



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

**Processo n°** 10580.722719/2009-11  
**Recurso n°** 517.338 Embargos  
**Acórdão n°** **1802-01.269 – 2ª Turma Especial**  
**Sessão de** 14 de junho de 2012  
**Matéria** IRPJ E CSLL  
**Embargante** IDEIA DIGITAL SISTEMAS CONSULTORIA E COMÉRCIO LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2005

**EMBARGOS DE DECLARAÇÃO POR OMISSÃO E CONTRADIÇÃO**

Não configuradas a omissão e as contradições no acórdão embargado, devem ser rejeitados os embargos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em rejeitar os embargos de declaração, nos termos do voto do Relator.

(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, Gilberto Baptista, Nelso Kichel, Gustavo Junqueira Carneiro Leão e Marco Antonio Nunes Castilho.

## Relatório

Trata-se de Embargos de Declaração interpostos pela Contribuinte acima identificada, visando sanar alegados vícios de omissão e também de contradição entre a decisão e os fundamentos, presentes no Acórdão nº 1802-01.052, proferido por este colegiado na sessão de 23/11/2011, às fls. 1.018 a 1.042.

Este processo tem por objeto lançamento a título de Imposto sobre a Renda da Pessoa da Jurídica – IRPJ e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL nos trimestres do ano-calendário de 2005.

A autuação decorreu da aplicação do coeficiente de 32% para a presunção do lucro, em vez do coeficiente de 8%, que havia sido utilizado pela Contribuinte.

O acórdão embargado apresentou a seguinte ementa:

*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.*

A ciência da Contribuinte ocorreu em 05/01/2012 e os Embargos foram apresentados em 10/01/2012.

Alega a Embargante que a omissão no acórdão reside na falta de enfrentamento da alegação de que a apuração da base de cálculo do lucro presumido está em desconformidade com o art. 142 e parágrafo único do CTN.

A contradição entre a decisão e o fundamento, por sua vez, estaria evidenciada no fato de o Relator, em seu voto, ter assumido os argumentos da Recursante ora Embargante, enquanto que o decidido foi em sentido contrário.

De acordo com a Embargante:

*Tanto na Impugnação quanto no Recurso a Embargante requereu dos julgadores a quo o pronunciamento sobre a inovação do Agente Fiscal quando da apuração da base de cálculo do Lucro presumido: segregou o valor de aquisição dos materiais contidos na Nota fiscal de prestação de serviços e sobre o valor das mercadorias utilizadas na execução dos*

*serviços aplicou o percentual de 8% para a aferição do lucro presumido.*

*(...)*

*Os argumentos da requerente neste particular são para uma definição única: ou se aplica 8% ou 32% para toda a Receita trimestral apurada pela fiscalização. Não está ao arbítrio da Autoridade fiscal em proceder ou não a segregação das receitas, em razão da inexistência de determinação ou permissivo de lei ou ato administrativo.*

*(...)*

*O tema não demanda contornos ou outras argumentações, e se exaure no parágrafo único (do art. 142 do CTN). Se a matéria tributável não estiver definida e calculada na forma da lei o lançamento deve ser anulado (não se postulou a nulidade do art. 59 do decreto 70235/1972), improcedente e efetuado um novo consoante as regras de determinação da base de cálculo do lucro presumido.*

*Consoante o art. 97 do CTN somente a lei pode estabelecer a base de cálculo do tributo portanto é determinante que o levantamento ou procedimento de apuração da base de cálculo esteja amparada ou determinada na lei. Sendo a atividade do Auditor fiscal vinculada a lei, art. 142 do CTN, é anulável ou improcedente o ato praticado ao alvedrio, desprotegido de amparo legal ou ato administrativo.*

*(...)*

*Aqui não se está postulando se o valor do Auto está a maior ou a menor que o devido, porém se foi apurado de acordo com a lei.*

*O fato da forma de apuração ter sido benéfica para o contribuinte não está aqui em discussão, o que foi combatido é a apuração da base de cálculo do lucro presumido em desconformidade com a lei. Ainda tratando-se de imposto ou contribuição devidos, apenas para argumentar, se a pretensão do Autuante era demarcar o valor da venda de mercadorias, então deveria ter adicionado a margem de lucro na revenda de mercadorias. Isto também não foi feito, apenas inovou sem qualquer motivação.*

*Por oportuno, em face da transcrição acima do parágrafo único do art. 142, do CTN, o qual é taxativo em determinar que a autoridade lançadora é obrigada a aplicar a lei, não havendo espaço para a chamada discricionariedade, ou seja, não pode agir sob o signo da conveniência e nem da oportunidade, assim é completamente descabível falar que a contribuinte foi “beneficiada” com uma tributação menor que a prevista em lei. Pior, neste caso, também não cabe a afirmativa consignada às fls. 1041, na qual o Voto condutor aduz que ao caso é aplicável o instituto do reformatio in pejus.*

(...)

*É óbvio que lançar imposto é ato da essência da autoridade lançadora e quando o procedimento contiver defeito, deficiência, a revisão do lançamento é imperativo, inclusive nos casos de revelia. Por isso, na hipótese, é impossível reivindicar a figura do reformatio in pejus.*

*Em alguns casos existe a possibilidade dos órgãos julgadores manterem o lançamento e no mesmo decidido provocarem a autoridade lançadora para a feitura de lançamento complementar.*

*Não é o caso aqui presente, a base de cálculo foi levantada errada, a margem da lei, portanto anulável o ato por conter vício de forma, devendo ser anulado, declarado improcedente e comunicado o decidido para que a Delegacia Administrativa adote as providências cabíveis.*

(...)

*Vide a assertiva abaixo, fls 1.041 do processo e 24 do acórdão, onde fica estabelecida a contradição entre a decisão e os fundamentos:*

(...)

*Confirma o Relator em seu Voto (vide assertiva acima) que o levantamento da base de cálculo do lançamento foi laborada errada, a margem da lei. Entretanto, ao invés de decidir pela feitura de novo lançamento, consentâneo com o preconizado no parágrafo único do art. 142 do CTN, ou seja, o levantamento fiscal deve estar vinculado aos dispositivos da lei, declinou em concluir, mesmo contrário aos seus próprios fundamentos pela manutenção do lançamento.*

*Em nenhum momento a Recursante ora Embargante postulou a Nulidade do lançamento de que trata o 59 do Decerto 70.235 de 1972. O que se pede é a sua anulação, improcedência por estar em desacordo com a lei e atos normativos e sendo o caso efetue-se novo lançamento consoante as normas que regem o tema.*

*De outra forma: a Recursante ora Embargante requereu a anulação, improcedência, fundada em vício formal art. 97 e 142 do CTN, em razão do lançamento ter sido efetuado segundo a vontade própria do Auditor Fiscal ao desamparo de qualquer artigo de lei, decreto ou ato administrativo normativo.*

*A Embargante também requer o exame da Contradição entre o que consta do Voto e a não aceitação da Contribuinte como pertencente ao ramo da atividade auxiliar da Construção civil.*

*O Código Tributário Nacional, em seu artigo 100, determina que os atos administrativos são normas complementares às leis e tratados. No caso sob análise, o d. Relator, ao tratar da atividade da construção civil, confirma que sua principal característica é que agregada as edificações se incorporam ao*

*solo em caráter permanente. Entretanto, ao tratar da atividade da contribuinte, que é de instalação de redes de computação, preferiu desconsiderar o ato normativo que explicita a atividade da contribuinte como complementar da construção civil, gerando enfim, contradição ao não admitir que essas instalações são incorporadas ao solo e tem o caráter permanente, da mesma forma e utilidade que tem na construção civil os fios e cabos elétricos.*

**INSEGURANÇA JURÍDICA ADMINISTRATIVA:**

*Obscuridade - insurge-se aqui sob qual decisão deve nortear-se a Contribuinte quanto à apuração espontânea da sua base de cálculo, 32% sobre a totalidade do faturamento ou segregando o valor das mercadorias para a aplicação dos percentuais de 8% e 32%, respectivamente, valor das mercadorias e valor serviços.*

*Em razão da Contradição existente no acórdão a Contribuinte permanece sob INSEGURANÇA JURÍDICA ADMINISTRATIVA, visto que os fundamentos e a decisão do acórdão são dúbias:*

*1- O Relator entende que o correto é aplicação do percentual de 32% para todo o seu faturamento;*

*2- De outra banda, decidiu e manteve o lançamento, com o desdobramento das receitas de prestação de serviços em duas parcelas: serviços e revenda de mercadorias.*

*3- Diante do administrador, DRF em Salvador, qual a atitude da Contribuinte, apurar o IRPJ e a CSSL como preconizada no Auto e mantido o lançamento ou aplicar os 32% como entende o Relator (decidiu ao contrário) e a Contribuinte.*

*Ao contrário do que afirma o relator, fls. 1.041 do processo e 24 do acórdão, transcrito acima - Isto responde os questionamentos realizados na petição de 03/03/2011 (fls. 903 a 1017) - reina ainda a Insegurança Administrativa, uma ou outra forma que a Contribuinte venha a adotar para a apuração do Lucro presumido estará sujeita a questionamento do fisco, podendo inclusive a ser autuada novamente.*

(os grifos são do original)

Este é o Relatório

## Voto

Conselheiro José de Oliveira Ferraz Corrêa, Relator

Os Embargos são tempestivos e dotados dos demais pressupostos para a sua admissibilidade. Portanto, deles tomo conhecimento.

Conforme relatado, o processo versa sobre lançamento para exigência de diferenças de IRPJ e CSLL nos trimestres do ano-calendário de 2005.

A autuação decorreu da aplicação do coeficiente de 32% para a presunção do lucro, em vez do coeficiente de 8%, que havia sido utilizado pela Contribuinte.

O motivo da autuação foi que a Contribuinte, embora realizasse prestação de serviços, aplicava o coeficiente de 8% para a apuração do lucro presumido sobre as receitas auferidas.

Ao concluir os trabalhos de auditoria, a Fiscalização fez, dentre outras, as seguintes considerações a respeito das informações e esclarecimentos que lhe foram prestados pela Contribuinte:

(...)

- *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 materiais;*

- *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;*

(...)

(grifos acrescentados)

Está bem claro, desde o início, que a posição defendida pela Fiscalização, e que foi referendada pelo acórdão embargado, é no sentido de que a atividade da Contribuinte configura prestação de serviços, e que, seja como prestação de serviços em geral ou prestação de serviços de profissão regulamentada, estaria sujeita ao coeficiente de 32%, e não ao de 8%.

E não apenas as considerações contidas no voto, como a própria ementa do acórdão embargado, também expressam essa idéia com bastante clareza:

#### *Ementa*

*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.*

#### *Voto*

(...)

*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 complementemente 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%.*

O acórdão embargado, portanto, não pode ser fonte de qualquer insegurança jurídica para a Contribuinte, relativamente ao coeficiente que ela deveria ter utilizado na apuração do lucro presumido.

Mas a razão dos embargos não é outra senão o fato de a Fiscalização ter segregado do valor da receita de prestação de serviços, o custo do material empregado que estava anotado no corpo das respectivas notas fiscais, o que, no entender da Embargante, deveria ter acarretado a nulidade da autuação.

Ocorre que o acórdão embargado não foi omissivo e nem incorreu em contradição quanto a esse ponto, senão vejamos:

*Quanto ao expurgo do valor dos materiais para fins de apuração da base de cálculo submetida ao coeficiente de 32%, a Contribuinte alega que (...)*

*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*

*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.*

A alegação de nulidade não foi acatada simplesmente porque o erro em pauta não configura vício desta natureza.

Com efeito, os erros relacionados ao dimensionamento de base de cálculo (para mais ou para menos) configuram matéria de mérito. Do contrário, todo provimento parcial para corrigir distorções a maior na base de cálculo deveriam ensejar a nulidade total do lançamento, e isso nós sabemos que não ocorre.

Em relação ao caso concreto, quanto ao processo de subsunção do fato à norma, vê-se que não houve erro no enquadramento da atividade da Contribuinte, e nem houve erro na identificação do coeficiente legal a ser aplicado para a presunção do lucro. Sequer houve erro de capitulação legal.

O que ocorreu é que a Fiscalização sub-dimensionou a base para a aplicação do coeficiente de 32%, deixando de fora dela valores que as notas fiscais indicavam corresponder a materiais empregados na prestação dos serviços, permitindo, com isso, que uma parcela da receita faturada e auferida continuasse submetida ao coeficiente de 8%.

Mas como já mencionado no acórdão embargado, esse erro não tem o condão de ensejar qualquer nulidade ao lançamento como um todo.

Basta ver que se fosse o contrário, ou seja, se houvesse um super-dimensionamento da base para o coeficiente de 32%, a providência normal do órgão julgador seria prover parcialmente o recurso para reduzir a base de cálculo à sua correta dimensão, e não decretar a nulidade total do lançamento.

A Contribuinte também alega uma outra contradição. Segundo ela, o acórdão embargado, ao tratar de sua atividade, que é de instalação de redes de computação, preferiu desconsiderar o ato normativo que a explicita como complementar da construção civil, gerando contradição ao não admitir que essas instalações são incorporadas ao solo e tem o caráter permanente, da mesma forma e utilidade que tem na construção civil os fios e cabos elétricos.

Pelas próprias transcrições acima, vê-se que as considerações sobre a atividade da Contribuinte, para fins de definição do coeficiente de presunção de lucro, não estão, desde a fase de fiscalização, amparadas genericamente no objeto social da empresa.

Processo nº 10580.722719/2009-11  
Acórdão n.º **1802-01.269**

**S1-TE02**  
Fl. 10

---

Com efeito, esta análise foi pautada nos documentos onde estão registrados as efetivas atividades desenvolvidas pela Recorrente (contratos e notas fiscais).

Percebe-se, contudo, que a Contribuinte, por meio da alegada contradição, busca um reexame genérico das provas, e para isso não podem servir os embargos.

Deste modo, voto no sentido de rejeitar os embargos de declaração.

(assinado digitalmente)

José de Oliveira Ferraz Corrêa