



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

Processo n° 10480.013807/2001-08
Recurso n° 19.896 Voluntário
Acórdão n° **1301-00.456 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 16 de dezembro de 2010
Matéria IRPJ
Recorrente MRG INSTALAÇÕES ELÉTRICAS E HIDRÁULICAS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 1997, 1998, 1999, 2000, 2001

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA.

A Fazenda Pública dispõe de 5 (cinco) anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador, para promover o lançamento de impostos e contribuições sociais enquadrados na modalidade do art. 150 do CTN, a do lançamento por homologação.

LUCRO ARBITRADO. PERCENTUAL APLICÁVEL. CONSTRUÇÃO POR EMPREITADA.

Para fins de determinação do percentual aplicável ao lucro presumido e, em consequência, ao lucro arbitrado, das pessoas jurídicas que se dedicam à atividade de construção por empreitada com ou sem emprego de materiais, aos fatos geradores anteriores à vigência das Instruções Normativas SRF n° 480/2004 e n° 539/2005, aplicam-se as disposições do ADN COSIT n° 6/1997, até então vigentes. Ao restar comprovado o atendimento cumulativo às três condições estabelecidas por este último normativo, a saber, tratar-se de contrato de empreitada, de construção (ainda que em acepção mais ampla) e com o fornecimento de materiais em qualquer quantidade, aplica-se o percentual de 9,6% para determinação do lucro arbitrado. Não se verificando alguma das referidas condições, o percentual aplicado deve ser de 38,4%.

LUCRO PRESUMIDO. LUCRO ARBITRADO. CONCEITO DE CONSTRUÇÃO.

Para fins de determinação do percentual aplicável ao lucro presumido e, em consequência, ao lucro arbitrado, o conceito de construção deve ser tido em acepção mais ampla, abrangendo também as obras e serviços auxiliares e complementares da construção civil, entre as quais se incluem as instalações elétricas e hidráulicas, desde que tenham por objeto “*benfeitoria agregada ao solo ou subsolo*”. Estão compreendidas nesse conceito as obras de construção civil em sentido estrito, bem assim as obras de implantação/instalação de

iluminação pública, por seu caráter de definitividade e de incorporação aos logradouros públicos em que realizadas. A contrário senso, excluem-se do conceito os serviços de mera manutenção, substituição, recuperação ou efficientização de iluminação pública, da mesma forma que os serviços de iluminação temporária e decorativa destinados a eventos de duração específica.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário interposto para reconhecer a decadência do direito da Fazenda Nacional de constituir créditos tributários de IRPJ e CSLL por fatos geradores ocorridos até o mês de julho de 1996 e excluir a quantia de R\$ 8.355,74 do lucro arbitrado lançado no quarto trimestre do ano-calendário 2000.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Waldir Veiga Rocha, Sandra Maria Dias Nunes, Paulo Jakson da Silva Lucas, Guilherme Pollastri Gomes da Silva, Valmir Sandri e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

MRG INSTALAÇÕES ELÉTRICAS E HIDRÁULICAS LTDA., já qualificada nestes autos, inconformada com o Acórdão nº 11-19.879, de 13/08/2007, da 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Recife/PE, recorre voluntariamente a este Colegiado, objetivando a reforma do referido julgado.

Trata o presente processo de Autos de Infração para exigência de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ – fl. 03) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL – fl. 23) com multas de 75% além de juros de mora. O crédito total lançado monta a R\$ 2.690.564,67, conforme Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo (fl. 03), tudo por fatos geradores ocorridos nos anos-calendário 1996, 1997, 1998, 1999 e 2000.

O lançamento foi efetuado em virtude de ter a fiscalização apurado os fatos e infrações assim descritos às fls. 05/06:

Em 17/07/2001 foi lavrado o Termo de Início de Fiscalização, sendo intimado o contribuinte a apresentar dentre outros elementos, todos os livros fiscais e contábeis, do período de janeiro/96 a junho/2001, para realização da Fiscalização – Operação de Combate à Inadimplência, conforme Mandado de Procedimento Fiscal (fls. 01)

A empresa apresentou as Declarações de Rendimento da Pessoa Jurídica dos anos-calendário 96, 97, 98 e as Declarações de Rendimentos da Pessoa Jurídica do ano-calendário 99, apurando o imposto com base no LUCRO REAL. Portanto, deveria manter a escrituração na forma das leis comerciais e fiscais e elaborar as demonstrações financeiras exigidas na legislação fiscal.

Expirado o prazo concedido no Termo de Início de Fiscalização, sem que a empresa tenha atendido integralmente à intimação, foi lavrado o Termo de Reintimação Fiscal para apresentação dos livros contábeis. Em resposta, o contribuinte comunicou por escrito, conforme declaração assinada pelo representante legal da pessoa jurídica, em anexo (fls.61): **“em atendimento ao Termo de Reintimação Fiscal, informamos que a empresa não dispõe do Livro Diário, Livro Razão, Livro de Apuração do Lucro Real-LALUR, Balancetes Mensais, solicitados no Termo, e por sua vez não dispõe de elementos suficientes para recompor a escrituração contábil, e conseqüentemente a emissão dos referidos livros”**. Disto resultou no arbitramento do lucro para efeito de apuração do imposto de renda e, como reflexo, da contribuição social sobre o lucro líquido.

No decorrer dos trabalhos fiscais constatamos que o contribuinte, em sua atividade normal, auferiu receitas originárias da prestação de serviços conforme cópias do Livro Registro dos Serviços Prestados (*as cópias anexadas correspondem ao período de janeiro/96 a dezembro/2000, fls.68 a 129*).

Verificamos ainda, com base nas notas fiscais e nos contratos de prestação de serviços que a empresa não exerce atividades de loteamento de terrenos, incorporações imobiliárias e venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda. Portanto, para efeito de determinação do coeficiente a ser aplicado para apuração do Lucro Arbitrado, a empresa **não se enquadra** no parágrafo 5º, art. 3º da IN/SRF nº 11/96 e no parágrafo 7º, art. 3º da IN/SRF nº 93/97.

A partir dos contratos de prestação de serviços apresentados pela empresa foi elaborado o demonstrativo, em anexo (Demonstrativo da Composição da Base de Cálculo, dos anos-calendário de 1996, 1997, 1998, 1999, 2000 fls. 40 a 44), onde se observa que a contratada realiza serviços gerais, principalmente de instalações elétricas, ficando evidente a ausência das atividades elencadas nos dispositivos legais acima referidos.

Em suma, a empresa está enquadrada no artigo 3º, parágrafo 1º, inciso 4º, alínea “f” da IN/SRF nº11/96, e, artigo 3º, parágrafo 2º, inciso 4º, alínea “f” da IN/SRF nº 93/97.

Considerando a atividade da empresa, o Lucro Arbitrado foi determinado mediante a aplicação do percentual de 38,4% sobre a receita bruta conhecida, extraída do Livro Registro dos Serviços Prestados

Convém ainda destacar que o IRPJ e a CSLL apurados pela empresa, com base no Lucro Real, e informados nas DIRPJ e DIPJ, foram considerados no presente trabalho. Os valores declarados foram parcelados através dos processos n. 10480.000.034/1999-51 (fls.45 a 49) e 10480.000.438/2001-10 (fls.50 a 55) e utilizados para amortizar os débitos apurados na ação fiscal. Do mesmo modo, os valores do IRRF destacados em nota fiscal e informados pelo declarante, conforme extrato em anexo (fls.56), foram também considerados para deduzir os débitos apurados do IRPJ.

Cientificada das exigências e com elas inconformada, a interessada apresentou impugnação (fls. 409/434), em que aduz argumentos assim sintetizados pelo diligente relator do processo em primeira instância:

No prazo legal foi apresentada impugnação parcial dos Autos de Infração, e requerido ao final:

que se digne mandar reformular os Autos de Infração, particularmente no que tange ao percentual aplicável para determinação do quantum devido pela autuada, a título de lucro arbitrado.

Que seja excluído do presente Auto de Infração os valores já anteriormente confessados constantes do processo 10480.002.438/2001

A denúncia fiscal, tendo em vista as razões aqui expostas, as quais demonstram a fragilidade da exordial, não pode ser acatada no seu todo, posto que o procedimento da Sra. Auditora Fiscal Autuante não está em perfeita harmonia com o direito em vigor, mormente no que se refere ao Ato Declaratório Normativo nº 6, de 13 de janeiro de 1997, do Coordenador-Geral do Sistema de Tributação e as Decisões 6ªRF 88/98 e 1ªRF 72/99, aqui já citadas.

Requer que, em caso de dúvida, se interprete a norma jurídica da forma mais favorável à Suplicante (art.112 do CTN).

Requer e protesta por todos os meios e provas admitidos em direito, especialmente diligências ou perícia. Em havendo diligência ou perícia, solicita, desde logo, que o Sr. Agente encarregado da diligência ou o Sr. Perito, um ou outro, indicado para tal tarefa, responda aos seguintes quesitos preliminares: (...).

Na contestação da alíquota do lucro arbitrado utilizada no auto de infração, a impugnante recorrendo à vasta doutrina, decisões administrativas (6ªRF/88/98; 1ªRF/72/99) e ampla legislação argüi, em síntese, o que segue.

Da Atividade Econômica

O objeto da sociedade, segundo revela o Contrato Social é a execução dos serviços de empreiteira de mão-de-obra na construção civil, instalações elétricas e hidráulicas (fls. 413).

Diz a impugnante que para não persistirem dúvidas com relação à atividade exercida pela defendente, os documentos anexados esclarecem e comprovam a real atividade exercida. Contrato de Empreitada nº 018/98 e Carta Contrato de Serviço número 1. 146/98, firmados com a EMPRESA DE MANUTENÇÃO E LIMPEZA URBANA DA PREFEITURA MUNICIPAL DO RECIFE; Contratos de Empreitada nº 429/2000 e 518/2000, firmados com a EMPRESA DE URBANIZAÇÃO DO Recife – URB; Contrato de Empreitada nº 011/99, firmado com a EMPRESA DE MANUTENÇÃO E LIMPEZA URBANA –EMLURB ; Contrato firmado com a EMSURB – PAULISTA; Contrato firmado com a FUNDAÇÃO DE CULTURA CIDADE DO RECIFE; Contrato firmado com a PREFEITURA MUNICIPAL DE NATAL.

Dos Percentuais Aplicáveis sobre a Receita Bruta no Arbitramento

Sobre o percentual a ser aplicado no arbitramento, diz a impugnante:

*Como se sabe, de acordo com o disposto nos artigos 532 e 533 do RIR/99 (...) e artigo 41 da Instrução Normativa do SRF nº 93/97, o percentual aplicável sobre a receita bruta (lucro arbitrado da atividade) de 38,4% somente diz respeito às seguintes atividades: Prestação de serviços pelas sociedades civis, relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada; intermediação de negócios; administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza; construção por administração ou por empreitada unicamente de mão-de-obra; 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); **prestação de serviços em geral que não tenham percentual específico.***

Interessante notar, contudo, ilustre julgador, é que a Sra. Auditora Fiscal Autuante enquadrou a atividade da Penalizada como sendo PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM GERAL. Em verdade, consoante discorreremos em seguida, a atividade da Penalizada é, sem dúvida alguma, CONSTRUÇÃO POR EMPREITADA. Acontece, todavia, que, consoante antes demonstrado, o percentual de 38,4% somente é aplicado para os casos da tributação com base no lucro arbitrado quando, em tal Construção por empreitada for utilizada unicamente mão de obra

Na atividade de construção por empreitada, o percentual a ser aplicado sobre a receita bruta para determinação da base de cálculo mensal será de 8% quando houver emprego de materiais (Dec. 6ª RF 88/98), em qualquer quantidade (dec. 1ª RF 72/99).

Já se tem aí, como se observa de modo cristalino que o percentual de 32% (base de cálculo do imposto para pagamento por estimativa) ou de 38,4% (base de cálculo para efeito da tributação com base no lucro arbitrado) somente se aplica quando se tratar de construção por administração ou por empreitada em que haja unicamente mão-de-obra, ou seja, sem o emprego de materiais (IN SRF 93/97, art. 3º § 2º, IV,d).

E tudo isso se confirma através do que dispõe o Ato Declaratório Normativo nº 6 de 13 de janeiro de 1997.

Da Interpretação e Integração da Legislação Tributária

Após longa fundamentação doutrinária e legislativa sobre interpretação e integração da legislação tributária (fls. 416 a 425), a impugnante conclui suas alegações afirmando a aplicação no caso dos autos da Instrução Normativa nº 18 do INSS por entender que é ato normativo expedido pela autoridade administrativa tributária na forma como dispõe o art. 100, I do CTN (fls.425).

A expressão legislação tributária, no dizer do artigo 96 (CTN) compreende AS NORMAS COMPLEMENTARES que versem no

todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes;

e o artigo 100 (CTN), ao conceituar o que vem a ser NORMAS COMPLEMENTARES, incluiu os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas.

Diante de tais disposições, infere-se que:

A Instrução Normativa nº 18, de 11 de maio de 2000, antes transcrita, emanada do INSS, É, sem dúvida alguma, ATO NORMATIVO (INSTRUÇÃO NORMATIVA) EXPEDIDO PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA (O INSS), no dizer do artigo 100, inciso I, do CTN;

como tal, REFERIDA INSTRUÇÃO NORMATIVA É UMA NORMA COMPLEMENTAR QUE VERSA, NO TODO OU EM PARTE, SOBRE TRIBUTOS (a contribuição social parafiscal paga ao INSS é, também, uma espécie de tributos, consoante os artigos 149 e 195, § 6º da CF) E RELAÇÕES JURÍDICAS A ELES PERTINENTES, segundo dispõe o art. 96 (parte final) do CTN;

e sendo, como é, a supramencionada Instrução Normativa uma norma complementar, ELA SE ENQUADRA DENTRO DO CONCEITO DE LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA PRECONIZADO NO ARTIGO 96 DO CTN

Conclui-se, pois, que os conceitos e as definições previstas na referida Instrução Normativa nº 18 de 11 de maio de 2000 do INSS, antes transcrita, podem ser enfocados para o caso em que se deva aplicar a integração e a interpretação da legislação tributária prevista no art. 108 do CTN, haja vista que a autoridade administrativa que elaborou as IN SRF nºs 11/96 e 93/97, não levou a efeito, no seu contexto, conceitos ou definições necessárias à aplicação do caso em questão.

Do Contrato de Empreitada à Luz do Direito

A impugnante também faz longa fundamentação doutrinária e legislativa sobre o contrato de empreitada (fls. 425 a 431), e conclui suas alegações afirmando que (fls.430);

A atividade que a Suplicante exerce é, iniludivelmente, a CONSTRUÇÃO POR EMPREITADA COM FORNECIMENTO DE MATERIAIS, pois que:

Há contrato celebrado entre a Penalizada, na qualidade de contratada, e seus clientes, como contratante;

O contrato celebrado entre a Suplicante e os seus clientes é CONSTRUÇÃO POR EMPREITADA, sendo tal empreitada considerada de acordo com as normas do código Civil (arts. 1237 e 1238) como EMPREITADA MISTA, E NÃO EMPREITADA DE LABOR, VISTO QUE A PENALIZADA FORNECE OS MATERIAIS, NA EXECUÇÃO DA OBRA;

A suplicante é uma construtora, no sentido de que construtor não é somente aquele que constrói bens imóveis (edifícios, casas,

prédios), mas aquele que executa qualquer obra, consoante os pontos doutrinários que antes enfocamos.

A 5ª Turma da DRJ em Recife/PE analisou a impugnação apresentada pela contribuinte e, por via do Acórdão nº 11-19.879, de 13/08/2007 (fls. 2293/2309), considerou procedente o lançamento com a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1996, 1997, 1998, 1999, 2000

LUCRO ARBITRADO. PERCENTUAL PARA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ. CONSTRUÇÃO POR EMPREITADA COM EMPREGO DE MATERIAIS.

Considera-se construção por empreitada com emprego de materiais: I-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; II-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 (IN/SRF/480/04).

PERÍCIA E DILIGÊNCIA. SOLICITAÇÕES INDEFERIDAS.

Os documentos integrantes do Auto de Infração revelam-se suficientes para formar a convicção e julgamento do feito. São considerados não formulados os pedidos de diligência e perícia sem os requisitos do art. 16 do PAF (Dec. 70.235/72).

INTERPRETAÇÃO MAIS FAVORÁVEL.

O CTN (art.112), somente prevê a interpretação mais favorável, em caso de dúvida, quanto à lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades.

Os seguintes trechos, extraídos do voto condutor do acórdão, bem dão conta dos fundamentos da decisão (grifos no original):

De toda explanação e interpretação de textos do regime jurídico da matéria dos autos, se conclui que a aplicação do percentual de 8% para a hipótese de contratação por empreitada de construção está submetida aos seguintes requisitos cumulativos:

- a) **que o serviço prestado seja o de construção civil entendendo também, como de construção os serviços realizados de forma complementar na construção civil tais como especifica o ADN COSIT- 30/99;**
- b) **que a forma jurídica de contratação da construção seja de empreitada de construção civil com fornecimento de materiais (arts. 532; 518 e 519 do RIR/99);**
- c) **que a construção contratada sob a forma de empreitada seja com fornecimento de materiais na modalidade total, fornecendo**

o empreiteiro todos os materiais indispensáveis à sua execução (IN SRF 480/04);

- d) que os serviços contratados com previsão de fornecimento de material, estabeleça no contrato o fornecimento de material de forma segregada da prestação de serviço e os materiais discriminados separadamente no documento fiscal de prestação de serviços (IN/SRF/480/04);**

[...]

Da análise dos contratos anexados aos autos na impugnação como prova que a impugnante realiza contratos de empreitada de construção civil com fornecimento de materiais, se conclui que, dos sete contratos anexados aos autos na impugnação, em cinco contratos não há cláusula de fornecimento de materiais, apenas em dois contratos há cláusula de fornecimento de materiais. No entanto nos dois contratos com cláusula de fornecimento de materiais, não há a especificação se o fornecimento dos materiais é total ou parcial. Também não há cláusula contratual de que os materiais sejam segregados da prestação dos serviços, que são as exigências estabelecidas na IN/SRF/480/04:

[...]

A constatação do não preenchimento dos requisitos essenciais do fornecimento de materiais, nos contratos de empreitada de serviços de instalação elétrica anexados aos autos como prova da impugnação, torna insubsistente o argumento da impugnação de que o serviço de instalação elétrica realizado é serviço de construção civil. Já que, o não cumprimento das exigências da legislação que regra a matéria, como demonstrado nos autos, impossibilita a aplicação do percentual de 8% (acrescido de 20% no lucro arbitrado) pretendido na impugnação e como decorrência válida o percentual de 32% (acrescido de 20% no lucro arbitrado) aplicado no Auto de Infração.

Ciente da decisão de primeira instância em 19/11/2007, conforme Aviso de Recebimento à fl. 2313, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 18/12/2007 conforme protocolo à folha 2319.

No recurso interposto (fls. 2319/2335), a recorrente ratifica, preliminarmente, os termos de sua peça impugnatória, a saber: 1. aplicação do percentual de arbitramento de 9,6%, em lugar do percentual aplicado no Auto de Infração de 38,4%; 2. aplicação de interpretação mais favorável à Defendente, no caso de dúvida; 3. realização de perícia; e 4. efetivação de diligência.

Aduz, ainda, razões em favor do reconhecimento da decadência do direito da Fazenda Nacional constituir créditos tributários por fatos geradores ocorridos no ano de 1996, forte nas disposições do art. 150, § 4º, do CTN.

No mérito, reitera, mais ou menos com as mesmas palavras, os argumentos trazidos na impugnação, no sentido de que sua atividade seria de prestação de serviços de engenharia envolvendo fornecimento de materiais e, destarte, o percentual aplicável no arbitramento dos lucros seria de 9,6%, e não de 38,4%, como entenderam o Auditor-Fiscal autuante e a Autoridade Julgadora em primeira instância. Reforça seus razões com o ADN COSIT nº 6/1997 e diversas decisões em soluções de consulta que colaciona.

A interessada considera incabível o procedimento do acórdão recorrido de fazer “o enquadramento da Instrução Normativa SRF nº 480/2004 ao caso da lide”, por tratar

aquele ato de retenção de tributos e contribuições, como consta de sua ementa, e, ainda, por se tratar de ato posterior aos fatos geradores de que trata a autuação.

A recorrente insiste na necessidade de realização de perícia e/ou diligência (desta feita nomeando o perito e seu endereço) e na interpretação mais favorável (CTN, art. 112).

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Waldir Veiga Rocha, Relator

O recurso é tempestivo e dele conheço.

Preliminarmente devem ser apreciadas as razões aduzidas acerca da decadência.

Entendo que a regra geral para a decadência é a estabelecida pelo artigo 173, inciso I, do CTN:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

[...]

Por outro lado, ao tratar das modalidades de lançamento, o mesmo Código estabelece regras específicas para o lançamento por homologação, em seu artigo 150, § 4º:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Quanto aos tributos exigidos no presente processo (IRPJ e CSLL), entendo submeterem-se ao lançamento por homologação, como, de resto, é o caso da grande maioria dos tributos em nosso sistema tributário.

O critério aplicável para se distinguir se um lançamento é por homologação ou de ofício deve ser a própria sistemática de apuração do tributo. A regra do inciso I do art. 173 é aplicável aos tributos para os quais o lançamento deve preceder o pagamento. O exemplo clássico é o do IPTU, em que a Autoridade Tributária apura o valor devido, lança o tributo e notifica o sujeito passivo. Apenas então ocorre o pagamento. Se, por hipótese, o contribuinte se antecipa ao lançamento, calcula por sua conta o montante devido e faz o recolhimento antes mesmo de ser notificado, isto ocorre não por obrigação, mas por mera liberalidade, e o mecanismo previsto para apuração do tributo não se altera. O lançamento não deixa de ser de ofício, e não há também mudança no termo inicial para contagem do prazo decadencial.

O mesmo raciocínio se aplica aos tributos para os quais a lei estabelece para o sujeito passivo que apure o valor devido e antecipe o pagamento, sem prévio exame da Autoridade Administrativa. É essa sistemática, a atividade exercida pelo contribuinte, que faz com que o lançamento seja por homologação, e não a mera presença ou ausência de pagamento¹.

O fato que poderia alterar essa conclusão seria a presença de dolo, fraude ou simulação (vide ressalva ao final do § 4º do art. 150), levando a contagem do prazo decadencial de volta à regra geral do art. 173, I. Mas não é esta a hipótese dos autos.

Assim, aos tributos aqui discutidos (IRPJ e CSLL) devem ser aplicadas as disposições do art. 150, § 4º, do CTN, o que implica a necessidade de rever a decisão *a quo*. No ano-calendário 1996, o lançamento foi feito por períodos de apuração mensais. Consumando-se os fatos geradores tributários no último dia de cada mês, e tendo sido o lançamento cientificado ao sujeito passivo em 30/08/2001 (fl. 04), constato que a decadência atingiu os créditos tributários do IRPJ e CSLL correspondentes aos fatos geradores ocorridos até, inclusive, o mês de julho de 1996.

Na sequência, devem ser apreciadas as reclamações da interessada contra o procedimento adotado pelo acórdão recorrido, ao trazer ao caso sob exame os conceitos e exigências de que trata a Instrução Normativa SRF nº 480/2004, tanto por tratar aquele ato da retenção de tributos e contribuições, do que aqui não se cuida, quanto por ter sido editada posteriormente aos fatos geradores tributários aqui discutidos. O objeto da reclamação, bem se vê, é o conceito de contrato de construção por empreitada, com ou sem o emprego de materiais, para fins de definição do percentual aplicável na determinação do lucro presumido e, por consequência, também do lucro arbitrado.

A disposição legal pertinente se encontra na Lei nº 9.249/1995, *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. (Vide Lei nº 11.119, de 2005)

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

[...]

III - trinta e dois por cento, para as atividades de:

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares;

¹ Embora, pelo exposto, este relator considere irrelevante a presença ou ausência de pagamento, registro que, no ano-calendário 1996, o contribuinte apurou tributos devidos tendo, inclusive, procedido ao parcelamento dos débitos, como se pode constatar às fls. 48 e 49.

[...]

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

[...]

Art. 16. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas será determinado mediante a aplicação, sobre a receita bruta, quando conhecida, dos percentuais fixados no art. 15, acrescidos de vinte por cento.

[...]

A disciplinar a matéria, foi editada a IN SRF nº 11/1996 e, posteriormente, a IN SRF nº 93/1997, nos seguintes termos:

Instrução Normativa SRF nº 011, de 21 de fevereiro de 1996

Art. 3º A partir de janeiro do ano-calendário de 1996, a base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida na atividade.

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

[...]

IV - 32 % (trinta e dois por cento) sobre a receita bruta auferida com as atividades de:

[...]

d) construção por administração ou por empreitada unicamente de mão-de-obra;

[...]

f) prestação de qualquer outra espécie de serviço não mencionada neste parágrafo.

Instrução Normativa SRF Nº 093, de 24 de Dezembro de 1997

Art. 3º À opção da pessoa jurídica, o imposto poderá ser pago sobre base de cálculo estimada, observado o disposto no § 6º do artigo anterior.

§ 1º A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida na atividade.

§ 2º Nas seguintes atividades o percentual de que trata este artigo será de:

[...]

IV - 32 % (trinta e dois por cento) sobre a receita bruta auferida com as atividades de:

[...]

d) construção por administração ou por empreitada unicamente de mão-de-obra;

[...]

f) prestação de qualquer outra espécie de serviço não mencionada neste parágrafo.

[...]

Art. 36. O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

I - o valor resultante da aplicação dos percentuais de que tratam os §§ 1º e 2º do art. 3º, sobre a receita bruta de cada atividade, auferida em cada período de apuração trimestral;

Em 1997, o Ato Declaratório Normativo COSIT nº 6, de 13/01/1997 estabeleceu com clareza qual seria o percentual a ser aplicado para determinação da base de cálculo do imposto de renda na atividade de construção por empreitada (grifos não constam do original):

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.

Esse entendimento se encontrava sedimentado, havendo inclusive soluções de consulta nesse sentido. A recorrente invoca diversas delas em seu recurso, entre as quais menciono a SC SRRF07 84/2002, SC SRRF08 36/2003 e SC SRRF08 278/2004.

Ocorre que, em 2004, sobreveio a IN SRF 480/2004, cujo art. 1º, § 7º, incisos I e II, c/c § 9º, passou a dispor de forma diferente sobre a mesma matéria, para fins de retenção, na fonte, do imposto de renda e outros tributos. Visto que poderia haver dúvidas sobre a aplicabilidade dessas disposições ao cálculo do IRPJ da pessoa jurídica beneficiária dos pagamentos (o § 1º era expresso ao determinar que os conceitos eram “*para os fins desta Instrução Normativa*”), a IN SRF nº 539/2005 (publicada no DOU de 27/04/2005) incluiu o art. 32, inciso II, no primeiro ato normativo mencionado. Eis o texto, já com as alterações (grifos não constam do original):

IN SRF 480/2004

Art. 1º Os órgãos da administração federal direta, as autarquias, as fundações federais, as empresas públicas, as sociedades de economia mista e as demais entidades em que a União, direta ou indiretamente detenha a maioria do capital social sujeito a voto, e que recebam recursos do Tesouro Nacional e estejam obrigadas a registrar sua execução orçamentária e financeira no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi) reterão, na fonte, o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e a Contribuição para o PIS/Pasep sobre os pagamentos que efetuarem às pessoas jurídicas, pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços em geral, inclusive obras, observados os procedimentos previstos nesta Instrução Normativa.

[...]

§ 7º Para os fins desta Instrução Normativa considera-se:

I - 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;

II - 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.

[...]

§ 9º Para efeito do inciso II do § 7º não serão considerados como materiais incorporados à obra, os instrumentos de trabalho utilizados e os materiais consumidos na execução da obra.

[...]

Art. 32. As disposições constantes nesta Instrução Normativa: (Redação dada pela IN SRF nº 539, de 25 de abril de 2005)

[...]

II - não alteram 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 nº 9.249, de 1995, exceto quanto aos serviços de construção por empreitada com emprego de materiais, de que trata o inciso II do art 1º, e aos serviços hospitalares, de que trata o art. 27. (Incluído pela IN SRF nº 539, de 25 de abril de 2005)

Tenho que assiste razão à recorrente quando reclama que a IN SRF nº 480/2004 teria inovado e modificado o entendimento da Administração sobre a matéria, sendo assim inaplicável a fatos geradores a ela anteriores. A alteração do percentual aplicável foi expressa, vide inciso II do art. 32, acima transcrito, estando a partir daí derogado o entendimento esposado pelo ADN COSIT 6/1997. Em primeira instância, a Autoridade Julgadora admitiu a alteração, conforme excerto abaixo), mas, não obstante, aplicou as novas disposições ao caso sob análise.

Desta forma, vê-se que a nova redação trazida pelo art. 1º da IN/SRF nº 480/2004 altera o conceito de construção por empreitada com emprego de materiais, [...].

Considero que, neste particular, a decisão recorrida merece reforma. O lançamento deve ser considerado da forma como originalmente efetuado, sem qualquer menção ou aplicação dos novos conceitos trazidos pela IN SRF nº 480/2004, e à luz dos dispositivos legais e normativos vigentes por ocasião dos fatos geradores, ocorridos entre os anos-calendário 1996 e 2000.

Conforme visto na breve resenha da legislação, nos termos do ADN COSIT nº 6/1997, o percentual aplicável na determinação do lucro presumido seria de 8%, caso se tratasse de construção por empreitada, com emprego de materiais em qualquer quantidade. Sustenta a recorrente que essa seria exatamente sua situação, pelo que pleiteia a redução do percentual aplicável ao arbitramento de seus lucros de 38,4% para 9,6% (ou seja, de 32% para 8%, acrescidos de 20% do arbitramento).

Três são, então, os aspectos a serem verificados, cumulativamente: (i) se os contratos firmados pela interessada com seus clientes, que deram origem às receitas auferidas, o são pela modalidade de empreitada; (ii) se esses contratos tratam de construção, e em que amplitude deve ser tido esse conceito; e (iii) se há prova de ter havido, na execução desses contratos, o emprego de materiais fornecidos pela interessada.

Quanto ao primeiro ponto acima, considero não haver dúvidas. Ensina a doutrina que empreitada é o contrato em virtude do qual um dos contratantes comete a outro a execução de um determinado serviço, compreendendo tanto a empreitada de obra ou de construção, como a empreitada para a feitura de qualquer outra espécie de trabalho ou serviço (segundo De Plácido e Silva). Essa modalidade contratual é regulada pelos arts. 610 a 626 do Código Civil/2002. De se concluir, assim, que a empreitada não é exclusivamente aplicável à execução de obras de construção civil, podendo ser contratada, sob essa modalidade, a realização de qualquer outra espécie de trabalho ou de serviço.

Em todos os contratos acostados por cópias aos autos consta expressamente tratar-se de contrato na modalidade de empreitada por preços unitários (grande maioria) ou empreitada por preço global (fls. 1326/1332), com duas exceções, em que não há disposição expressa (fls. 317/323 e fls. 1718/1755). Não obstante, do exame das cláusulas contratuais, pode-se verificar que se amoldam ao contrato de empreitada, pelo que, quanto a este ponto, nenhuma dúvida persiste.

De se ver, a seguir, se os contratos tratam de construção. O Vocabulário Jurídico (De Plácido e Silva, volume I, Editora Forense) assim define esse termo:

CONSTRUÇÃO - Derivado do latim *contractio*, de *construere*, possui a significação de estrutura, compleição, formação ou edificação. Dessa forma, tanto pode indicar a configuração de uma pessoa ou de uma coisa, como se entende a ação de construir ou execução de obras. Construção. Na terminologia do Direito Civil, é mais comumente aplicado para indicar o edifício ou prédio (em sentido estrito), já construído (obra executada), como para apontar toda espécie de obra ou edificação que se esteja executando. Nesta última acepção, pois, não somente se entende construção a obra realizada para erguer ou edificar uma casa, um sobrado, um arranha-céu, genericamente chamados de prédios; mas, toda obra executada de parte dele, como sejam chaminés, muros, paredes, ou mesmo as várias espécies de tapumes divisórios.

Essa definição permite que a *construção* de que trata o ADN COSIT nº 6/1997 seja tida em uma acepção mais ampla, não se atendo estritamente a um edifício ou prédio. Foi com esse fundamento que o próprio legislador, embora tendo por finalidade a regulação de assunto diverso (a possibilidade ou não de opção pelo SIMPLES), estendeu a

abrangência do conceito para fins tributários, veja-se o art. 9º, inciso V e § 4º da Lei nº 9.317/1996 (grifo não consta do original):

Art. 9º Não poderá optar pelo SIMPLES, a pessoa jurídica:

(...)

V – que se dedique à compra e venda, ao loteamento, à incorporação ou à construção de imóveis;

(...)

§ 4º Compreende-se na atividade de construção de imóveis, de que trata o inciso V deste artigo, a execução de obra de construção civil, própria ou de terceiros, como a construção, demolição, reforma, ampliação de edificação ou outras benfeitorias agregadas ao solo ou subsolo.

Ao esclarecer a aplicação desse artigo, a Administração Tributária introduziu o conceito de “*obras e serviços auxiliares e complementares da construção civil*”, nos termos do Ato Declaratório Normativo COSIT nº 30, de 14 de outubro de 1999 (D.O.U. de 18.10.1999):

[...] a vedação ao exercício da opção pelo SIMPLES, aplicável à atividade de construção de imóveis, abrange as obras e serviços auxiliares e complementares da construção civil, tais como:

I – a construção, demolição, reforma e ampliação de edificações;

II – sondagens, fundações e escavações;

III – construção de estradas e logradouros públicos;

IV – construção de pontes, viadutos e monumentos;

V – terraplenagem e pavimentação;

VI – pintura, carpintaria, instalações elétricas e hidráulicas, aplicação de tacos e azulejos, colocação de vidros e esquadrias; e

VII – quaisquer outras benfeitorias agregadas ao solo ou subsolo.

O conceito assim estendido de *construção* foi empregado e ratificado pela Administração Tributária no que toca à matéria aqui discutida – percentual aplicável às receitas de construção por empreitada, com emprego de materiais, para fins de determinação do lucro presumido – em diversas Soluções de Consulta, algumas das quais já referidas neste voto, proferidas anteriormente ao advento da IN SRF nº 480/2004.

No entanto, um importante limite deve ser posto a essa ampliação. Mesmo fazendo incluir as *instalações elétricas e hidráulicas* (atividade societária da recorrente, vide Contrato Social à fl. 65) no conceito de *construção*, não se pode nunca perder de vista que a construção deve ter por objeto “*benfeitoria agregada ao solo ou subsolo*”. Melhor explicando, não é qualquer instalação elétrica ou hidráulica que se pode haver por *construção*, mas apenas aquelas em que os materiais empregados venham a se incorporar de forma definitiva ao imóvel construído (aqui em sentido estrito), perdendo assim sua característica de bens móveis. A contrário senso, nas situações em que, mesmo havendo emprego e instalação de materiais, estes

possam ser posteriormente removidos ou desinstalados sem qualquer prejuízo, dano ou descaracterização ao bem ao qual, supostamente, se teriam incorporado, não se pode entender tratar-se de “*construção*”.

Assim, e já passando à análise dos contratos e demais documentos apresentados no caso concreto, desde logo afastado a possibilidade de ter por *construção* aqueles nos quais o objeto contratual são os serviços de *manutenção, substituição, recuperação* ou *eficientização* de iluminação pública (fls. 317/323, 324/328, 341/349, 359/373, 403/405, 1174/1197 e 1718/1755). Os serviços de manutenção e assemelhados, por sua natureza, não se amoldam ao conceito de *construção* anteriormente explicitado, e seria forçar os limites delineados pelos atos legais e infralegais a tentativa de aqui enquadrá-los.

O mesmo acontece com os serviços que tem por objeto a iluminação decorativa e temporária destinada a eventos de duração específica, tais como carnaval, natal, festas juninas, Recifolia, e outros (fls. 282/287, 288/293, 294/299, 300/301, 310/316, 332/340, 552/561, 350/358, 912/920, 380/388 e 711/719). Tais iluminações não se incorporam em definitivo ao cenário urbano, devendo ser removidas ao final dos eventos a que se destinam, no que se evidencia sua natureza temporária. Destarte, tais contratos também não podem ser tidos por *construção*.

Por outro lado, os contratos de fls. 302/303, 304/305, 306/307, 308/309, 374/379, 692/697, 390/395, 397/402 e 698/703 têm por objeto a implantação/instalação de iluminação pública nos locais que especificam, o que autoriza que as instalações elétricas, por seu caráter de definitividade e de incorporação aos logradouros públicos, possam ser tidas por *construções*, na acepção aqui adotada. O mesmo ocorre com os contratos de fls. 329/331, 562/564 e 1326/1332, que dispõem sobre obras de construção civil, em sentido estrito (*recuperação do passeio na Avenida Beira Rio e reforma, climatização e tratamento acústico do Teatro do Parque*). O próximo passo é, então, verificar se há nos autos prova de ter havido, na execução desses contratos, o emprego de materiais fornecidos pela interessada, incorporados de forma definitiva aos imóveis em que executados os serviços.

Quanto aos contratos de fls. 302/303, 304/305, 306/307, 308/309, 374/379, 692/697, 390/395 e 1326/1332, em parte alguma encontro disposição contratual que obrigue a contratada ao fornecimento de materiais. Também não encontro boletins de medição nem qualquer outro documento que ateste a aplicação de materiais, a cargo da contratada, em sua execução. Lembro que, nos termos do § 1º do art. 610 do Código Civil em vigor, “*a obrigação de fornecer os materiais não se presume; resulta da lei ou da vontade das partes*”.

No que tange ao contrato de fls. 329/331 e 562/564, a situação é idêntica, quanto à inexistência de disposições contratuais. Às fls. 565/568 encontro cópias de boletins de medição emitidos pelo órgão contratante os quais, no entanto, não fazem qualquer referência ao fornecimento de materiais empregados na execução dos serviços pactuados, mas tão somente ao seu andamento e etapas concluídas.

Finalmente, quanto aos serviços objeto do contrato de fls. 397/402 e 698/703, constato que o próprio instrumento contratual estipula o fornecimento e instalação, pela contratada, de projetores para iluminação do Túnel Chico Science, na capital pernambucana.

Registro, por pertinente, que a interessada fez juntar aos autos grande quantidade de notas fiscais e documentos assemelhados (fls. 569/691, 720/911, 946/1173, 1198/1324, 1333/1716 e 1756/2283), correspondentes a aquisições as mais diversas por ela efetuadas nos anos-calendário 1998 a 2001 (este último fora do período autuado). Entretanto, não vislumbro a comprovação de sua vinculação a qualquer dos contratos apresentados. O

mesmo ocorre com as planilhas de orçamento de fls. 942/945, correspondentes à Tomada de Preços 025/99, a qual não encontro nos autos, e aos boletins de medição de fls. 921/941, correspondentes a uma OS 017/98, igualmente não localizada.

Como se vê, dentre os contratos apresentados pela interessada como origem das receitas auferidas, apenas um deles (Contrato nº 518/2000, às fls. 397/402 e 698/703, firmado em 24/11/2000 com a Empresa de Urbanização do Recife – URB Recife, no valor total de R\$ 29.013,00) reúne, cumulativamente, as três condições de tratar-se de contrato (i) **de construção**, (ii) **por empreitada**, (iii) **com fornecimento de materiais**, de tal forma que as receitas a ele correspondentes podem se beneficiar da aplicação do percentual de 9,6%, para fins de determinação da base de cálculo do lucro arbitrado (correspondente a 8% para o lucro presumido). Faz-se necessário, então, ajustar o lançamento para excluir do lucro arbitrado (base de cálculo do IRPJ), no quarto trimestre de 2000, o valor de R\$ 8.355,74, correspondente à diferença entre o percentual correto aplicável (9,6%) e aquele utilizado pelo Fisco (38,4%), incidente sobre o valor desse contrato: $R\$ 29.013,00 \times (38,4\% - 9,6\%) = R\$ 8.355,74$.

Quanto às demais receitas auferidas pela interessada, ou os contratos que as lastreiam estão fora do conceito de *construção* aqui delineado, ou inexistente prova do fornecimento de materiais, ou, ainda, as duas situações se acumulam, de tal sorte que reputo correto o percentual de 38,4% (correspondente aos 32% para o lucro presumido) empregado pelo Fisco para determinação da base de cálculo do lucro arbitrado.

Finalmente, no que toca ao pedido de diligência e/ou perícia, tenho-o por desnecessário. Todas as alegações de defesa poderiam, se fosse o caso, ser provadas mediante a produção de prova de natureza documental, a cargo da interessada, que delas se beneficiaria. E, como é cediço, nem diligência nem perícia se destinam à produção de provas em favor de qualquer das partes. Ademais, como se pode ver ao longo deste voto, não restou qualquer dúvida a ser dirimida mediante diligência nem perícia, pelo que indefiro o pedido, por desnecessário.

Melhor sorte não assiste ao pedido de interpretação mais favorável, fulcrado no art. 112 do Código Tributário Nacional. Inexistindo as dúvidas a que se referem os incisos daquele dispositivo legal, não se há de cogitar de “*interpretação mais favorável ao acusado*”, como deseja a recorrente.

Em conclusão, por todo o exposto, voto pelo provimento parcial do recurso voluntário interposto para reconhecer a decadência do direito da Fazenda Nacional de constituir créditos tributários de IRPJ e CSLL por fatos geradores ocorridos até o mês de julho de 1996 e excluir a quantia de R\$ 8.355,74 do lucro arbitrado lançado no quarto trimestre do ano-calendário 2000.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha

