;

x) que, dizer que a madeira e os demais materiais não se integram a obra é o mesmo que dizer que tijolos quebrados e outras sobras, entulhos, não se incorporam ao custo da obra, como a serra utilizada, a madeira utilizada, o prego utilizado, a pá utilizada, a enxada utilizada, etc.;

z) que, no item 2 do Relatório Fiscal foi dito que a empresa-autuada somente executou serviços, sem emprego materiais, contradizendo o que foi dito no item 1 do mesmo relatório, em que informa a aquisição de madeira, pregos, etc;

aa) que o autuante deixou também de considerar a inclusão da totalidade dos materiais constantes das notas fiscais;

ab) que o Auditor-Fiscal fez referência ao Ato Declaratório Cosit nº 6, de 13 de janeiro de 1997, já derogado, desconhecendo a legislação de regência, pois até o dia 26 de abril de 2005, na forma como estava disposto no Ato Declaratório Cosit nº 6, de 1997, o percentual de presunção aplicado sobre a receita bruta para apuração do lucro presumido, base de cálculo do imposto de renda, era de 32% (trinta e dois por cento) na atividade de prestação de serviço de construção civil, quando houvesse emprego unicamente de mão-de- obra, e de 8% (oito por cento) quando ocorresse emprego de materiais em qualquer quantidade;

ac) que, desde o dia 29 de dezembro de 2004, por conta da IN-SRF nº 480, de 15/12/2004, que dispõe sobre a retenção de tributos e contribuições nos pagamentos efetuados no fornecimento de bens e serviços, a Receita Federal mudou de entendimento, determinando que os Órgãos públicos federais, de um modo geral, deveriam reter o imposto de renda (IR) a razão de 1,2% (8% x 15%) sobre o montante pago, somente na hipótese de fornecimento pelo empreiteiro de todos os materiais indispensáveis à execução da obra, onde se admite uma presunção de lucro de 8% sobre os serviços prestados pelo empreiteiro, pois é isso o que se depreende da leitura do art. 1º, inciso II do § 7º e § 9º, da IN acima, sendo que a retenção da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) continuaria a ser de 1% sobre o montante pago, independentemente de aplicação de material na obra;

ad) que, na hipótese de se incluir na empreitada apenas parte do material, a retenção será de 4,8% (32% x 15%) e de 1,0%, em relação ao IR e a CSLL, respectivamente, sobre o montante faturado, tendo por base uma presunção de lucro de 32% sobre o faturamento, em relação ao Imposto de Renda;

ae) que, como a nova norma tratava apenas de retenção, entendia-se que as retenções não tinham reflexo na determinação do lucro presumido, ou seja, não alterava a aplicação dos percentuais de presunção para efeito de apuração da base de cálculo do imposto de renda a que estão sujeitas as pessoas jurídicas beneficiárias dos respectivos pagamentos, estabelecidos no art. 15 da Lei 9.249/95 (art. 32 da IN 480);

af) que, a partir do dia 27 de abril de 2005, o art. 32 da Instrução Normativa 480 foi alterado pela IN-SRF nº 539, de 25/12/2005, para evidenciar que o percentual de 8%, usado na determinação da base de cálculo do Imposto de Renda, só deveria ser aplicado no caso de construção por empreitada que contemplasse a totalidade dos materiais, sendo que esse entendimento vale também para a CSLL, que passou a ter percentuais de presunção 12% ou 32%, respectivamente, na hipótese de se incluir todos os materiais ou somente parte;

ag) que nenhum momento o Fisco demonstrou que houve emprego de material fornecido por terceiros e/ou pelos tomadores dos serviços, sem que houvesse o respectivo ressarcimento;

ah) que a execução da obra foi realizada pelo prestador do serviço, com a inclusão de todo o material, independentemente dos valores empregados;

ai) que, ante o exposto, a verdadeira tributação seria idêntica à aplicada à indústria, sendo o percentual de presunção do lucro de 8% para formação da base de cálculo do IR e de 12% para a CSLL, na forma como dispõe a legislação tributária, regulamentada pela IN-SRF nº 93/97;

aj) que a declaração inexata apresentada seria retificada para lucro presumido, com a informação de que os impostos e contribuições seriam apurados pelo "Regime de Caixa", na forma determinada disciplinada no § 2º do art. 516 do RIR/99;

al) que, no julgamento de 1º Instância, no item 18.1, confirma que apenas a empreitada na modalidade total passou a estar sujeita ao percentual de 8% para o imposto de renda, o que não houve contestação;

am) que se contestou foi à autoridade fiscal atribuir o percentual de 32% na hipótese de a empresa aplicar a totalidade dos materiais aplicados à obra, independentemente de quem tenha adquirido o material, não levando em consideração o custo ressarcido pelas empresas contratadas;

an) que a autoridade julgadora elencou diversas soluções de consultas sobre o tema, em que não foi questionada a legislação, mas somente o entendimento do Fisco na lavratura do Auto de Infração;

ao) que a autoridade julgadora fez citar o art. 79 do Código Civil (Lei nº 10.406, de 2002), em que diz que "são bens imóveis o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente" e depois cita o art. 84 do mesmo diploma legal, em que esclarece que os bens adquiridos, mas não utilizados na obra não integram o custo de imóvel, sendo considerados apenas bens moveis, o que é óbvio;

ap) que vale esclarecer que não se incorpora ao imóvel os gastos com equipamentos e móveis que podem ser desmembrados ou deslocados, como por exemplo: equipamento de ginástica, móveis e armários que podem ser removidos sem alterar o imóvel propriamente dito;

aq) que a construção de formas e moldes de madeira para concretagem não está dentro do conceito acima, já que esse custo faz parte integrante do imóvel, da mesma maneira que a mão-de-obra trabalhada na construção do edifício, que também integra o custo de bem imóvel;

ar) que, pelo conceito sobre formação do custo do imóvel, não se aplica o § 9º do art. 1º da IN SRF nº 480, de 2004, em que diz que "não serão considerados como materiais incorporados à obra, os instrumentos de trabalho utilizado e os materiais consumidos na execução da obra";

as) que não se aplica porque os contratos celebrados entre a empresa recorrente e as empresas contratadas foram realizados dentro do conceito de gastos que se incorporaram às obras, como a integralidade dos materiais aplicados e a mão-de-obra necessária a execução da obra, observando a legislação comercial e aos princípios contábeis geralmente aceitos;

at) que, no item 27 do julgamento de 1º Instância, foi dito que "não resta dúvida de que os bens adquiridos pelo Sujeito pelo sujeito passivo e por si utilizados são materiais necessários para a execução de uma obra", porém nega a aplicabilidade do percentual de lucro presumido de 8%, alegando que o fornecimento de tais materiais, como por exemplo, prego, não caracteriza empreitada com fornecimento de materiais, ora, será que a aplicação de um bem que não esteja dentro do concreto ou dentro da parede do imóvel descaracteriza a utilização de percentual de lucro de 8%?;

au) que apresenta os cálculos dos valores que entende devido a título dos tributos em tela;

ax) que para que a multa de ofício qualificada possa ser aplicada é necessário que se comprove de maneira inequívoca o evidente intuito de fraude, o que não ocorreu no presente caso;

az) que a recorrente reconhece as distorções entre a receita declarada na (DIPJ) e a receita contábil escriturada corretamente, mas isso, por si só, não caracteriza sonegação fiscal, pois não houve intuito de fraudar o fisco, já que a Receita Federal do Brasil conhecia antecipadamente a sua receita, podendo lançar os tributos “de ofício”;

aaa) que não cabia multa qualificada de 150%, já que caracterizou apenas irregularidade fiscal, não imputando a empresa característica de sonegação fiscal, tais como fraude ou conluio, o que não é o caso presente;

aab) que, com certeza, o procedimento fiscal iniciou-se por conta de malha fiscal entre valores declarados na DIPJ e informações contidas em Dirf transmitidas pelos contratantes;

aac) que não é comum a RFB fiscalizar o exercício de 2010 no ano-calendário de 2011, a não ser por conta de malha fiscal, logo, não haveria possibilidade de a empresa recorrente omitir rendimentos, já que a RFB disponha dessas informações, inclusive dos impostos e contribuições retidos por seus tomadores de serviços, via Dirf;

aad) que a irregularidade seria apenas no recolhimento de parte do IR e da CSLL, os quais seriam ajustados oportunamente, mas sem intenção de sonegação;

aae) que haveria intuito de fraude se a empresa-autuada apresentasse a declaração como inativa e que, concomitantemente, a Receita Federal não tivesse conhecimento de suas receitas, ou seja, seria sonegação fiscal se a pessoa jurídica apresentasse declaração de inatividade, em que denotaria a inexistência de qualquer movimentação financeira, econômica ou patrimonial, o que não é o caso presente;

aaf) que, quanto às retenções dos impostos e contribuições aplicadas às receitas operacionais da empresa, na forma como dispõe a Lei nº 10.833/03, a empresa-autuada nunca questionou as retenções efetuadas, já que estaria dispensada dessas retenções por conta da IN nº 459/04, art. 1º, § 2º, inciso IV, em que obriga as retenções somente para as profissões relacionadas no § 1º do art. 647 do Decreto nº 3.000, de 1999 - RIR/99, fazendo excluir os serviços de engenharia de construção, pontes, prédios e obras assemelhadas, passando a exigir somente nos casos de projetos de engenharia (item 17 do dispositivo acima);

aag) que essas retenções feitas, sem base legal, já que todos os seus clientes são pessoas jurídicas de direito privado (construtoras), fez com que a empresa-autuada ficasse mais tranquila quanto às obrigações principais e acessórias, mas sem intenção de sonegar tributos, já que a quase totalidade já estariam pagos por meio de retenções na fonte;

aah) que quem retém os tributos e contribuições federais não é a empresa contratada (autuada), mas a empresa contratante, ou seja, aquela quem paga os produtos adquiridos ou serviços prestados por terceiros e, apesar de a empresa contratante não ter nenhuma obrigação de reter os impostos e contribuições federais por conta da natureza dos serviços prestados, conforme já devidamente esclarecido na impugnação, o fez na certeza de que estava fazendo retenções corretamente, utilizando os percentuais usuais aplicáveis na construção civil, na convicção de que a prestadora de serviços estava aplicando a totalidade dos materiais aplicáveis às obras contratadas;

aa) que a decisão de 1º grau cria situação fantasiosa, não entendendo efetivamente o que ocorria na prestação de contas entre a empresa prestadora de serviços e as empresa contratantes., pois diz no item 38.1 que a recorrente praticou informação falsa em notas fiscais, quando, em nenhum momento o Fisco não identificou nem demonstrou que a empresa emitiu nota fiscal falsa;

aaj) que a receita apurada pelo Fisco, via Dirf, é exatamente igual ao que foi levantada in loco pela ação fiscal, com a soma das notas fiscais emitidas para os tomadores de serviços, o que ocorria, na realidade, e que não foi entendido pelo julgador, era a dedução do valor da fatura, ou recibo, de aquisição de materiais comprados pelo tomador de serviço e descontado do valor da nota fiscal emitida pelo recorrente. Exemplo: O contrato foi celebrado para que o prestador de sen/iços

aal) que, no item 38.2, em que trata do conluio, o engano segue a mesma linha do item anterior, já, no item 38.3, alega que a falta de confissão de débitos na DCTF caracteriza sonegação fiscal, o que não, necessariamente, caracteriza fraudar o fisco, já que a totalidade das contribuições PIS/Pasep e Coflins foram declaradas pelo "regime de caixa", em que os valores retidos pelo tomador do serviço devem ser deduzidos do valor a pagar, zerando o valor a ser informado na DCTF;

aam) que eventuais declarações inexatas caracterizam irregularidade fiscal, mas nunca sonegação, em que enseja multa qualificada;

aan) que a multa de ofício regulamentar de 75% seria a adequada, no caso concreto.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior.

O recurso voluntário é tempestivo e foi subscrito pelo representante legal da recorrente (Cláusula Sétima do Contrato Social a fls. 40), razão pela qual dele conheço.

Inicialmente, verifico que, do cotejo das planilhas apresentadas pela recorrente em sua peça recursal (a fls. 492 a 495) com aquelas constantes do Relatório Fiscal (a fls. 393 a 397), verifica-se que não há controvérsia a ser dirimida no que tange ao valor das receitas omitidas e do valor dos tributos que foram retidos na fonte pelas tomadoras de serviços da recorrente, pois a fiscalização e a recorrente concordam com tais valores.

A questão ora em julgamento reside em saber se o percentual de presunção do lucro a que estaria submetida a recorrente seria 8% ou 32%, para tanto, faz-se mister que, primeiramente, verifiquemos a norma de regência da matéria e, posteriormente, analisemos os contratos de prestação de serviços a fls. 48 a 163, dos quais se originaram as receitas omitidas que deram ensejo aos lançamentos em tela.

Não obstante os contratos sejam analisados mais a frente, ressalto, desde já, que a atividade da recorrente consistia em fornecer mão-de-obra e materiais para a execução de forma e escoramento e mão-de-obra para execução da montagem de aço, lançamento e adensamento do concreto em obras de construção civil. Entendo que esse serviço se enquadra no conceito de construção por empreitada, tanto que a Lei Complementar nº 116/03, que dispõe sobre o ISS, classifica tal atividade no item 7.02 da sua lista de serviços, o qual assim dispõe:

7.02 – Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o

fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).

Para verificarmos qual o percentual de presunção do lucro é aplicável para a atividade da recorrente, vale a transcrição do art. 15 da Lei 9.249/95, *in verbis*:

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

I - um inteiro e seis décimos por cento, para a atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

II - dezesseis por cento:

a) para a atividade de prestação de serviços de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no caput deste artigo;

b) para as pessoas jurídicas a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 da referida Lei;

III - trinta e dois por cento, para as atividades de: (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa; (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

b) intermediação de negócios;

c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;

d) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

**§ 2º No caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade.**

§ 3º As receitas provenientes de atividade incentivada não comporão a base de cálculo do imposto, na proporção do benefício a que a pessoa jurídica, submetida ao regime de tributação com base no lucro real, fizer jus.

§ 4º O percentual de que trata este artigo também será aplicado sobre a receita financeira da pessoa jurídica que explore atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda, quando decorrente da comercialização de imóveis e for apurada por meio de índices ou coeficientes previstos em contrato.

Do teor do dispositivo acima transcrito, não se encontra um enquadramento específico para a atividade da recorrente, logo, *prima facie*, poder-se-ia sustentar que a atividade da recorrente se enquadra em prestação de serviços e, assim, aplicar-lhe-ia o percentual de 32% de presunção do lucro.

Por sua vez, a Receita Federal distinguiu a atividade de construção por empreitada, se não vejamos como dispunha o Ato Declaratório Normativo nº 6/97:

O COORDENADOR-GERAL DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso das atribuições que lhe confere o art. 147, inciso III, do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria do Ministro da Fazenda nº 606, de 03 de setembro de 1992, e tendo em vista o disposto no art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e no art. 3º da IN SRF nº 11, de 21 de fevereiro de 1996, declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados, que:

**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.**

Saliento que a vedação do inciso II acima tinha amparo no inciso IV do art. 36 da Lei 8981/95, o qual foi revogado pela Lei 9.718/98.

Desse modo, embora o § 2º do art. 15 da Lei nº 9.249 disponha que “*No caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade*”, entendeu o ADN 6 que sobre todo o valor a receita originada de construção por empreitada, em que houver emprego de material em qualquer quantidade, o percentual de presunção de lucro seria 8%.

Sustenta a decisão recorrida que “*Não resta dúvida de que a nova redação dada ao art. 32 da IN SRF nº 480, de 2004, pela IN SRF nº 539, de 2005, alterou o entendimento disposto no ADN nº 6, de 1997. Isto porque estabeleceu que as disposições contidas na primeira norma alteravam a regra de aplicação do percentual de presunção para receitas decorrentes de prestação de serviços de construção por empreitada*”.

Com efeito, o inciso II do § 7º do art. 1º da IN 480 (com a redação dada pela IN 539) definiu “*construção por empreitada com emprego de materiais, a contratação por empreitada de construção civil, na modalidade total, fornecendo o empreiteiro todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra*” e o art. 32 dispôs que, no que concerne à construção por empreitada com emprego de materiais, as disposições da IN 480 alteram a aplicação dos percentuais de presunção para efeito de apuração do lucro presumido.

Ora, como atos infralegais não podem alterar os aspectos da hipótese de incidência tributária, ou o ADN 6 ou a IN 480 contempla uma interpretação fora do esquadro legal ou então, ambos os atos são ilegais.

Da análise dos atos acima transcritos, entendo que o ADN 6/97 não tinha base legal, pois o art. 15 da Lei 9.249/95 até excetua alguns serviços da incidência do percentual de 32% (hospitais, transportes e outros), mas não há qualquer menção aos serviços relativos a obras de construção civil por empreitada.

Por sua vez, em obediência ao § 2º do art. 15 em tela, haveria de ser aplicado o percentual de 8% sobre o que fosse receita na venda do material incorporado à obra e 32% sobre a receita pela prestação de serviço. Essa, certamente, é a interpretação que mais estaria em consonância com a literalidade da lei. Todavia, o § 7º do art. 1º da IN 480 diferencia de maneira bem razoável duas situações, quais sejam:

- serviços prestados com emprego de materiais: os serviços contratados com previsão de fornecimento de material, cujo fornecimento de material esteja segregado da

prestação de serviço no contrato, e desde que discriminados separadamente no documento fiscal de prestação de serviços;

- construção por empreitada com emprego de materiais: a contratação por empreitada de construção civil, na modalidade total, fornecendo o empreiteiro todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra.

Aplicando tal entendimento na interpretação do art. 15 em tela, conclui-se que estaria sujeito ao percentual de presunção do lucro de 8% a construção por empreitada na modalidade total, em que o empreiteiro fornece todos os materiais que serão incorporados à obra. Por sua vez, se o prestador do serviço não fornece todos os materiais que serão incorporados à obra, ficará sujeito a 8% apenas sobre a parcela da receita relativa ao fornecimento de tais materiais e, mesmo assim, desde que a prestação de serviços e os materiais estejam discriminados separadamente no documento fiscal.

Justifica-se, pois, a aplicação de 8% sobre toda a receita da prestação de serviço de construção civil por empreitada na modalidade total, pela relativância dos custos diretos relacionados aos materiais aplicados na obra na formação do custo total da prestação desses serviços. Assim sendo, como o critério de que se vale o art. 15, para diferenciar os percentuais aplicáveis para cada atividade, é o custo direto da atividade – por isso que venda de mercadoria é 8% e prestação de serviço é 32%, parece correto que se determine a aplicação de 8% quando o fornecimento do material a ser incorporado na obra seja exclusivamente de responsabilidade do empreiteiro.

Ao se compulsar as fls. 48 a 163 dos autos, verifica-se que os contratos celebrados pela recorrente não se enquadram como construção civil por empreitada na modalidade total, se não vejamos:

a) no contrato com a Fúcsia Empreendimentos S.A.:

1.1. O objeto do presente contrato é o fornecimento de mão de obra e materiais para execução da forma e escoramento e fornecimento de mão-de-obra para execução da montagem do aço, lançamento e adensamento do concreto da Infra e Super Estrutura do EMPREENDIMENTO SOLAR ALTAVISTA, situado na Rua Ismael Pereira Silva, S/N, Capim Macio, Natal - RN, em construção pela ANUENTE, com volume total estimado aproximadamente em 12.425,23 m<sup>3</sup> (doze mil e quatrocentos e vinte e cinco e vinte e três metros cúbicos) de concreto armado, conforme Relatório Volumétrico Fornecido pelo Calculista, Eng<sup>o</sup> Civil João Medeiros.

b) nos contratos com a Capuche Empreendimentos Imobiliários Ltda. a fls. 63, 105 e 156:

## 2. OBJETO

Define-se como objeto do presente contrato a execução, sob o regime de preços unitários, as obras de superestrutura das Torres Ae B - 13 Etapa da obra SUN HAPPY, situado na Av, Abel Cabral, Nova Parnamirim, Natal/RN.

2.1. Nenhuma modificação poderá ser feita pela Contratada nos projetos sem o consentimento por escrito do CONTRATANTE, mesmo que tal modificação não influa no preço ajustado.

2.2. As obras e serviços, ora contratados, partirão do seu estado atual e compreenderão todos os encargos e despesas relativos a: forma completa, mão-de-obra para ferragem e concreto, ferramentas, equipamentos, enfim, todos os encargos diretos e indiretos necessários à completa execução dos serviços até sua entrega;

2.3 Ficarà sob a responsabilidade da CONTRATANTE o fornecimento de

- a) Energia elétrica, água, níveis, projetos, elevador para transporte vertical (material e pessoal) com operadores.
  - b) Todo aço CA-50 e CA-60 mais arame 18, de acordo com as quantidades previstas no projeto estrutural.
  - c) Concreto pré-misturado, (fck 25, 30 e 35 Mpa) nas quantidades previstas no projeto estrutural e nas etapas onde o mesmo seja aplicado.
  - d) Cimento; areia grossa, brita nas quantidades previstas no traço fornecido pela CONTRATANTE, correspondente aos volumes de concreto executado dos pilares e escadas.
- 2.4 Os prumos, níveis, escoramentos e alinhamentos das formas, bem como, toda ferragem, serão aprovados pelo engenheiro da obra, antes de cada etapa de concretagem.

c) nos contratos com a Capuche Empreendimentos Imobiliários Ltda. a fls. 125 e 150, o objeto é mesmo acima exposto, apenas a disposição acima transcrita consta de duas cláusulas diferentes (2. Objeto e 5. Obrigações da Contratante);

d) nos contratos com a Constel Construções e Telefonia Ltda. (fls. 70, 80 e 93):

#### Cláusula Primeira Do Objeto

Pelo Presente Instrumento a CONTRATADA se obriga a fornecer serviços e demais recursos necessários a realização das obras de fundação (sapatas e/ou blocos de coroamento), pilares, vigas e lajes de concreto armado, dos 04 (quatro) Edifícios de Condomínio Residencial Sirius, Incorporado pela CONTRATANTE, localizado na Av. Abel Cabral nº 1397 – Nova Parnamirim – Parnamirim – RN, CEP 59515-250, em conformidade com os anexos integrantes citados na Cláusula Segunda do presente instrumento.

5.2 São obrigações da CONTRATANTE, além das previstas ou decorrentes do Pedido de Contratação e de seus documentos integrantes, as seguintes:

(...)

5.2.3 Fornecer o Concreto Usinado e bombeado, Aço cortado e dobrado, arame 18, Betoneira, equipamento de transporte vertical de pessoal e material com operador.

5.2.4 Fornecer os materiais das bandejas para proteção.

e) nos contratos com Cidade Verde Ltda. (fls. 111 e 115):

#### CLÁUSULA I - DO OBJETO DO CONTRATO: `

1.1. A CONTRATADA se obriga a executar, sob o regime de preços unitários, as obras de Superestrutura do Condomínio Caminho das Dunas, situado entre as ruas Dona Maria Câmara e Desembargador José Gomes da Costa no Bairro de Capim Macio, Natal-RN, tudo de acordo com os projetos e planilha orçamentária anexos ao presente contrato;

1.2. Nenhuma modificação poderá ser feita pela CONTRATADA nos projetos sem o consentimento por escrito do CONTRATANTE, mesmo que tal modificação não influa no preço ajustado;

1.3. As obras e serviços ora contratados partirão do seu estado atual e compreenderão todos os encargos e despesas relativas aos serviços de: execução de forma completa, mão-de-obra para ferragem e concreto, ferramentas, equipamentos, enfim, todos os encargos diretos e indiretos necessários à completa execução dos serviços ate sua entrega;

1.4. Convém salientar que para consecução do objeto contratual serão utilizados todos os equipamentos necessários, de acordo com o projeto fornecido pela CONTRATANTE, ficando, ainda responsável por todos os encargos sociais: INSS, FGTS, ISS, Acidente de 'Trabalho ou quaisquer outros tributos federais, estaduais ou municipais. '

1.4. Convém destacar ainda que a presente relação contratual estabelecida entre a CONTRATANTE e a CONTRATADA não se regerá pelas normas estabelecidas na Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), mas pelas constantes nos artigos 593 e seguintes do Novo Código Civil, o que significa dizer que a CONTRATADA não se acha sob vínculo de subordinação para com a CONTRATANTE.

.....  
CLÁUSULA III - DAS OBRIGAÇÕES DA CONTRATANTE:

3. Caberá á CONTRATANTE:

(...)

Energia elétrica, água, níveis, projetos, elevador para transporte vertical (material e pessoal) com operadores;

Fornecer todo o aço CA-50 e CA-60, cortado e dobrado, mais arame 18, de acordo com as quantidades previstas no projeto estrutural, acrescidas as perdas;

Fornecer concreto pre-misturado (fck de projeto) nas quantidades previstas no projeto estrutural e nas etapas onde o mesmo seja aplicado. Informar o traço de concreto, em volume, em caso de dosagem na própria obra;

Fornecer cimento, areia grossa e brita nas quantidades previstas no traço fornecido, correspondente aos volumes de concreto executado dos pilares e escadas, quando assim for utilizado;

(...)

Fornecer material para a execução da montagem das bandejas por parte da CONTRATADA.

f) no contrato com Construtora Colméia S/A (fls. 131):

1. CLÁUSULA PRIMEIRA – OBJETO DO CONTRATO

O presente contrato tem por objeto a execução, em regime de empreitada, da Infra Estrutura (blocos, sapatas e vigas de fundação) e Estrutura de Concreto Amado, nas quantidades e especificações definidas no projeto estrutural e no projeto de fundação, entendendose por conta da empreitada os serviços de escavações de blocos, sapatas e cintas de fundação para infra estrutura, confecção de fornas, montagem das formas e armaduras, lançamento de concreto, desforma e serviços correlatos.. O serviço objeto deste contrato será executado na obra do condominio Living Garden, localizado à Rua Ceará Mirim, 1140 - Tirol- Natal - RN.

.....  
3. CLÁUSULA TERCEIRA - OBRIGAÇÕES DA CONTRATANTE

3.10 Fornecimento do concreto bombeado ou convencional, aço com serviços de corte e dobra, arame recozido, cordoalhas e assessórios para protensão em tempo para que não ocorra atrasos nem paralisações da equipe da CONTRATADA que terá o direito de cobrar à CONTRATANTE o custo de sua equipe caso isso ocorra, desde de que todas as programações tenham sido passadas com 30 [trinta ] dias de antecedência pela contratada a contratante;

3.11 Fornecimento dos materiais e equipamentos de proteção coletiva;

3.12 Fornecer energia e água para a execução dos serviços;

3.13 Fornecer os materiais das bandejas elou redes de proteção para cumprimento da Cláusula segunda, item 2.9 pela CONTRATADA, bem como as ferramentas [talhas e chaves] necessárias a montagem das redes de proteção;

3.14 Fornecer equipamento de transporte vertical tipo elevador de carga com operador. Neste caso serão determinados horários para uso.

Assim sendo, fica claro que parte dos materiais que seriam incorporados à obra seriam fornecidos pelos contratantes da recorrente, razão pela qual, à luz do disposto nesses contratos, é correta a aplicação do percentual de presunção do lucro de 32% sobre as respectivas receitas, conforme concluiu a autoridade lançadora. Ademais, as notas fiscais emitidas pela recorrente (a fls. 167 a 282) não discrimina separadamente o fornecimento de material e a prestação de serviço, o que impossibilita a aplicação do disposto no § 2º do art. 15.

Quanto à alegação de que ressarcia os contratantes pelos materiais, por eles, fornecidos, a recorrente não apresenta disso, se não vejamos como se pronuncia no recurso voluntário:

*“Na liquidação da fatura emitida pela contratada, a empresa contratante descontava dos valores a pagar, os materiais adquiridos por esta, quando aplicados à obra. Isso é uma prática usual, mas que não traz nenhum prejuízo para o Fisco Federal. O importante é que a tributação recaiu sobre a totalidade do contrato, com a aplicação integral dos materiais. Seria uma temeridade a empresa emitir a nota fiscal cheia, incluindo serviços e materiais e determinar uma base de cálculo majorada para imposto de renda e contribuição social ao percentual de 32% (trinta e dois por cento). Seria mais lógico aplicar o percentual de 32% somente sobre os serviços prestados, deixando o custo do material a cargo da empresa contratante, sem fazer qualquer ressarcimento.*

*Esses fatos podem ser visivelmente observados nas notas fiscais emitidas pela recorrente e que constam do presente processo (fls. 167 a 318).”*

Equívoca-se a recorrente, pois as notas fiscais a fls. 167 a 318, por óbvio, não provam que houve o ressarcimento alegado e, pior, sequer discriminam qualquer valor de mercadoria aplicada na obra, logo, sequer se pode concluir que parte do valor lançado nas notas se refere a mercadorias adquiridas pelas contratantes.

Por último, entendo que a multa de ofício deve ser reduzida para o percentual de 75%, pois não é razoável entender que, **no contexto fático dos autos**, que a recorrente tivesse a intenção de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, ou das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente. Pior ainda falar em fraude, como sustentado no TVF. Isso porque todas as receitas não oferecidas à tributação tinham sido objeto de DIRF, entregues pelas fontes pagadoras, e de retenção na fonte, logo, a recorrente sabia que o Fisco tomaria conhecimento de tais receitas, independentemente da conduta que viesse adotar. Tanto é assim, que a autoridade lançadora informa no TVF, a fls. 389, que:

*“O cotejo entre os documentos apresentados e as informações constantes nos sistemas da Receita Federal do Brasil, tudo conforme a legislação vigente à época dos fatos, resultou na caracterização de infrações à legislação tributária federal, a seguir descritas e fundamentadas.”*

Por sua vez, a autoridade fiscal equivocou-se, na sua fundamentação, quando alega que: *“E o que se constatou é que os valores foram sistematicamente retidos a menor, como se tratasse de prestação de serviços com emprego de material”*. Ora, a responsabilidade pela retenção na fonte era das contratantes da recorrente, logo, à míngua de qualquer prova de que teria havido um acordo espúrio entre elas para que o recolhimento fosse feito a menor, não se poderia imputar à recorrente a responsabilidade pelo que o autuante chamou de recolhimento sistematicamente feito a menor.

Quanto ao fato de que a recorrente adotou indevidamente o regime de caixa na apuração da Cofins e PIS, parece-me que não é suficiente para configurar sonegação ou fraude.

Ademais, a própria fonte pagadora já tinha aplicado o percentual de presunção do lucro de 8%, interpretação que não era absurda, embora equivocada – conforme retro demonstrado - já que a própria administração tributária chegou a ter esse mesmo entendimento durante algum tempo.

Assim, entendo não caracterizada a sonegação, fraude ou conluio que ensejariam a qualificação da multa de ofício, o seu percentual deve ser reduzido para 75%.

Em face do exposto, voto por conhecer do recurso voluntário e, no mérito, dar provimento parcial, apenas para desqualificar a multa de ofício, reduzindo, conseqüentemente, o seu percentual para 75%.

Alberto Pinto Souza Junior - Relator