



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

Processo n° 10580.722719/2009-11
Recurso n° 517.338 Voluntário
Acórdão n° **1802-01.052 – 2ª Turma Especial**
Sessão de 23 de novembro de 2011
Matéria IRPJ E CSLL
Recorrente IDEIA DIGITAL SISTEMAS CONSULTORIA E COMÉRCIO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

LUCRO PRESUMIDO. COEFICIENTE DE DETERMINAÇÃO.

O coeficiente de 8% somente é aplicável à atividade de construção civil por empreitada, na modalidade total, quando o empreiteiro fornece todos os materiais indispensáveis à sua execução, os quais serão incorporados à obra. O emprego de material na prestação de serviços em geral e nos demais serviços relacionados à engenharia não autoriza a adoção do coeficiente de 8% para determinação do Lucro Presumido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em NEGAR provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Gustavo Junqueira Carneiro Leão e Marco Antonio Nunes Castilho, que votaram pela conversão do julgamento em diligência.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa- Presidente.

(assinado digitalmente)

José de Oliveira Ferraz Corrêa - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa, José de Oliveira Ferraz Corrêa, Nelso Kichel, Gustavo Junqueira Carneiro Leão e Marco Antonio Nunes Castilho. Ausente momentaneamente o Conselheiro Marciel Eder Costa.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador/BA, que considerou procedente o lançamento realizado para a constituição de crédito tributário relativo ao Imposto sobre a Renda da Pessoa da Jurídica – IRPJ e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, conforme autos de infração de fls. 3 a 15, nos valores de R\$ 188.444,94 e R\$ 60.588,52, respectivamente, acrescidos com a multa de ofício de 75% e os juros moratórios, totalizando R\$ 547.069,29.

Para descrever os fatos que antecederam o Recurso sob exame, reproduzo o relatório constante da decisão de primeira instância, Acórdão nº 15-20.766, às fls. 822 a 839:

AUTO DE INFRAÇÃO

De acordo com a descrição dos fatos (fl. 05) foi constatada a aplicação incorreta do coeficiente de 8% sobre as receitas da atividade de prestação de serviços, para determinação do Lucro Presumido, referente aos períodos de apuração ocorridos no ano-calendário de 2005, conforme demonstrado no Termo de Verificação Fiscal que é parte integrante do Auto de Infração.

No enquadramento legal foram capitulados os art. 518 e 519, do Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999).

No Termo de Verificação Fiscal (fls. 16 a 19) foi relatado que:

- *consoante última alteração cadastral, datada de 02/09/2005, o objeto social da empresa é “Comércio, Importação e Locação de Equipamentos de Informática, Softwares e Telecomunicações, Consultoria, Projetos, Instalações, manutenção e operação de sistemas de gestão de segurança de informação e sistema de gerência de redes Locais e Remotas de Computadores, com cabeamento estruturado (Dados, Voz e Imagem), Projetos de Instalação de redes Elétricas, Assistência Técnica de Equipamentos de Informática e Telecomunicações, Consultoria e Assessoria em sistemas de informática, Desenvolvimento de Programas de Informática, Processamento de dados, atividades com banco de dados e Ministras Treinamentos e Eventos Técnicos”;*
- *apesar de ser empresa com atividade mista, ou seja, revenda de mercadorias e prestação de serviços, foi adotado exclusivamente o coeficiente de 8% na apuração do imposto de renda e contribuição social com base no lucro presumido, inexistindo, portanto, receitas submetidas ao coeficiente de 32% que é o estabelecido para as atividades de prestação de serviços em geral;*
- *em 16/07/2008, a pessoa jurídica tomou ciência do Termo de Início de Fiscalização, no qual foram solicitados os livros*

Diário, Razão, Apuração de ISS e ICMS, Registro de Entradas e Saídas, o Contrato Social e suas alterações, a descrição dos serviços prestados e a relação dos produtos comercializados e a petição inicial e decisões exaradas em processos judiciais porventura existentes, relativos ao tributo objeto da ação fiscal (IRPJ);

- *em 08/08/2008, foram apresentados os livros e documentos solicitados e uma relação de serviços de engenharia prestados com materiais aplicados. A descrição das atividades informadas está dentro do escopo do objeto social que como visto trata-se, de uma forma sucinta, de prestação de serviços técnicos na área de informática;*
- *por se tratar de serviços com emprego de material foi requerido, em 19/08/2008, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 001, as notas fiscais de prestação de serviços emitidas no ano sob ação fiscal, bem como planilha em que fosse segregado do valor da receita de prestação de serviços, o custo do material empregado desde que anotado no corpo da respectiva nota;*
- *a contribuinte apresentou as notas fiscais e três planilhas denominadas RELAÇÃO DAS NOTAS FISCAIS em que estão listados todos os dados das notas fiscais, inclusive o valor do material nos casos em que houve emprego deste;*
- *em 18/08/2008 foi lavrado o Termo de Constatação nº 001 cientificando a contribuinte, dos seguinte fatos:*

“1) que o contribuinte tem como objeto social o comércio de equipamentos de informática, telecomunicações e materiais elétricos e a prestação de serviços na área de projetos de instalação de redes locais e remotas de computadores, com cabeamento estruturado, projetos de instalação de rede elétrica e assistência técnica de equipamentos de informática e telecomunicações;

2) que todas as receitas provenientes das atividades relacionadas no item anterior foram tributadas pela sistemática do lucro presumido, tendo sido utilizado o coeficiente de 8% (oito por cento) para apuração da base de cálculo do imposto de renda e 12% (doze por cento) para a da contribuição social;

3) que conforme dispõe o inciso III do § 1º do art. 15 e o caput do art. 20, ambos da Lei nº 9.249, de 1995, com redação dada pelo art. 22 da Lei nº 10.684, de 2003, o percentual a ser utilizado na apuração da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido é de 32% (trinta e dois por cento) sobre a receita bruta decorrente da prestação de serviços em geral, incluindo nesta condição aqueles que dependem de habilitação profissional do prestador;

4) que consoante o § 2º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, na hipótese de atividades diversificadas, para determinar o imposto de renda e a contribuição social devida em cada trimestre

deverá ser aplicado o percentual correspondente, de forma separada, a cada atividade;

5) que, à exceção da construção civil, o emprego de material na prestação de serviço geral e de engenharia não autoriza adoção de coeficiente de 8% (oito por cento) para apuração da base de cálculo do imposto de renda e 12% (doze por cento) para a da contribuição social (Ato Declaratório Normativo COSIT nº 07/1997);

6) que o contribuinte tomou ciência em 19/08/2008 da ampliação do objeto da ação fiscal com a alteração do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) introduzindo a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido no ano-calendário de 2005”;

- *a contribuinte apresentou manifestação contrária ao entendimento exarado no Termo de Constatação argumentando que:*

“1) a expedição de um Ato Declaratório já indica a controvérsia na aplicação do ato legal que está sendo interpretado;

2) Ato Declaratório representa o entendimento da Receita Federal do Brasil sobre uma determinada lei, decreto ou instrução normativa, não podendo inovar ou restringir a aplicação de direitos legalmente estabelecidos;

3) o Ato Declaratório mencionado – ADN COSIT 06/97 – não diz construção civil, diz “na atividade de construção por empreitada”, não especificando quais os serviços de engenharia estão englobados no termo “construção”;

4) a contribuinte efetivamente presta serviços de engenharia para instalação dos equipamentos (materiais) que vende e/ou aplica nas prestações de serviços, conforme previsto no seu objeto social;

5) a contribuinte é registrada no CREA sob nº BA 6685, bem como mantém profissional, Dr. Nelson Góes de Araújo, cadastrado junto a este Conselho como responsável sob nº BA 3301/D.”

- *depreende-se que o ponto principal da contestação do contribuinte reside na afirmação de que os serviços por ele prestados estão incluídos na categoria de construção por empreitada citada no referido Ato Declaratório;*
- *entretanto, uma análise dos serviços descritos na lista fornecida pelo contribuinte infere-se que não há como prosperar tal entendimento. Apenas para ilustrar, encontram-se discriminadas nas notas fiscais atividades como “locação de equipamentos” NF 5875, “manutenção de softwares” NF 5883, “serviço em rede” NF 5886, “manutenção de pabx” NF 5890, “manutenção de redes locais” NF 5893, etc., que evidentemente não têm natureza de construção. Alguns deles realmente podem ser enquadrados como serviços de*

engenharia, desde que assim sejam definidos pelo CREA, entretanto, mesmo se assim o fossem as suas receitas seriam tributadas como serviços de profissões legalmente regulamentadas, sujeitos ao coeficiente de 32% (Art. 519, § 4º do RIR/1999) tais como as receitas de prestação de serviços em geral. Além disso, à exceção das notas fiscais elencadas na planilha denominada DEMONSTRATIVO DO MATERIAL APLICADO NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS, em anexo, as demais sequer têm em seu corpo a discriminação do emprego de material;

- *do exposto, restou comprovada a inobservância por parte do contribuinte da aplicação do coeficiente previsto em lei para a atividade de prestação de serviços em geral e de profissões legalmente regulamentadas na apuração do imposto de renda e da contribuição social segundo a sistemática do Lucro Presumido;*
- *a partir das planilhas denominadas “RELAÇÃO DAS NOTAS FISCAIS” apresentadas pelo contribuinte contendo informações como data de emissão, valor dos serviços, valor do material empregado, etc., elaborou-se o “DEMONSTRATIVO DO MATERIAL APLICADO NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS” no qual extraiu-se das receitas mensais de serviços em que houve aplicação de material, o valor deste. De posse deste demonstrativo e do total das receitas de serviços escrituradas no Livro Razão (conta 3.1.01.002), produziu-se o DEMONSTRATIVO DA RECEITA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS COM EXPURGOS DO MATERIAL que exprime o valor real da prestação de serviços sujeitos ao coeficiente de 32% o que permitiu apurar o imposto de renda e a contribuição sobre o lucro líquido devidos conforme demonstrado nos respectivos autos de infração formalizados.*

IMPUGNAÇÃO

A contribuinte tomou ciência dos lançamentos em 13/05/2009, impugnando-os em 12/06/2009, sob os argumentos expostos a seguir:

O DIREITO

- *a acusação fiscal de que a Contribuinte é prestadora de serviços em geral, no máximo, para algumas atividades, uma sociedade de profissionais regulamentados, sujeita à aplicação do percentual de 32% para a apuração da base de cálculo do IRPJ, desqualifica os Contratos típicos da modalidade empreitada global e a atividade desenvolvida pela Impugnante, seguimento Auxiliar da Construção Civil, tipo instalações elétricas e de telecomunicações;*
- *a questão aqui presente é julgar se os contratos, doc. 01, que geraram os faturamentos de serviços são do tipo empreitada global e se as atividades decorrentes dos contratos estão na*

com aplicação de materiais. Vale sempre lembrar que em ambos os casos é possível presumir o lucro em oito por cento sobre a totalidade da receita auferida, conforme pronunciamento desse órgão através de Instrução Normativa nº 480, de 2004;

- *a Receita Federal, visando normatizar o quanto comandado no “caput” e §§ 1º, inciso III, alínea “a”, e 2º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995 (transcrito), emitiu dois atos normativos: a IN-SRF nº 11/96 e o Ato Declaratório Normativo nº 06 de 1997 (transcritos);*
- *a IN explicitou o conceito da primeira parte da letra “a” do inciso III, “prestação de serviços em geral”. Segundo a sua descrição deve ser aplicada a dois segmentos distintos da prestação de serviços e o ADN veio definir quais os requisitos para a aplicação do percentual de 8% quando se tratar de contrato por empreitada;*
- *por fim, a Receita Federal publicou a Instrução Normativa nº 480, de 2004, com a última definição da forma de tributar as operações a que nos reportamos (transcreve o caput e § 7º, incisos I e II, do art. 1º da IN-SRF nº 480/04);*
- *o § 7º transcrito é conclusivo em afirmar que o prestador de serviço que contratar com aplicação de material ou, no caso, empreitada global na construção civil, também com aplicação de material, a margem de lucro presumido é de 8%;*
- *a simples leitura firma o entendimento da Receita Federal de que não apenas a empreitada com material é subordinada àquele percentual, mas também o prestador de serviço, desde que cumpra a condição de no mesmo contrato conter a aplicação dos materiais que irão compor e agregar ao imóvel;*
- *a Impugnante no ano-calendário de 2005 obteve receitas decorrentes de contratos modalidade empreitada global, nos quais se pode constatar a aplicação de mão de obra e materiais. Neles está estabelecido que todos os materiais necessários à execução dos serviços são de responsabilidade exclusiva da contratada (doc. 01)*
- *para facilitar a análise, relaciona os Contratantes com os respectivos nº de Contrato Proposta, NF ou Autorização de Fornecimento e Cláusula referente a materiais);*
- *o Auditor-Fiscal analisou tais contratos, entretanto, ao invés de analisar a tributação do lucro presumido sob a ótica da prestação de serviços com uso de materiais ou ainda empreitada global no ramo da construção civil, também com uso de materiais, preferiu definir que se trata de prestação de serviços de profissão legalmente regulamentada;*
- *pela narração dos fatos do autuante pode se depreender que a atividade da empresa é desenvolvida exclusivamente por engenheiros, eletricitas ou de telecomunicações, quando, se*

assim o fosse, poderia aplicar o percentual de 32% em razão de menores custos a que são submetidas as sociedades empresariais de profissão legalmente regulamentada. Não é o caso da Impugnante;

- *a designação empreitada global significa que o prestador do serviço adquire e aplica ao serviço contratado, incorporando ao produto final do serviço todos os materiais úteis e necessários para a conclusão e finalização do serviço contratado, de modo que não precise de qualquer outro equipamento ou material de terceiros. Neste aspecto, vale ressaltar que a questão da quantidade submete-se ao critério da necessidade para tornar concluso o serviço, não importando o valor intrínseco e nem uma possível proporcionalidade entre o valor do serviço e dos materiais empregados. Neste sentido, a assertiva se confirma através na própria Receita Federal com a edição do Ato Declaratório Normativo nº 06, de 1997;*
- *relativamente às notas fiscais, para as quais não juntamos à esta Impugnação a cópia do Contrato, por não ter sido localizado ou por não existir, não macula o contexto de empreitada global. Aliás, a própria NF com a informação de que os serviços foram efetuados com a utilização de material está constituída a prova da relação acordada verbalmente, pagamento por serviços nos quais os materiais empregados foram por conta do contratado;*
- *comprovado que todos os contratos foram cumpridos na modalidade global, aquisição e utilização dos materiais nas obras contratadas por conta exclusiva da executante, resta definir se as demais receitas tributadas no auto devem ser estimadas em 8% ou 32% na medida em que as relacionadas na planilha anexadas ao Auto de Infração não se sustentam para serem tributadas a 32%;*
- *a Contribuinte tem contabilizado na conta de receita SERVIÇOS/ENGENHARIA C/MATERIAIS, código 3.0.01.001, o valor de R\$3.840.404,27, cujo total serviu para o Auditor alimentar a planilha titulada de DEMONSTRATIVO DA RECEITA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS COM EXPURGOS DO MATERIAL;*
- *o exame fiscal cuidou de examinar as notas fiscais relacionadas na Planilha referida no parágrafo precedente, na qual a soma das receitas dos quatro trimestres de 2005 totaliza o valor de R\$1.422.439,46. Após análise daquelas NF, decidiu o Auditor que extraído o valor das mercadorias contidas nas notas fiscais de serviços, listadas na referida planilha, à diferença deve ser aplicado o percentual de 32% para a determinação do lucro presumido. Em resumo, foi quanto examinado e descrito no Termo de Verificação Fiscal anexo ao Auto de Infração;*

- *subtraindo-se do valor contabilizado R\$3.840.404,27, a parcela do valor da receita dos serviços que foram objeto do exame fiscal, R\$1.422.439,46, resulta em uma parcela maior, R\$2.417.964,81, que a auditoria fiscal não se ateu a sua especificidade, ou seja, simplesmente aplicou o percentual de 32% sem ter efetuado qualquer análise das citadas notas fiscais para ao menos ter a certeza da origem daquelas receitas;*
- *depreende-se que a aplicação do mesmo percentual de 32% sobre a quantia de R\$2.417.964,81, foi decidida em razão da análise efetuada nas notas fiscais que constam da planilha. A auditoria pode ser feita por amostragem, entretanto, existindo a necessidade da autuação devem ser analisados todos os documentos inerentes para se obter o objetivo pretendido na acusação fiscal, a exata determinação da matéria tributável;*
- *para evitar a preclusão, a Impugnante anexa as planilhas nº 02 e 04 e as notas fiscais nas quais, na sua grande maioria, as receitas têm origem nos mesmos contratos de prestação de serviços anteriormente analisados, portanto, se submetendo aos mesmos critérios de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL por estarem albergados sob os mesmos contratos por empreitada global;*
- *além dos contratos e proposta mencionados em tabela anterior, estão sendo anexados: o complemento relativo às notas fiscais relacionadas nas planilhas 02 e 04 referidas no parágrafo precedente (relaciona: os clientes; o Contrato/Proposta e; Cláusula);*

EXPURGO DO VALOR DAS NOTAS FISCAIS (CUSTO) DE AQUISIÇÃO DAS MERCADORIAS EMPREGADAS NOS SERVIÇOS

- *verifica-se também no Auto de Infração uma inovação no que se refere à separação de ofício de receitas tributáveis. A contribuinte apresentou as notas fiscais, nas quais no seu corpo indicava a existência de materiais para a produção dos serviços ali relacionados. Após intimação, a Contribuinte apresentou planilha com a discriminação e o valor dos materiais empregados na realização dos serviços;*
- *baseado nestas informações, o autuante deduziu o valor das mercadorias e sobre os ditos valores, aplicou 8% para a apuração do lucro presumido (anteriormente tributado) e para a diferença entre o valor da NF de serviços e o valor dos materiais aplicou o valor o percentual de 32%;*
- *a Contribuinte não efetuou qualquer faturamento de mercadorias para os clientes citados na referida planilha, ou de outro modo, os valores informados decorrem de aquisição de mercadorias necessárias para a realização dos serviços contratados;*

- *questiona-se: pode a autoridade fiscal alterar a titularidade de parte da receita declarada e amparada em documento fiscal idôneo, de prestação de serviços, para venda de mercadorias?;*
- *em caso afirmativo, não devia a autoridade fiscal adicionar ao valor de aquisição das mercadorias a margem de lucro normal da revenda para se obter o valor de venda das mercadorias? Como concebido no auto, o valor da mão-de-obra apurado pelo Auditor está a maior que o determinado pela Contribuinte em sua composição do preço de venda e de outra banda foi determinado pela autoridade fiscal um valor a menor para as mercadorias do que o estipulado pela Impugnante para compor o valor dos serviços descritos nos contratos e por consequência nas notas fiscais de prestação de serviços;*
- *a forma como determinado no Auto levou a Impugnante à duas majorações distintas: primeiro aplicou o percentual de 32% sobre a diferença e em segundo lugar não expurgou da nota fiscal de serviço o valor orçado das mercadorias contidas no valor dos serviços, que seguramente é um valor superior ao de aquisição informado para a autoridade fiscal;*
- *conclusão: não é verdadeira a afirmação do autor do Termo de Verificação Fiscal, quando conclui que o valor por ele apurado exprime o exato valor das receitas de prestação de serviços;*
- *o Auto somente pode ter prosseguimento se toda a receita de que tratam as notas fiscais retro referidas se for estimado o lucro a 8% ou 32%, não existindo amparo de lei ou normativo que conceda este permissivo à autoridade fiscal para proceder esta operação, mormente quando está majorando a carga tributária devida pela Contribuinte;*
- *o Auto de Infração é improcedente uma vez que além das questões anteriormente ditas e comprovadas, também “transferiu” parte das receitas implícitas dos materiais orçados e contidos nos contratos e, com este procedimento produziu o aumento do valor das receitas de serviço. Por isso é nulo o feito fiscal;*

ATIVIDADE DA CONSTRUÇÃO CIVIL

- *compõem o objeto social da Contribuinte as atividades de “projetos, instalações, manutenções e operação de sistemas de gestão de segurança da informação e sistema de gerência de redes locais e remotas de computadores, com cabeamento estruturado (dados, voz e imagem), projetos de instalação de redes elétricas...*
- *o Decreto Federal nº 3.500, de 9 de junho de 2000, criou a Comissão Nacional de Classificação, órgão vinculado ao Ministério do Planejamento e Gestão, responsável pela elaboração e publicação da Classificação Nacional de*

- *analisando a Classificação do CNAE.02, divulgada pela Resolução CONCLA nº 01/2006, se constata na Seção F (transcrita) o grupo da Construção, a qual, dentre outras, tem como subclasse as empresas que desenvolvem as atividades de Construções e Instalações de Estações e Redes de Telecomunicações, código 4221-9/04 e as de Manutenção de Estações e Redes de Telecomunicações, código 4221-9/05;*
- *sendo a Contribuinte uma empresa do ramo da Engenharia Elétrica com especialização em Engenharia das Telecomunicações, devidamente aprovada, certificada e registrada nos órgãos competentes, fica caracterizado que a Impugnante é uma empresa do ramo da construção civil, que consoante os contratos já analisados em tópicos anteriores prestou serviços de obras denominadas de auxiliares da construção civil, nas áreas de instalação ou manutenção de redes de curtas ou longa distância, enfim tudo em conformidade com os atos normativos e jurisprudência do Conselho de Contribuintes, a saber (cita Solução de Consulta nº 73/06, da DISIT 4ª RF e ementa de acórdão do CC);*
- *a própria administração fiscal, no Ato Declaratório Normativo COSIT nº 30 de 14 de outubro de 1999 (transcrito), ao tratar das vedações à opção pelo SIMPLES, declinou que a atividade de Engenharia Elétrica ou das Telecomunicações compõem o rol das empresas gestoras de obras auxiliares ou complementares da construção civil;*

CONTRATO DE EMPREITADA GLOBAL NA CONSTRUÇÃO CIVIL

- *o art. 15 e parágrafo da Lei nº 9.249, de 1995, o art. 3º da IN-SRF nº 11/96 e o Ato Declaratório Normativo COSIT nº 6, de 13 de janeiro de 1997, não estabeleceram ou preconizaram requisitos que a empreitada global deva ser realizada na área da construção civil. Basta que seja comprovada a existência do Contrato de Construção tipo Empreitada Global com a utilização de materiais de responsabilidade do contratado, assim, estarão presentes as exigências da lei e dos atos normativos;*
- *o único ato administrativo que veio definir o percentual de lucro incidente sobre as receitas decorrentes da atividade da construção civil é o inciso II do § 7º do art. 1º c/c o art. 2º e o anexo I da IN nº 480/2004;*
- *o § 7º, incisos I e II da referida IN amparam todos os procedimentos adotados pela Impugnante;*

MÉRITO

- *apresenta em anexo quatro planilhas e cópias das notas fiscais: as planilhas 01 e 02 apresentam as notas fiscais por cliente e as planilhas 03 e 04, demonstram as receitas por trimestre, culminando com o resumo na planilha nº 03 com o*

valor da receita trimestral que deve ser subtraída dos valores apurados no Auto de Infração;

DO PEDIDO

• *diante dos argumentos de fato e de direito expostos requer:*

a) a improcedência dos lançamentos consoante exposto no título EXPURGO DO VALOR DAS NOTAS FISCAIS (CUSTO) DE AQUISIÇÃO DAS MERCADORIAS EMPREGADAS NOS SERVIÇOS, ou;

b) seja deferido o que consta do Mérito;

c) caso não concorde com o requerido anteriormente, solicita que faça constar da decisão respostas às seguintes indagações, sob pena de cerceamento do direito de defesa e do não enfrentamento dos pontos controversos, a saber:

1) prestação de serviços com o uso de materiais por conta da contratada, empreitada global, bem como Atividade de Construção Civil, também com materiais por conta da executante, tipo auxiliar ou complementar da construção civil, qual o motivo de a Impugnante não poder usufruir o percentual de 8% previsto no “caput” do inciso 15 da Lei nº 9.249, de 1995, normatizados nos incisos I e II da IN-SRF nº 480/2004;

2) a quem cabe o ônus da prova e a sua matriz legal, no caso das notas fiscais que indicam que os serviços foram prestados com uso de materiais por conta da contratante;

3) ordenamento legal que autoriza a fiscalização expurgar o valor do custo das mercadorias contidas nas notas fiscais de prestação de serviços e sobre a diferença aplicar o percentual de 32%.

Como mencionado, a DRJ Salvador/BA considerou procedente o lançamento, expressando suas conclusões com a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2005

LUCRO PRESUMIDO. COEFICIENTE DE DETERMINAÇÃO.

À exceção da construção civil, o emprego de material na prestação de serviços em geral e de engenharia não autoriza a adoção de coeficiente de 8% (oito por cento) para determinação do Lucro Presumido.

COEFICIENTE DE LUCRO PRESUMIDO. ATIVIDADES DIVERSIFICADAS.

Na determinação do Lucro Presumido, quando a pessoa jurídica exerce atividades diversificadas, deverá ser aplicado o

coeficiente legal sobre a receita gerada de acordo com cada atividade.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada com essa decisão, da qual tomou ciência em 08/10/2009, a Contribuinte apresentou em 05/11/2009 o recurso voluntário de fls. 843 a 867, onde reitera os mesmos argumentos de sua impugnação, conforme descrito nos parágrafos anteriores, mas acrescentando algumas alegações introdutórias:

- o objeto social é amplo, contemplando venda de mercadorias, venda ou prestação de serviços, projetos de instalações de redes elétricas, aluguel de equipamentos e outras atividades na área de infra-estrutura na área das telecomunicações;

- ao prestar as informações cadastrais à Receita Federal, declinou como atividade principal o CNAE 6204-0-00 - Consultoria em Tecnologia da Informação;

- é cediço que o fato gerador da obrigação tributária e a forma de apuração do imposto não está atrelada ao objeto social da empresa nem ao CNAE informado à Receita Federal;

- o objeto social e o CNAE devem ser vistos de forma secundária e complementar para a determinação da forma de tributação, e, no caso presente, do coeficiente adequado para a apuração do lucro presumido;

- antes de qualquer premissa é obrigação do ente tributante examinar e avaliar a atividade da empresa, para em segundo momento ter as condições de definir os percentuais adequados para a aferição do lucro para a atividade exercida no ano calendário sob exame;

- o princípio da verdade material tem por finalidade definir a obrigação tributária e prevalece sobre qualquer outro;

- foram postos ao Autuante bem como na Impugnação as provas do tipo de serviço realizado, os materiais utilizados, a forma de contratação do serviço - empreitada global e a identificação da atividade auxiliar da Construção Civil inerente ao ramo de engenharia elétrica e das telecomunicações, mas ao que nos parece nenhum desses elementos foi analisado, prevalecendo o que consta do contrato social (objeto social) e do CNAE em detrimento da verdade material;

- no ramo das atividades auxiliares da construção civil, uma que se faz presente, tanto quanto as empresas de instalações elétricas, são as de infra-estrutura para as telecomunicações, com a finalidade de transmissão de dados e voz;

- a infra-estrutura para as telecomunicações são obras necessárias, tanto quanto os materiais e serviços de energia elétrica, e sem a sua implementação nenhum edifício residencial, shopping Center, prédios industriais, públicos ou privados, estará concluído, ou seja, sem a existência dessas atividades denominadas de auxiliares da construção civil não existe a possibilidade de conclusão e entrega do produto – obra de construção civil;

- a decisão recorrida demonstrou falta de conhecimento técnico na área de engenharia. Excetuando as atividades de "locação de equipamentos" e "manutenção de PABX", as demais são serviços prestados na infra-estrutura para as telecomunicações, portanto serviço auxiliar da construção civil, e nunca poderá ser dito ou descrito como "prestação de serviços técnicos na área de informática," como concluiu o Relator;

- em relação às receitas decorrentes da locação de equipamentos, a Recorrente não desconhece que o lucro deve ser estimado em 32%. Assim entendendo, pode-se constatar na Impugnação e neste Recurso que o valor das referidas receitas, locação de equipamentos, não foi objeto de defesa;

- identificadas as inconsistências do acórdão da DRJ/SDR, a Recorrente se submete a esse Digno Conselho no sentido de ver reparado a decisão primeira instância, fundado nos argumentos retro descritos e nos seguintes;

- os argumentos da Recorrente serão no sentido de apresentar aos Conselheiros que os contratos são todos da forma empreitada global e os serviços prestados são da Construção Civil, denominada de serviços auxiliares, tipo instalações elétricas e de telecomunicações.

Na seqüência do recurso, como mencionado, a Contribuinte reitera os argumentos contidos em sua impugnação.

Ao final do Recurso, alega que houve um erro em planilha que apresentou na fase de impugnação, relativamente aos valores que deveriam ser excluídos do auto de infração:

As planilhas n° 01 e 02 apresentam as notas fiscais por cliente e as planilhas 03 e 04, demonstra as receitas por trimestre, culminando com o resumo na planilha n ° 03, com o valor da receita trimestral que deve ser subtraída dos valores apurados no Auto de Infração.

Erro de fato - *Muito embora o valor total anual a ser excluído, 2.903.347,03 tenha sido informado corretamente na Impugnação, o valor do 2º trimestre foi informada a maior que a do 1º trimestre, em razão de erro de soma cometido na elaboração da planilha n ° 04. Desta forma, anuncia e retifica o erro cometido, juntando ao presente Recurso as planilhas n ° 03 e 04 em substituição às apresentadas junto à Impugnação. Sob a égide dos art. 145, III e 149 do CTN, solicita a retificação do Erro de Fato, retro descrito.*

Posteriormente, em 25/11/2009, quanto à parte das receitas que reconheceu como correta a aplicação do coeficiente de 32% (locação de equipamentos), a Contribuinte apresentou requerimento de desistência do litígio, às fls. 895/896.

Os débitos por ela indicados foram transferidos para o processo nº 10580.727999/2009-54 (fls. 901).

Em 03/03/2011, registrando a ocorrência de fato conexo subjacente, em razão de ter recebido novo auto de infração, desta vez referente ao ano-calendário de 2007, a Contribuinte ingressou com a petição de fls. 903 a 1017, pretendendo ver saneada a insegurança jurídico-administrativa da qual alega ser refém, uma vez que este novo auto de

infração, embora esteja fundado nos mesmos elementos constitutivos do fato gerador de 2005, utilizou uma forma distinta para a definição da base de cálculo do IRPJ e da CSSL.

Nessa petição, a Contribuinte alega o seguinte:

- no recente Auto de Infração, entregue em 29/12/2010, processo n.º 10580.733594/2010-99, em tramitação na Delegacia de Julgamento em Salvador - Bahia, o Autuante aplicou o percentual de 32% sobre o valor das notas fiscais recebidas no trimestre, sem a dedução do valor dos materiais adquiridos pela Contribuinte e aplicados na execução das obras ou serviços;

- é de se concluir que não podem coexistir duas formas de apuração de tributo para o mesmo fato gerador e com os mesmos elementos configuradores, conduzindo a bases de cálculos distintas e em consequência quantificando o IRPJ e a CSSL em valores diferentes. O tributo deve ser cobrado na forma da lei, logo uma das formas de apuração está a margem do preconizado na norma que rege o assunto;

- além da existência da insegurança administrativa, se configura que um dos atos praticados está a margem da lei, contrariando o disposto no art. 142 e parágrafo único do CTN.

Em relação à autuação do ano-calendário 2007, a Contribuinte solicitou que a Delegacia de Julgamento pacificasse a questão, decidindo qual a forma correta de apuração da base tributável do IRPJ e da CSSL:

1- Aplicar o Percentual de 32% sobre as receitas de prestação de serviços sem exclusão do valor das mercadorias aplicadas na obra ou serviço, ou;

2- Aplicar o percentual de 32% sobre a diferença entre as receitas de prestação de serviços e o valor das mercadorias aplicadas na execução da obra ou serviço.

Requeru também que a DRJ, naquele outro processo, definisse a forma de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSSL: a adotada no novo Auto de Infração ou no lavrado em 13/05/2009 (presente processo). Nestes termos, caso a forma correta seja o do segundo Auto, argumenta que deveria ser cancelado de ofício o decidido no processo nº 10580.722719/2009-11 (presente processo), com a finalidade de pacificar a segurança jurídica administrativa e ao mesmo tempo tornar o ato administrativo legal, vinculado à lei, conforme o art. 142 do CTN.

Pelos mesmos motivos, e considerando que o auto de infração referente à 2005 (processo sob exame) ainda seria julgado pelo CARF, a Contribuinte requer o pronunciamento deste Egrégio Conselho com vistas a que sejam preservados os institutos retro referidos, de modo que reste pacificada a forma de apuração da base de cálculo do lucro presumido e da CSSL.

Este é o Relatório.

Voto

Conselheiro José de Oliveira Ferraz Corrêa, Relator.

O recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos para a sua admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

Conforme relatado, o presente litígio diz respeito à identificação do correto coeficiente a ser aplicado para a presunção do lucro da Recorrente nos trimestres do ano-calendário de 2005, se 8% ou 32%.

Os coeficientes para a apuração do lucro presumido, por força do art. 25, I, da Lei 9.430/1996, estão definidos no art. 15 da Lei 9.249/95:

*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 205)*

§ 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.

De acordo com a Fiscalização, apesar de a Contribuinte exercer atividade mista, ou seja, revenda de mercadorias e prestação de serviços, ela adotou exclusivamente o coeficiente de 8% na apuração do lucro presumido, e não aplicou para nenhuma das receitas auferidas o coeficiente de 32%, que é o estabelecido para as atividades de prestação de serviços em geral.

Ainda segundo a Fiscalização, à exceção da “construção civil”, o emprego de material, seja na prestação de serviço em geral ou de serviços de engenharia, não autoriza adoção do coeficiente de 8% para apuração da base de cálculo do imposto de renda e de 12% para a da contribuição social, conforme esclarece o Ato Declaratório Normativo COSIT nº 06/1997.

Sobre as atividades da Recorrente, o Termo de Verificação Fiscal destacou que:

Apenas para ilustrar, encontram-se discriminadas nas notas fiscais atividades como “locação de equipamentos” NF 5875, “manutenção de softwares” NF 5883, “serviço em rede” NF 5886, “manutenção de pabx” NF 5890, “manutenção de redes locais” NF 5893, etc., que evidentemente não têm natureza de construção. Alguns deles realmente podem ser enquadrados como serviços de engenharia, desde que assim sejam definidos pelo CREA, entretanto, mesmo se assim o fossem as suas receitas seriam tributadas como serviços de profissões legalmente regulamentadas, sujeitos ao coeficiente de 32% (Art. 519, § 4º do RIR/1999) tais como as receitas de prestação de serviços em geral. Além disso, à exceção das notas fiscais elencadas na planilha denominada DEMONSTRATIVO DO MATERIAL APLICADO NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS, em anexo, as demais sequer têm em seu corpo a discriminação do emprego de material.

Nestes termos, sobre a receita de prestação de serviços, após o expurgo do material empregado nessa atividade, foi aplicado o coeficiente de 32% para a presunção do lucro, relativamente aos tributos IRPJ e CSLL, e realizado o lançamento para a exigência das diferenças não recolhidas.

A Delegacia de Julgamento entendeu correto o trabalho da Fiscalização, fazendo os seguintes comentários sobre a atividade da Recorrente:

Analisando-se os contratos e notas fiscais anexados aos autos, verifica-se que as receitas cuja tributação está em litígio

decorrem de atividades que constituem o objeto social da pessoa jurídica, ou seja, comércio e prestação de serviços técnicos na área de informática.

Encontram-se discriminadas nas notas fiscais, reiteradamente, atividades como: “instalação de pontos...”; “instalação de links UTP”; “serviço em rede de dados”; “ponto de rede..”; “instalação de ponto lógico”; “serviço de fibra óptica...”; “instalação de rede estruturada e elétrica”; “projeto de infraestrutura lógica”; “instalação de rede lógica”; “locação de equipamentos” “manutenção de PABX”.

Referidas atividades, ao contrário do entendimento firmado pela Impugnante, não se confundem, de forma alguma, com a atividade de construção por empreitada com emprego de materiais, para a qual a legislação fiscal aqui mencionada autoriza a adoção do coeficiente de 8% para fins de determinação do lucro presumido.

A Contribuinte, por sua vez, entende que sua atividade é do seguimento auxiliar da construção civil, e que os contratos que geraram os faturamentos de serviços são do tipo empreitada global com emprego de material, sujeitos, portanto, à presunção do lucro com o coeficiente de 8%.

Além disso, argumenta que independentemente de ser ou não da área da construção civil, o coeficiente correto seria mesmo o de 8%, pois de acordo com o disposto na IN-SRF nº 480/04, não apenas a empreitada global na construção civil com material é subordinada ao referido percentual, mas também o prestador de serviço, desde que os serviços sejam prestados com fornecimento de material.

Deste modo, seja por um motivo ou pelo outro, ela faria jus ao coeficiente de 8%.

A Recorrente também procura demonstrar por meio de planilhas que mesmo as notas fiscais de serviços que não discriminam materiais são referentes aos contratos de empreitada global (com fornecimento de material), e que, portanto, deveriam igualmente ser submetidas ao coeficiente de 8%.

E cita em seu favor dispositivos da IN SRF nº 11/1996, o ADN COSIT nº 6/1997, e dispositivos da IN SRF nº 480/2004, abaixo transcritos:

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:

I - 1,6% (um inteiro e seis décimos por cento) sobre a receita bruta auferida na revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

II - 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida na prestação de serviços hospitalares e de transporte de carga;

III - 16% (dezesesseis por cento) sobre a receita bruta auferida na prestação dos demais serviços de transporte;

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

a) prestação de serviços, pelas sociedades civis, relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada;

b) intermediação de negócios;

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

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

e) 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).

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

Ato Declaratório Normativo Cosit nº 6, de 13 de janeiro de 1997

O COORDENADOR 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.

Instrução Normativa SRF nº 480, de 15 de dezembro de 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.

Base de Cálculo e Alíquotas

Art. 2º A retenção será efetuada aplicando-se, sobre o valor a ser pago, o percentual constante da coluna 06 da Tabela de Retenção (Anexo I), que corresponde à soma das alíquotas das contribuições devidas e da alíquota do imposto de renda, determinada mediante a aplicação de quinze por cento sobre a base de cálculo estabelecida no art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, conforme a natureza do bem fornecido ou do serviço prestado.

(...)

ANEXO I DA IN SRF Nº 480/2004 - TABELA DE RETENÇÕES

Natureza do Bem Fornecido ou do Serviço Prestado	Alíquotas				Percentual a ser aplicado	Código da Receita
	IR	CSLL	COFINS	PIS/PASEP		
· Alimentação;						
· Energia elétrica;						
· Serviços prestados com emprego de materiais;						
· Construção Civil por empreitada com emprego de materiais;	1,2	1,0	3,0	0,65	5,85	6147
· Serviços hospitalares;						
· Transporte de cargas, exceto os relacionados no código 8767;						
· Mercadorias e bens em geral;						

Este é o contexto da controvérsia a ser examinada.

Primeiramente, é importante registrar que tanto o auto de infração quanto a decisão de primeira instância não estão amparados apenas no objeto social da empresa. As transcrições anteriores indicam que foram analisados documentos onde estão registrados as efetivas atividades desenvolvidas pela Recorrente (contratos e notas fiscais).

Por outro lado, muito ancorada nas definições contidas no § 7º do art. 1º da IN SRF 480/2004, e no anexo I da referida IN, que define para os “serviços prestados com emprego de materiais” os mesmos percentuais de retenção de IR e de CSLL que estabelece para a “construção civil por empreitada com emprego de materiais”, a Contribuinte desenvolve o argumento de que seja por uma situação, seja pela outra, estaria sujeita ao coeficiente de 8% para a presunção do lucro, no caso do IRPJ.

Vale aqui registrar que o 1,2% de retenção de IR corresponde exatamente à aplicação da alíquota de 15% sobre um lucro calculado a 8%.

Mas é preciso ter em mente que a referida Instrução Normativa trata especificamente dos casos de retenção na fonte previstos no art. 64 da Lei 9.430/1996 e no art. 34 da Lei 10.833/2003, e não de estabelecer índices para a apuração do lucro presumido.

Realmente, no momento de definir os percentuais para a retenção de IR e de CSLL, conforme a tabela acima, a IN equiparou os “serviços prestados com emprego de materiais” à atividade de “construção civil por empreitada com emprego de materiais”.

Contudo, em seu art. 32 deixou bem claro o alcance de suas disposições:

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

I - alcançam somente a retenção na fonte do IRPJ, da CSLL, da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, realizada para fins de atendimento ao estabelecido nos arts. 64 da Lei nº 9.430, de 1996, e 34 da Lei nº 10.833, de 2003; (Incluído 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)

(grifei)

A retenção pela fonte pagadora, que é normalmente considerada como uma antecipação de pagamento, não se confunde com a apuração do tributo pelo Contribuinte, até porque há uma série de ajustes na base de cálculo, aplicação de alíquotas adicionais, etc., que ao final dão os contornos dessa diferença, ainda que o Contribuinte aufera receitas junto a uma única fonte.

É por isso que as normas sobre retenção na fonte, embora devam guardar coerência com a carga final do tributo retido, não tem o condão de estabelecer os parâmetros finais para a apuração deste mesmo tributo, ou seja, os critérios ou coeficientes para apuração da base de cálculo e as alíquotas.

Nesse sentido, importa ressaltar também que a atividade de prestação de serviços, independentemente de incluir o emprego de materiais (o que é bastante comum), regra geral, é submetida ao coeficiente de 32%.

Esse é o sentido do comando dado pelo art. 15 da Lei 9.249/1995, bem como por todos os demais atos normativos que tratam dessa matéria, e as exceções a essa regra geral estão contidas expressamente nas normas, como é o caso dos serviços de transporte de passageiros, serviços de transporte de carga, serviços hospitalares, da construção por empreitada com emprego de materiais, etc.

Deste modo, o pleito da Recorrente não fica amparado pelo argumento de que os serviços são contratados na forma de empreitada por preço global e prestados com fornecimento de materiais e equipamentos, se estes serviços não se enquadram em um dos casos de exceção à regra geral para a presunção do lucro referente à prestação de serviços.

Pela via da atividade de construção por empreitada com emprego de materiais, conforme ADN COSIT Nº 6/1997, também entendo que a Recorrente não se enquadra no coeficiente de 8% para a presunção do lucro.

Desde a fase de auditoria, quando questionada pela Fiscalização, a Contribuinte sustenta, a meu ver, uma interpretação muito ampla para os termos do referido ADN.

Ela argumenta que a atividade de construção por empreitada não está resumida à construção civil, que o ADN não especificou quais os serviços de engenharia estão

englobados no termo “construção”; e que a expressão “construção civil” foi utilizada apenas pela IN SRF 480/2004.

Além disso, alega que sua atividade representa um seguimento auxiliar da construção civil (instalações elétricas e de telecomunicações).

Contudo, penso que desde a IN SRF nº 11/1996, que tratou da “construção por administração ou por empreitada unicamente de mão-de-obra”, a expressão “construção” foi utilizada em referência às edificações que são incorporadas ao solo em caráter permanente.

O mesmo pode ser dito quanto ao ADN COSIT nº 6/1997, que cuidou dos questionados coeficientes para fins de recolhimento das estimativas mensais.

Nesse sentido, o referido ADN, quando mencionou em seu inciso II que as pessoas enquadradas no inciso I, letra “a”, não podiam optar pela tributação com base no lucro presumido, deixou claro que estava tratando especificamente das pessoas jurídicas que se dedicavam “à construção de imóveis e à execução de obras da construção civil”, as quais, por força do art. 5º, IV, da Lei 8541/1992 encontravam-se, àquela época, obrigadas à apuração do lucro real.

Se o inciso I, letra “a”, do ADN estivesse abrangendo qualquer empresa que firmasse contrato de empreitada com emprego de materiais, nos mais diversos ramos da engenharia, não faria qualquer sentido a menção à obrigatoriedade do lucro real, que só alcançava as pessoas jurídicas que se dedicavam “à construção de imóveis e à execução de obras da construção civil”, conforme a Lei 8.541/1992.

Deste modo, o coeficiente de 8% somente é aplicável à atividade de construção civil por empreitada, na modalidade total, quando o empreiteiro fornece todos os materiais indispensáveis à sua execução, os quais serão incorporados à obra.

Ocorre que os contratos firmados pela Recorrente indicam que ela instala redes lógicas, redes de comunicação, redes elétricas e equipamentos, com lançamento de cabos, instalação de pontos de dados, de voz, etc., mas essa atividade, embora possa resultar em algo que complemente uma obra de construção civil, com ela não se confunde.

Por outro lado, pode haver na operação de instalação de um ponto de rede a necessidade de restauração de pisos e paredes, de revestimento, de pintura, etc., mas essas tarefas, apesar de relacionadas à construção civil, são meramente acessórias à atividade desenvolvida pela Recorrente, e não satisfazem as condições acima mencionadas.

Além dessas atividades, os diversos contratos apresentados também indicam a prestação de serviço de gestão operacional de TI (UNEB); serviço de instalação, configuração e readequação de equipamentos (Hospital Espanhol); serviço de *recover* do servidor *novell* (Chroma Construções); manutenção do servidor de rede (Governo do Estado da Bahia); manutenção de serviços de informática (Secretaria de Educação); elaboração de projeto detalhado de rede lógica de computadores (INCRA) e serviços de segurança de rede interna e externa (UNEB), dentre outros.

Contudo, atividades como essas descritas acima justificam menos ainda a aplicação do coeficiente de 8%.

Nesse mesmo passo, é importante esclarecer que a vedação do Simples para as empresas que realizam obras e serviços auxiliares e complementares da construção civil, conforme a relação constante do ADN COSIT nº 30/1999, não tem qualquer relação com a fixação de coeficientes para a apuração do lucro presumido.

Até porque as diversas atividades citadas no referido ADN, como construção e demolição de edificações, sondagens, escavações, construção de estradas e pontes, terraplenagem, pintura, instalações elétricas, etc., apresentam individualmente estrutura e proporção de custos muito diferentes.

É o que se constata por exemplo quando comparamos uma empresa que apenas presta serviços técnicos de sondagem com uma empresa que realiza construção de estradas por empreitada global.

Diferenças dessa natureza configuram mais uma das razões pelas quais o coeficiente de 8% não é aplicável aos diversos ramos da engenharia e nem às atividades auxiliares ou complementares da construção civil.

Em relação a esse aspecto, vale mencionar que no ano-calendário de 2005 a Contribuinte auferiu receitas no montante de R\$3.840.404,27, enquanto que o valor do material empregado nas atividades realizadas foi de R\$ 381.385,44, que corresponde aproximadamente a 10% do faturamento.

Quanto ao expurgo do valor dos materiais para fins de apuração da base de cálculo submetida ao coeficiente de 32%, a Contribuinte alega que não efetuou qualquer faturamento de mercadorias para os clientes citados na referida planilha; que os valores informados decorrem de aquisição de mercadorias necessárias para a realização dos serviços contratados; que a Autoridade Fiscal não poderia alterar a titularidade de parte da receita declarada e amparada em documento fiscal idôneo, de prestação de serviços, para venda de mercadorias; que se fosse o caso, a Autoridade Fiscal deveria adicionar ao valor de aquisição das mercadorias a margem de lucro normal da revenda para se obter o valor de venda das mercadorias; que o valor da mão-de-obra apurado pelo Auditor está a maior que o determinado pela Contribuinte em sua composição do preço de venda; que, de outra banda, foi determinado pela Autoridade Fiscal um valor a menor para as mercadorias do que o estipulado pela Impugnante para compor o valor dos serviços descritos nos contratos e por consequência nas notas fiscais de prestação de serviços; que não é verdadeira a afirmação de que o valor apurado pela Fiscalização exprime o exato valor das receitas de prestação de serviços; que o Auto somente pode ter prosseguimento se toda a receita de que tratam as notas fiscais retro referidas fosse submetida ao coeficiente de 8% ou 32%, não existindo amparo de lei ou normativo que permita à Autoridade Fiscal proceder esta operação de fracionamento na base de cálculo, mormente quando está majorando a carga tributária devida pela Contribuinte; e que o Auto de Infração é improcedente uma vez que além das questões anteriormente ditas e comprovadas, também transferiu parte das receitas implícitas dos materiais orçados e contidos nos contratos, e com este procedimento produziu o aumento do valor das receitas de serviço.

Em primeiro lugar, é preciso registrar mais uma vez que não é incomum a atividade de prestação de serviços envolver o consumo de materiais e/ou o fornecimento de equipamentos, e já esclarecemos nos parágrafos anteriores que isso não é suficiente para que se aplique o coeficiente de 8% na presunção do lucro.

No caso concreto, vê-se que a Contribuinte, na execução de seus contratos, englobava todos os materiais e equipamentos nas notas fiscais de serviços.

Como ela mesmo afirma, não havia faturamento relativo à venda de mercadorias para os clientes, mas apenas faturamento decorrente da prestação de serviços.

O objeto social da empresa prevê, dentre outras, a atividade de “Comércio, Importação e Locação de Equipamentos de Informática, Softwares e Telecomunicações”, mas a Contribuinte optou por contratar e faturar toda a sua atividade como prestação de serviços, incluindo os materiais e equipamentos fornecidos nestes contratos.

Nestes termos, entendo que o coeficiente de 32% deveria abranger a totalidade do seu faturamento, sem qualquer exclusão relativamente ao preço de aquisição dos materiais e equipamentos utilizados na execução dos contratos.

Isto responde os questionamentos realizados na petição de 03/03/2011 (fls. 903 a 1017), em que a Contribuinte alega contradições entre o presente auto de infração e o auto de infração referente ao ano-calendário de 2007, sem adentrar, contudo, na situação concreta daquele outro processo, que não está sendo aqui examinado.

Mas se houve erro em excluir valores da base de cálculo em 2005, permitindo que em relação às parcelas excluídas o lucro permanecesse apurado com o coeficiente de 8% (e não com 32%), este erro foi favorável à Contribuinte e não enseja qualquer nulidade ao lançamento como um todo.

O procedimento adotado pela Fiscalização resultou em uma redução da base de cálculo, devido à exclusão do valor dos materiais envolvidos na prestação dos serviços, fato que apenas não pode ser revertido nessa instância de julgamento, em razão de ser vedada a *reformatio in pejus*.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

José de Oliveira Ferraz Corrêa