



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10510.002692/2006-28
Recurso Voluntário
Resolução nº **1301-000.747 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 12 de novembro de 2019
Assunto IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
Recorrente FM TERRAPLENAGEM LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, nos termos do voto da relatora.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Bianca Felicia Rothschild – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Roberto Silva Júnior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Rogerio Garcia Peres, Giovana Pereira de Paiva Leite, Lucas Esteves Borges, Bianca Felícia Rothschild e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

Relatório

Inicialmente, adota-se parte do relatório da decisão recorrida, o qual bem retrata os fatos ocorridos e os fundamentos adotados até então:

Trata o presente processo do Auto de Infração de fls. 05 a 10, lavrado em 26/09/2006, para a cobrança do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ relativo ao ano-calendário 2002, no valor de R\$ 653.322,90 (seiscentos e cinquenta e três mil trezentos e vinte e dois reais e noventa centavos), além da multa proporcional e dos juros de mora, calculados até 31/08/2006.

De acordo com o auto de infração, o lançamento foi efetuado em razão da aplicação incorreta do coeficiente de 8% (oito por cento) sobre as receitas da atividade de locação de equipamentos e serviços de terraplenagem, quando o correto seria a aplicação do percentual de 32% (trinta e dois por cento).

DA IMPUGNAÇÃO

A empresa autuada apresentou impugnação ao lançamento em 24/10/2006, juntada às fls. 189, na qual apresenta, em síntese, os seguintes argumentos.

De início, alega a impugnante nulidade do Auto de Infração, uma vez este não descreve os fatos que deram ensejo ao lançamento. A lei exige a descrição que possibilite perfeito e total conhecimento dos fatos, a fim de proporcionar ao contribuinte a ciência plena da infração supostamente cometida. O agente do fisco não apontou com clareza a matéria tributável, portanto, é caso de cerceamento de direito de defesa.

No mérito, argumenta que a autoridade fiscal levou em conta apenas o conteúdo das notas fiscais emitidas pela impugnante para a aplicação do percentual de trinta e dois por cento para a obtenção do lucro presumido. Não observou, entretanto, que os serviços foram prestados com o uso de materiais e mão-de-obra por conta da prestadora, por força dos contratos celebrados entre a prestadora e os seus clientes, cujas cópias encontram-se anexadas à impugnação.

Alega que não deve prosperar o enquadramento da atividade da impugnante como "locadora de bens móveis". Na locação de bens móveis não existe, por parte do locador, o fornecimento de materiais e da própria mão-de-obra operadora dos equipamentos que irão executar as tarefas. Na atividade de locação de bens móveis não há incidência de ISS e também da retenção previdenciária de 11%. O STF já entendeu que a locação de bens não configura uma espécie de prestação de serviços.

Afirma que, examinando-se cuidadosamente as atividades efetivamente desenvolvidas pela impugnante ao longo do ano de 2003, por meio dos contratos firmados e das notas fiscais emitidas, depreende-se que a totalidade da receita auferida decorre da prestação de serviços, os quais foram realizados com o uso de equipamentos e de mão-de-obra própria. Para se chegar a esta convicção, basta a leitura das atividades especificadas nos contratos celebrados com os tomadores de serviços. Neles, consta a obrigação da contratada (a impugnante) de, durante a realização da empreitada, fazer uso por sua conta e custo, dos equipamentos, da mão-de-obra, do combustível e ainda dos materiais necessários à execução das obras.

Afirma que em todas as notas fiscais emitidas há a incidência da retenção previdenciária de 11% e do ISS, que não seriam devidos se a atividade desenvolvida fosse de locação de equipamentos.

Fl. 3 da Resolução n.º 1301-000.747 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10510.002692/2006-28

Em seguida, aduz que os dados inseridos nos contratos permitem afirmar que foram prestados serviços de construção ou reparação de estradas e outros assemelhados. Tais atividades são obras civis por empreitada, inclusive uma das prerrogativas dos contratos é o registro das obras no Conselho Regional de Arquitetura, Engenharia e Agronomia - CREA, por meio da Anotação de Responsabilidade Técnica - ART. Na execução destes serviços, foram cobradas as horas pelo uso dos equipamentos, os custos da mão-de-obra empregada, o combustível utilizado, o custo das peças de reposição e o custo dos materiais empregados na execução das tarefas.

Em seguida, a impugnante descreve os objetos de diversos contratos por ela mantidos ao longo do ano de 2003, a fim de demonstrar o enquadramento das atividades desenvolvidas no conceito de serviços de construção civil com aplicação de material, bem como indica as notas fiscais utilizadas para o faturamento dos serviços contratados em cada um deles.

Em seguida, assinala o contribuinte que a Receita Federal vem há anos considerando a atividade de terraplenagem equiparada ao serviço de transporte de cargas, para efeito da legislação do imposto de renda. Em reforço à argumentação, menciona a questão nº 175 do livro de perguntas respostas da pessoa física do ano de 2003

Do mesmo modo, afirma que quando os serviços de terraplenagem forem prestados por pessoa jurídica, a receita oriunda dessa atividade tem tratamento tributário igual ao de transporte de carga e, como tal, aplica-se o percentual de 8% (oito por cento) para a apuração do lucro presumido.

Por fim, alega que não foi deduzido o imposto de renda retido na fonte informado na declaração de rendimentos do ano-calendário 2003. Isto porque, usou a título de valor a compensar, na dedução do imposto apurado, os valores informados nas DCTF relativos ao ano-calendário 2003, quando estes valores correspondem às importâncias líquidas a pagar, após a dedução dos valores retidos na fonte.

Por fim, requer a impugnante seja acolhida a impugnação e julgada procedente, para que seja cancelado o Auto de Infração.

A decisão da autoridade de primeira instância julgou procedente em parte a impugnação da contribuinte, cuja ementa encontra-se abaixo transcrita:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2003

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Tendo o auto de infração preenchido os requisitos legais e o processo administrativo proporcionado plenas condições à interessada de impugnar o lançamento, descabe a alegação de nulidade.

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

LUCRO PRESUMIDO. SERVIÇOS DE TERRAPLENAGEM. COEFICIENTE.

O coeficiente a ser aplicado sobre a receita bruta decorrente de serviços de terraplenagem para apuração da base de cálculo do lucro presumido é de 32%.

LUCRO PRESUMIDO. ATIVIDADES DIVERSIFICADAS. COEFICIENTE.

Fl. 4 da Resolução n.º 1301-000.747 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10510.002692/2006-28

Se a empresa optante pelo lucro presumido exercer atividades diversificadas, deve aplicar o coeficiente correspondente a cada uma das atividades. Não tendo sido possível identificar a atividade a que se refere a receita auferida, correta a aplicação do maior percentual.

CÁLCULO DO IMPOSTO. RETENÇÃO NA FONTE. ABATIMENTO.

No cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica devido, devem ser abatidos os valores do imposto retido na fonte.

Lançamento Procedente

Cientificado da decisão de primeira instância, o contribuinte apresentou recurso voluntário, repisando os argumentos levantados em sede de manifestação de inconformidade, acrescentando razões para reforma na decisão recorrida.

É o relatório.

Voto

Conselheira Bianca Felicia Rothschild, Relatora.

Recurso Voluntário

O recurso voluntário é **TEMPESTIVO** e, uma vez atendidos também às demais condições de admissibilidade, merece, portanto, ser **CONHECIDO**.

Fatos

O presente processo trata de Auto de Infração de IRPJ relativo ao ano-calendário 2002, no valor de R\$ 653.322,90, além da multa proporcional e dos juros de mora.

O respectivo lançamento foi efetuado em razão da aplicação incorreta do coeficiente de 8% sobre as receitas da atividade de locação de equipamentos e serviços de terraplenagem, quando a fiscalização entendeu que o correto seria a aplicação do percentual de 32%.

A Recorrente alega que os contratos celebrados têm por objeto real a prestação de serviços para execução de estradas, acessos, consertos, tapa buracos, etc. sempre com a utilização de equipamentos e mão de obra próprios, além da utilização de materiais cujos custos são suportados inteiramente pela Recorrente.

Defende que, por se tratar de serviços relacionados a obra de construção civil, não há possibilidade de se dissociar o emprego dos equipamentos nas atividades de terraplenagem das atividades que constituem o objeto do contrato.

Mérito

A matéria objeto de controvérsia, qual seja, coeficiente aplicável para fins de determinação do lucro presumido na prestação de serviços de terraplenagem, tem sido objeto de opiniões conflitantes.

De um lado, os que entendem que a atividade estaria compreendida no gênero construção civil (empreitada, com fornecimento de materiais) e, portanto, submetida ao percentual de 8%. De outro, os que militam a favor da tese de que a atividade representa prestação de serviços em geral, sujeita, assim, ao percentual de 32%.

Penso que a questão posta em discussão foi adequadamente tratada pela Solução de Consulta COSIT nº 55, de 2013, que colheu subsídios na Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012 (antiga IN 480-04).

Solução de Consulta COSIT nº 55, de 2013

13. O efeito dos dispositivos legais em discussão pode ser concluído com base no entendimento firmado no Anexo I da citada IN RFB nº 1.234, de 2012, que, em relação ao IRPJ, tributo parâmetro nesta análise, assim especifica:

Serviços de construção civil por empreitada com emprego de materiais: percentual de retenção do IRPJ de 1,2%, correspondente a 15% (alíquota do imposto) de 8% (percentual da base de cálculo) da receita bruta;

Fl. 6 da Resolução n.º 1301-000.747 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10510.002692/2006-28

14. Alerta-se para o fato de que, nos termos do inciso II do § 7º do art. 2º da citada Instrução, considera-se 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.

Não serão considerados como materiais incorporados à obra os instrumentos de trabalho utilizados e os materiais consumidos na execução dos trabalhos (§ 9º do art. 2º).

(...)

16. Assim, as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL serão, respectivamente, de 8% (oito por cento) e 12% (doze por cento), nas atividades de construção civil por empreitada, na modalidade total, se, e somente se, o contrato para a realização da obra prever que a totalidade dos materiais a serem empregados e incorporados a ela sejam fornecidos pelo empreiteiro contratado. Caso o contrato não preveja o fornecimento de materiais pelo empreiteiro, ou preveja o fornecimento parcial, as bases de cálculo das duas exações, na sistemática do lucro presumido, corresponderão a 32% (trinta e dois por cento) da receita bruta auferida com o contrato.

Alinhando-me ao posicionamento adotado nos atos infra legais acima mencionados, penso que, no presente caso, para que se possa definir os percentuais a serem aplicados na determinação do lucro presumido deve-se verificar se a fiscalizada, ao prestar os serviços em referência, efetivamente foi a responsável pelo fornecimentos dos materiais neles aplicado.

Vale transcrever trecho do voto da Conselheira Giovana Paiva conforme Acórdão 1301003.820 bastante esclarecedor em relação ao tema:

Neste diapasão, o sentido da norma aplicar o percentual de 8% para as atividades de empreitada global é que contratos de construção com emprego de material que se incorpora totalmente à obra mais se assemelha à atividade industrial. Tal foi o entendimento consignado no acórdão n.1401-002.109, de 17/10/2017, do qual transcrevem-se trechos:

Os referidos normativos dispõem que o percentual a ser aplicado sobre a receita bruta para apuração da base de cálculo do lucro presumido na atividade de prestação de serviço de construção civil é de 32% (trinta e dois por cento) quando houver emprego unicamente de mão-de-obra, e de 8% (oito por cento) quando se tratar de 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.

Ora, para a atividade desenvolvida pela Recorrente, certamente a sua prestação de serviço se enquadraria ao conceito estabelecido pela legislação, uma vez que ela aplica todos os materiais indispensáveis à execução do objeto que foi contratado e, os mesmos são incorporados à obra através de aplicação pela própria contribuinte.

(...)

A regra geral para determinação da base de cálculo do lucro presumido é a de que para as atividades de prestação de serviço é aplicável a alíquota de 32%. Exceção foi feita para a atividade de construção civil na modalidade de empreitada global, em razão da utilização dos materiais e alto custo envolvido.

Por outro lado, atividades industriais, como regra geral, são tributadas com a alíquota de presunção de 8%.

Pois bem, entendo que atividade de concretagem desenvolvida pela Recorrente não se constitui em mera prestação de serviço de construção civil, realizando, também, verdadeira atividade industrial.(grifei)

A distinção entre a empreitada global, que possui natureza de atividade industrial, e a prestação de serviços de construção civil, que tem natureza de prestação de serviços em geral, encontra-se explicitada na IN SRF nº 480/2004. Essa instrução normativa, revogada pela IN RFB nº 1234/2012, dispôs sobre a retenção de tributos e contribuições

Fl. 7 da Resolução n.º 1301-000.747 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10510.002692/2006-28

nos pagamentos efetuados por órgãos da administração pública direta e indireta a outras pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens e serviços. A diferenciação consta do caput do art.1º, do §7º, e outros esclarecimentos são trazidos nos parágrafos seguintes, *in verbis*:

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, 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.

§ 8º Excetua-se do disposto no inciso I do § 7º os serviços hospitalares, de que trata o art. 27 desta Instrução Normativa. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 539, de 25 de abril de 2005)

§ 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.(grifei)

O caput do art.1º, *in fine*, faz referência à prestação de serviços, inclusive obras, ou seja, a obra que é resultado da atividade de construção civil é considerada uma espécie do gênero prestação de serviços.

Mais adiante, no inciso I do § 7º, faz-se a distinção entre serviços prestados com empregos de materiais, cujo material encontra-se segregado na nota fiscal de serviços, não restando dúvidas que se trata de prestação de serviços, e no inciso seguinte, tem-se a definição da empreitada global, que não foi chamada de prestação de serviços, mas sim de 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.

Em ambos os casos há o emprego de materiais. O que distingue a prestação de serviços de uma empreitada global, que mais se assemelha à atividade industrial, é o fato de que nesta, todos os materiais indispensáveis à obra são fornecidos pelo empreiteiro, e são incorporados à obra.

Vale ressaltar que o §8º do art.1º da IN nº 480/2004 excetua os serviços hospitalares, assim como o fez o §1º, inc. III do art. 15 da Lei nº 9.249/95, em relação à prestação de serviços em geral.

Assim, para que a recorrente possa fazer jus ao coeficiente de presunção do lucro de 8%, importante a comprovação de que desenvolveu serviços associados a construção civil sob

Fl. 8 da Resolução n.º 1301-000.747 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10510.002692/2006-28

o modelo de empreitada global com fornecimento total, integral de materiais no preço final da obra, nos termos do §7º, inciso II, da IN SRF nº 480, de 2004, vigente à época.

Desta forma, voto por converter o processo em diligencia para que a unidade de origem intime o contribuinte a discriminar quais são os contratos de empreitada global com incorporação dos materiais na obra.

O auditor pode, para fins de análise, realizar outras intimações para esclarecer pontos adicionais e emitir seu juízo sobre o levantamento realizado pelo contribuinte.

(assinado digitalmente)

Bianca Felícia Rothschild.