



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10580.733594/2010-99
ACÓRDÃO	1001-003.963 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TERIVA SOLUÇÕES EM TECNOLOGIA LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2007

NULIDADE

Afastado está o cerceamento do direito de defesa que caracteriza a nulidade dos atos administrativos quando observadas as garantias do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes.

PRECLUSÃO.

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

LUCRO PRESUMIDO. FALTA DE RECOLHIMENTO.

A falta de pagamento ou recolhimento de tributo, falta de declaração ou declaração inexata justifica o lançamento de ofício para constituição do crédito tributário formalizado no Auto de Infração. Aplica-se o percentual de 32% sobre a receita bruta para determinação do lucro presumido na contratação por empreitada de construção civil, com fornecimento parcial de materiais ou exclusivamente de mão de obra.

LANÇAMENTO REFLEXO.

O lançamento de CSLL, sendo decorrente da mesma infração tributária, a relação de causalidade que os informa leva a que o resultado do julgamento deste feito acompanhe aquele que foi dado à exigência de IRPJ.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer do recurso voluntário, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Carmen Ferreira Saraiva – Relatora e Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Cecília Lustosa da Cruz, Gustavo de Oliveira Machado, Ana Cláudia Borges de Oliveira e Carmen Ferreira Saraiva. Ausentes o conselheiro Jose Anchieta de Sousa e o conselheiro Paulo Elias da Silva Filho.

RELATÓRIO

Auto de Infração

Contra a Recorrente acima identificada foi lavrado o Auto de Infração a título de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) com a exigência do crédito tributário no valor de R\$671.768,63 incluindo tributo, juros de mora e multa de ofício proporcional apurado pelo regime de lucro presumido referente aos quatro trimestres do ano-calendário de 2007, e-fls. 03-08:

001 - APLICAÇÃO INDEVIDA DE COEFICIENTE DE DETERMINAÇÃO DO LUCRO - A PARTIR DO AC 93

APLICAÇÃO INDEVIDA DE COEFICIENTE DE DETERMINAÇÃO DO LUCRO

A descrição dos fatos encontra-se no Termo de Verificação de Infração em anexo, que faz parte integrante do presente Auto de Infração. [...]

ENQUADRAMENTO LEGAL Arts. 518 e 519, do RIR/99.

Consta no Termo de Verificação Fiscal, e-fls. 16-23:

Sendo assim, considerando que sujeito passivo desempenha atividades diversificadas; de prestação de serviços e de venda de mercadorias, incube a fiscalização promover a segregação da receita bruta, com base nos elementos disponíveis, de modo a identificar cada uma das atividades, visando à aplicação do coeficiente correspondente a cada uma delas (Lei nº 9.249, de 2005, art. 15, § 2º). Para tanto, serão considerados como sujeitos ao coeficiente 8%, os valores das notas fiscais decorrentes da venda de mercadorias, ou seja, aquelas em que natureza da operação esteja consignada "Venda". Por outro lado, serão considerados como sujeitos ao coeficiente 32%, os valores das notas fiscais decorrentes da venda de serviços, ou seja, aquelas em que natureza da operação esteja consignada "Prestação de serviços".

Em decorrência de serem os mesmos elementos de provas indispensáveis à comprovação dos fatos ilícitos tributários foi constituído o seguinte crédito tributário pelo lançamento de ofício formalizado neste processo:

- Auto de Infração a título de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) com a exigência do crédito tributário no valor de R\$201.435,06 incluindo tributo, juros de mora e multa de ofício proporcional apurado pelo regime de lucro presumido referente aos quatro trimestres do ano-calendário de 2007, e-fls. 09-:15

001 - APURAÇÃO INCORRETA DA CSLL

A descrição dos fatos encontra-se no Termo de Verificação de Infração em anexo, que faz parte integrante do presente Auto de Infração. [...]

ENQUADRAMENTO LEGAL

Art. 2º e §§, da Lei nº 7.689/88 e art. 29 da Lei nº 9.430/96;

Art. 37 da Lei nº 10.637/02.

Impugnação e Decisão de Primeira Instância

Cientificada, a Recorrente apresentou a impugnação. Está registrado no Acórdão da 4ª Turma da DRJ/BHE/MG nº 02-87.471, de 29.08.2018, e-fls. 2777-2838:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007

PROVAS.

Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

LUCRO PRESUMIDO.

Aplica-se o percentual de 8% sobre a receita bruta para determinação do Lucro Presumido na contratação por empreitada de construção civil, na modalidade total, no caso de o empreiteiro fornecer todos os materiais indispensáveis à execução do serviço, que deverão ser incorporados à obra.

SERVIÇO DE CONSTRUÇÃO CIVIL.

Considera-se serviço de construção civil aquele prestado no ramo da construção civil, tais como os discriminados no Anexo VII da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2007

BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA DA CSLL.

Aplica-se o percentual de 12% sobre a receita bruta para determinação da base de cálculo presumida da CSLL na contratação por empreitada de construção civil, na modalidade total, no caso de o empreiteiro fornecer todos os materiais indispensáveis à execução do serviço, que deverão ser incorporados à obra.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Acórdão

Acordam os membros da 4ª Turma de Julgamento, por unanimidade, julgar, na parte objeto de litígio, procedente em parte a impugnação, mantendo parcialmente o crédito tributário, como demonstrado ao final do voto do relator.

Recurso Voluntário

Notificada em 20.09.2018, e-fls. 2841, a Recorrente apresentou o recurso voluntário em 17.10.2018, e-fls. 2843-2863, esclarecendo a peça atende aos pressupostos de admissibilidade. Discorre sobre o procedimento fiscal contra o qual se insurge.

Relativamente aos fundamentos de fato e de direito aduz que:

3. DA APLICAÇÃO DO COEFICIENTE DE DETERMINAÇÃO. [...]

Assim, a tributação do IRPJ e CSLL, com base no lucro presumido, seguindo os parâmetros estipulados no art. 518 e 519 do RIR/99 e no art. 15 da Lei n 9.249/95, ocorre a partir da aplicação de um coeficiente de determinação sobre a receita bruta, coeficiente esse que, observando caso concreto impugnado, seria de 3210 (trinta e dois por cento) ou 8% (oito por cento), a depender da natureza da atividade exercida pelo contribuinte.

3.1. A infração suscitada no auto se refere ao coeficiente de determinação da base de cálculo do IRPJ e CSLL, afirmando ter havido equívoco na aplicação do coeficiente de 8%, no tocante as receitas provenientes de Serviços com Material Aplicado e das Vendas de Equipamentos, quando, na verdade, deveria ter sido aplicado 32%, tendo em vista a natureza da atividade exercida pelo impugnante.

O Relator assentou no acórdão impugnado que a Recorrente deixou de comprovar a natureza dos serviços prestados, deduzindo, por conseguinte, que o coeficiente a ser corretamente aplicado seria de 32%, desconsiderando a documentação que comprova a prestação de serviços com material aplicado, bem como a contratação do serviço de engenharia civil na condição de empreitada com aplicação total do material utilizado.

Ademais, desconsiderou que a atividade de comercialização de equipamentos, conforme a legislação informada no próprio Auto, implica na utilização do coeficiente de determinação de 8%, a saber o art. 518 do RIR/99.

Contudo, quando da análise da documentação que formou a impugnação recorrida, o Ilmo. Relator não considerou a natureza dos serviços prestados pela

Impugnante, serviços esses ensejadores da aplicação do coeficiente de determinação de 8%, tendo por base o art. 518 do RIR/99; o art. 15, caput, da Lei nº 9.249/95; o Art. 214 da IN RFB no 1.700/17 e do art. 30 da IN SRF 11/96, ao determinar, como regra, a aplicação do referido coeficiente.

Destaca-se que, diversamente do quanto previsto no art. 15º, §10, inciso III da Lei nº 9.249/95, a Recorrente não exerceu atividade de prestação de serviço de modo geral pura e simplesmente, ofertando causa a aplicação do coeficiente de 32%, mas sim, exerceu tais serviços com emprego de material aplicado, através de contrato de engenharia por empreitada, pratica própria da atividade da Recorrente enquanto fornecedora de materiais e suprimentos de informática, restando clara a legalidade da conduta perpetrada quando da declaração do referido tributo.

Outrossim, a atividade de comercialização de equipamentos não se enquadra no rol expresso de hipóteses de aplicação do coeficiente de 32%, conforme aduz o Ilmo. Relator, não procedendo a afirmativa de que o enquadramento e consequente recolhimento tributário procedido pelo Recorrente se deu com omissão.

3.2 Ademais, é mister salientar que, quando da análise dos fatos e provas carreados pelo Recorrente, o Ilmo. Relator em momento algum discorre ou promove afirmações contrárias a assertiva de que a Recorrente prestou serviços com material aplicado, mas, tão somente, justificou a lavratura impugnada em razão de suposta não comprovação de tal fato. [...]

Deveras, este é o ponto onde o Ilmo. Relator procedeu em erro, uma vez que desconsiderou a vasta documentação probante da prestação do serviço, nos moldes afirmados, e consequente aplicação correta do coeficiente de 8%, havendo que ser reformada a decisão para anular o Auto de Infração em sua integralidade por não descrever ou se alinhar a verdade dos fatos.

Novamente, é de suma importância salientar que a Recorrente apresentou, quando da intimação no bojo do procedimento fiscal em tela, bem como quando da impugnação administrativa, as notas fiscais comprobatórias da prestação do serviço com material aplicado, exercendo atividade de engenharia, reafirmando o seu direito à aplicação do coeficiente de determinação da base de cálculo no percentual de 8%, tendo procedido com o recolhimento tributário a título de IRPJ e CSLL corretamente, conforme previsão legal, não havendo razão para subsistência do presente Auto de Infração.

Ainda, no que se refere ao coeficiente aplicado sobre a receita bruta proveniente da venda de equipamentos, igualmente não assiste qualquer razão ao

Ilmo. Relator, uma vez que, conforme expressamente determina a legislação pertinente, inclusive a informada no bojo dos Autos, a prática não se encontra elencada nas hipóteses de aplicação de 32% (art. 519, inciso III do RIR/99),

devendo, por conseguinte, ser aplicado a regra do "caput" do art. 518 do referido diploma.

4. DO CONTRATO DE EMPREITADA GLOBAL

O art. 15, caput, da Lei nº 9.249/95, bem como Art. 214 da IN RFB nº 1.700/17; o art. 30 da IN SRF 11/96 e o art. 518 do RIR/99, instituem o percentual de 8% (oito por cento), incidente sobre as receitas brutas, como regra geral para a apuração da base de cálculo do imposto de renda das empresas que declaram pelo lucro presumido.

A Lei nº 9.249/95, que alterou a legislação atinente ao Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido [...].

No mesmo sentido assenta o art. 518 e 519 do RIR/99: [...].

De acordo com a lei, se a atividade da sociedade não estiver relacionada nos artigos acima descritos, inciso III dos art. 519 do RIR/99 e do art. 15 da Lei nº 9.249/95, a exclusão, deve ser aplicado o coeficiente de determinação de 8% sobre as receitas, estatuído no caput dos referidos artigos.

Dentre as dúvidas surgidas para a aplicação do percentual de 32%, [...], advieram as relativas à interpretação das atividades "prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares".

A Receita Federal visando normatizar o quanto comandado na lei e no regulamento do imposto, emitiu dois atos normativos, a IN-SRF 11 de 1996 e o Ato Declaratório Normativo nº 06 de 1997. A IN explicitou o conceito [...] "prestação de serviços em geral", segundo a sua descrição deve ser aplicada [a] seguimentos distintos da prestação de serviços e o ADN veio para definir quais os requisitos para a aplicação do percentual de 8% quando se tratar de contrato por preitada, a seguir:

IN SRF 11/96[...]

Ademais, conforme já mencionado na impugnação, a Receita Federal [...] editou INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 1700, DE 14 DE MARÇO DE 2017, prevendo em seu art. 33, §1º, inciso II, alínea "d", como consequência do art. 215 do mesmo diploma, a aplicação do coeficiente de determinação de 8% nos casos de prestação de serviços de construção civil por empreitada, com emprego de material [...].

Assim, da análise da legislação mencionada, forçoso se faz o entendimento de 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 presumida é de 8%.

A simples leitura firma o entendimento da Receita Federal que não apenas a empreitada com material é subordinada àquele percentual, mais 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 atividade de comercialização de equipamentos e suprimentos de informática, exercida pela Recorrente, não é possível dissociada da atividade de engenharia/construção, visto que se dar com a instalação dos referidos produtos, alterando a realidade e composição física do lugar, provendo e se utilizando da totalidade do material necessário à realização de tal serviço.

Outrossim, a receita bruta proveniente da comercialização de equipamentos, em separado da prestação de serviços de engenharia, tem aplicação do coeficiente de 8% motivado por não estar contido no rol de hipóteses de aplicação de 32%.

4.1. A Recorrente no ano calendário de 2007 obteve receitas decorrentes de contratos na modalidade empreitada global, nos quais se pode constatar a aplicação de mão de obra e materiais. Nos referidos contratos e notas fiscais, anexas à impugnação, está estabelecido que todos os materiais necessários a execução dos II serviços são de responsabilidade exclusiva da contratada.

Ademais, as notas fiscais carreada aos autos da impugnação comprovam que a Recorrente arcou com todos os materiais necessários a consecução da atividade por ela realizada, comprovando a aplicação do material e reafirmando o seu direito à aplicação dos coeficientes nos percentuais de 8% e 12%.

O Ilmo. Relator, omitiu-se em analisar a documentação apresentada pela Recorrente, onde consta que as atividades foram realizadas nas condições autorizadoras da aplicação do coeficiente de determinação da base de cálculo de 8%, contrapondo os argumentos do Auto impugnado.

Entretanto, ao invés de analisar a tributação do lucro presumido sob a ótica da prestação de serviços com o uso de materiais ou ainda, empreitada global nº ramo da construção civil, também com o uso de materiais, preferiu definir, não sabemos com qual fundamento que se trata de prestação de serviços de profissão legalmente regulamentada.

4.2. Quando a lei e as autoridades administrativas autorizam a aplicação do percentual de 8% para estimar o lucro das atividades de prestação de serviços com o uso de materiais bem como nas atividades de construção civil, os atos legais tiveram como fundamento a incidência dos custos elevados envolvidos para a realização desses serviços, ou seja, além do custo dos materiais é público e notório o custo da mão de obra intensiva e encargos, de técnicos especializados de nível superior, intermediário e subalternos - apoio, além dos elevados gastos com procedimentos logísticos, para enfim entregar os serviços ao contratante.

A designação Empreitada Global significa que o prestador do serviço adquire e aplica ao serviço contratado, incorporando ao produto final dos serviços 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 se submete 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 da própria Receita Federal com a edição do Ato Declaratório Normativo n O 06, de 1997.

Destaca-se que a apresentação dos contratos corrobora 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, pagamento por serviços nos quais os materiais empregados foram por conta do contratado.

4.3. Assim, por tudo quando exposto e comprovado, em cotejo com as determinações legais atinentes a prática perpetrada no Auto de Infração Impugnado, forçoso se faz o entendimento de que a Recorrente JAMAIS procedeu com o recolhimento tributário a menor, por utilização de coeficiente de determinação da base de cálculo diverso, mas sim, enquadrando cada atividade e serviço prestado ao enquadramento legal pré-estabelecido.

Deveras, resta claro que a Recorrente aplicou o coeficiente de determinação da base de cálculo do IRPJ e CSLL de 8%, atuando em estrito cumprimento com a previsão legal atinente, devendo, por conseguinte, ser anulado os autos de infração em suas integralidades.

5. DO CARATER CONFISCATÓRIO DA MULTA APLICADA

Analisando a fundamentação legal utilizada para identificação da infração e cominação da multa, conforme se observa dos Autos de Infração, forçoso se faz o entendimento de que a multa aplicada fora arbitrada em percentual extremamente exorbitante e em total descompasso com a realidade vivida pela Recorrente e com Infração que fora supostamente cometida, bem como, não observando os princípios da razoabilidade e proporcionalidade, padecendo de inconstitucionalidade.

Ao imputar o pagamento de multa na proporção de 75% sobre o valor do imposto supostamente não recolhido tempestivamente pela Recorrente, deixa de observar o cenário em que a infração fora supostamente praticada, bem como, as consequências fáticas da infração.

5.1. Os Princípios constitucionais da razoabilidade e da proporcionalidade determinam que para a cominação de multa deve-se levar em consideração as consequências fáticas que a infração propiciou, buscando evitar penalização excessiva, bem como, o desvirtuamento do ato administrativo. [...]

5.5. Assim, a imputação de multa na proporção de 75% sobre o valor do tributo supostamente não pago tempestivamente mostra-se totalmente desproporcional ao suposto ato enquadrado, bem como, INCONSTITUCIONAL, já que a infração não justifica tamanha oneração ao Recorrente, omitindo em observar princípios constitucionais balizadores na aplicação de multas.

Destaca-se que a única consequência fática com a aplicação da multa será impedir a continuação da atividade da Recorrente, uma vez que esta não detém condições e nem aporte econômico para suportar desarrazoado e desproporcional ônus.

Ademais, conforme já devidamente acima esclarecido não houve qualquer equívoco na aplicação do coeficiente de determinação, já que a Recorrente prestou serviços com material aplicado, justificando a conduta por ela perpetrada. [...]

Há que se observar não existir qualquer relação de proporcionalidade entre a suposta Infração cometida pela Recorrente e a aplicação de multa na proporção de 75% sobre o valor do tributo supostamente não recolhido, agravado pelo fato de que não houve qualquer ausência de recolhimento tributário, conforme já devidamente comprovado. [...]

5.8. Desta forma, em observância ao princípio da eventualidade, caso o presente juízo não entenda pela inoccorrência do Auto de Infração com consequente reconhecimento de sua nulidade, requerer a redução da multa aplicada no percentual de 75% para 20%, em razão de sua manifesta inconstitucionalidade por se apresentar desproporcional e desarrazoado, com respaldo na jurisprudência mais atual.

Com o objetivo de fundamentar as razões apresentadas na peça de defesa, interpreta a legislação pertinente, indica princípios constitucionais que supostamente foram violados e faz referências a entendimentos doutrinários e jurisprudenciais em seu favor.

No que concerne ao pedido conclui que:

6. DO PEDIDO

Expos/tis, requer que seja julgado procedente o presente apelo revisito para que modifique o Acórdão no 02-87471, produzido pela 4ª Turma da DRJ/BHE, no que concerne a sua parte controversa, para que se anule por completo os Autos de infração formalizados por intermédio do lançamento descrito no Procedimento Administrativo de no 10580.733.594/2010-99, constituído tendo por base suposta aplicação equivocada do coeficiente de determinação do lucro, no tocante ao IRPJ e a CSLL, exonerando a Recorrente do pagamento integral do crédito exigido.

Ademais, acaso assim não seja compreendido, requer a redução da multa de infração aplicada para o percentual de 20% incidentes sob o valor do suposto crédito não adimplido, tendo em vista a sua exorbitância e o seu caráter confiscatório.

Termos em que, protestando por todas as provas acostadas, bem como pela produção de provas que se fizerem necessárias para corroborar com a total improcedência do Autos de infração que compõe o Processo Administrativo de nº 10580.733.594/2010-99, tais como a juntada de novos documentos, e etc.

É o Relatório.

VOTO

Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, Relatora.

Tempestividade

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, inclusive para os fins do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional. Assim, dele tomo conhecimento.

Delimitação da Lide

Conforme princípio de adstrição do julgador aos limites da lide, a atividade judicante está constricta ao exame do mérito dos créditos tributários constituídos pelos lançamentos de ofício referentes ao ano-calendário de 2007 no presente processo (art. 15, art. 141 e art. 492 do Código de Processo Civil, que se aplica supletiva e subsidiariamente ao Processo Administrativo Fiscal - Decreto nº 70.235, de 02 de março de 1972), conforme discriminado no Acórdão da 4ª Turma da DRJ/BHE/MG nº 02-87.471, de 29.08.2018, e-fls. 2777-2838, em que foram mantidas as exigências de tributos sujeitas à incidência de juros de mora e à aplicação da multa de ofício proporcional:

Como relatado, o lançamento ora apreciado tem por fundamento a utilização indevida dos percentuais de 8% e 12% na apuração das bases de cálculo presumidas do IRPJ e da CSLL, respectivamente. Aduz o autor do feito que, tratando-se de prestação de serviço com fornecimento de materiais, tais coeficientes somente se aplicariam nos casos de atividades de construção civil decorrentes de contratos por empreitada com fornecimento total de materiais.

Pleiteia a impugnante a improcedência do lançamento por insuficiência de provas e pelo uso de amostragem, sustentando que somente uma parte de seus contratos teria sido examinada pela autoridade fiscal. Argumenta que comprovada a existência de contrato de construção por empreitada global com a utilização de materiais de responsabilidade do contratado, estarão presentes as exigências da lei e dos atos normativos.

Matéria não litigiosa Parte dos valores exigidos no presente processo, discriminados a fls. 2707 e 2708, foram objeto de pedido de parcelamento da interessada, consubstanciado no processo administrativo nº 10580.722719/2009-11, constituindo, portanto, matéria não litigiosa. [...]

Crédito tributário exonerado e conclusão

Ante o exposto, voto por julgar, na parte objeto de litígio, PROCEDENTE EM PARTE a impugnação, para MANTER PARCIALMENTE o crédito tributário, como demonstrado abaixo.

IRPJ							
1º Trimestre				2º Trimestre			
Lançado	Não impugnado	Mantido	Exonerado	Lançado	Não impugnado	Mantido	Exonerado
98.815,83	12.388,01	79.642,77	6.785,05	66.443,53	19.980,76	41.685,78	4.776,99
3º Trimestre				4º Trimestre			
Lançado	Não impugnado	Mantido	Exonerado	Lançado	Não impugnado	Mantido	Exonerado
47.251,56	20.024,20	24.140,10	3.087,26	110.724,88	36.384,20	70.651,73	3.688,95
CSLL							
1º Trimestre				2º Trimestre			
Lançado	Não impugnado	Mantido	Exonerado	Lançado	Não impugnado	Mantido	Exonerado
29.613,56	3.685,21	23.892,83	2.035,51	19.919,03	5.980,19	12.505,74	1.433,10
3º Trimestre				4º Trimestre			
Lançado	Não impugnado	Mantido	Exonerado	Lançado	Não impugnado	Mantido	Exonerado
14.174,37	6.006,17	4.921,48	3.246,73	33.218,56	10.916,35	21.195,52	1.106,69

Nulidade do Auto de Infração e da Decisão de Primeira Instância

A Recorrente alega que os atos administrativos são nulos arguindo que foram violados princípios constitucionais.

Compete analisar a objeção de nulidade do ato administrativo por ser matéria de ordem pública que pode ser conhecida a requerimento da parte ou de ofício, a qualquer tempo e em qualquer instância de julgamento.

O Auto de Infração foi lavrado por servidor competente que verificando a ocorrência da causa legal emitiu o ato revestido das formalidades legais com a regular intimação para que a Recorrente pudesse cumpri-lo ou impugná-lo no prazo legal (art. 23 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

O princípio da legalidade previsto no art. 37 da Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB, de 1988) determina que a lei define e estabelece os limites da atuação administrativa. Assim, a atuação da Administração Pública decorre da lei e os poderes que exerce o administrador público são regulamentados pelo ordenamento jurídico em vigor. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória ao ordenamento jurídico vigente, inclusive às determinações do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, sob pena de responsabilidade funcional (art. 142 do Código Tributário Nacional). Ademais, “o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada” (art. 144 do Código Tributário Nacional).

Nesse sentido, a autoridade administrativa constituiu os créditos tributários pelos lançamentos de ofício no presente processo, assim entendidos os procedimentos administrativos

tendentes “a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível” (art. 142 do Código Tributário Nacional).

Estes atos administrativos foram lavrados por servidor competente, contendo a qualificação do autuado, o local, a data e a hora da lavratura, a descrição do fato, a disposição legal infringida e a penalidade aplicável, a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias e a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula (art. 10 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

A decisão de primeira instância está motivada de forma explícita, clara e congruente, da qual a Recorrente foi validamente cientificada. Assim, estes atos contêm todos os requisitos legais, que lhes conferem existência, validade e eficácia.

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa que caracteriza a nulidade dos atos administrativos.

Cabe a aplicação do enunciado estabelecido nos termos do art. 123 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

Súmula nº 162

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

O enfrentamento das questões na peça de defesa denota perfeita compreensão da descrição dos fatos e dos enquadramentos legais que ensejaram os procedimentos de ofício, que foram regularmente analisados pela autoridade de primeira instância (inciso LIV e inciso LV do art. 5º da Constituição da República Federativa do Brasil, art. 6º da Lei nº 10.593, de 06 de dezembro de 2001, art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 59, art. 60 e art. 61 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

As autoridade fiscais agiram em cumprimento com o dever de ofício com zelo e dedicação as atribuições do cargo, observando as normas legais e regulamentares e justificando o processo de execução do serviço, bem como obedecendo aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência (art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 21 de janeiro de 1999 e art. 37 da Constituição da República Federativa do Brasil).

Ainda sobre a matéria, o Supremo Tribunal Federal (STF) proferiu decisão em Repercussão Geral na Questão de Ordem no Agravo de Instrumento nº 791292/PE com trânsito em julgado em 28.02.2010, que deve ser reproduzido pelos conselheiros no julgamento dos

recursos no âmbito do CARF, de acordo com o art. 98 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

O art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas, nem que sejam corretos os fundamentos da decisão.

Via de regra, na decisão devem ser enfrentados “todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador” (art. 489 do Código de Processo Civil). Ocorre que o julgador não está obrigado a responder a todos os argumentos suscitados pelas partes, quando já tenha encontrado, sobre a matéria, motivo suficiente para proferir a decisão. Assim, a decisão administrativa não precisa enfrentar todos os argumentos trazidos na peça recursal sobre a mesma matéria, principalmente quando os fundamentos expressamente adotados são suficientes para afastar a pretensão da Recorrente e arrimar juridicamente o posicionamento adotado de ofício. Ademais, “na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção”, conforme preceitua o art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.

Afastado está o cerceamento do direito de defesa que caracteriza a nulidade dos atos administrativos quando observadas as garantias do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes. Logo, não cabe razão a Recorrente.

Diligência

A Recorrente diz que o prazo de produção de provas deve ser devolvido.

Sobre a diligência, vale esclarecer que no presente caso se aplicam as disposições do processo administrativo fiscal que estabelecem que a peça de defesa deve ser formalizada por escrito com inserção de todas as teses de defesa e instruída com os todos documentos em que se fundamentar. Opera-se a preclusão do direito caso a Recorrente praticar este ato e apresentar novas razões em outro momento processual, salvo a ocorrência de quaisquer das circunstâncias ali previstas. Incluem entre as exceções a demonstração da impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, nos termos do art. 15, art. 16, art. 17 e art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, que determinam critérios de aplicação do princípio da verdade material.

Assim, tendo em vista o princípio da concentração da defesa, a manifestação de inconformidade deve conter todas as matérias litigiosas e instruída com os elementos de prova em que se justificar, sob pena de preclusão, ressalvadas as exceções legais. A lei prevê meios instrutórios amplos para que o julgador venha formar sua livre convicção motivada na apreciação do conjunto probatório mediante determinação de diligências quando entender necessárias com a finalidade de corrigir erros de fato e suprir lacunas probatórias.

As autoridades administrativa e julgadora de primeira instância analisaram detidamente todos os elementos constantes nos registros internos da RFB e aqueles colacionados em sede de manifestação de inconformidade. Embora lhe fossem oferecidas várias oportunidades no curso do processo, a Recorrente não apresentou a comprovação inequívoca de quaisquer fatos que tenham correlação com as situações excepcionadas pela legislação de regência.

Cabe a aplicação do enunciado estabelecido nos termos do art. 123 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

Súmula CARF nº 163

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

A realização desse meio probante é prescindível, uma vez que os elementos produzidos por meios lícitos constantes nos autos são suficientes para a solução do litígio e formação do livre convencimento motivado do julgador. Logo, não cabe razão à Recorrente.

Lançamento de Ofício.

A Recorrente discorda do procedimento de ofício.

O pressuposto é de que a pessoa jurídica deve manter os registros de todos os ganhos e rendimentos, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a seu favor dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais. Cabe a averiguação dos livros de registros obrigatórios pela legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal (art. 195 do Código Tributário Nacional, art. 51 da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, art. 6º e art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e art. 37 da Lei nº 8.981, de 20 de novembro de 1995).

Instaurada a fase litigiosa do procedimento, cabe a Recorrente produzir o conjunto probatório nos autos de suas alegações. A peça de defesa deve ser instruída com prova documental imprescindível à comprovação das matérias suscitadas dada a concentração dos atos em momento oportuno (art. 15, art. 16, art. 18 e art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

Observe-se que no caso de “o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias” (art. 37 e art. 69 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972). Tem-se que no processo administrativo fiscal

a Administração deve se pautar no princípio da verdade material, flexibilizando a preclusão no que se refere a apresentação de documentos, a fim de que se busque ao máximo a incidência tributária (Parecer PGFN nº 591, de 17 de abril de 2014).

A Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, prevê:

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

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

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

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

A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, determina:

Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei. [...]

Art. 25. O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

I - o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pela art. 31 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, auferida no período de apuração de que trata o art. 1º desta Lei;

II - os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso anterior e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período. [...]

O regime de tributação com base no lucro presumido trimestral é uma opção da pessoa jurídica para todo ano-calendário, desde que observados os requisitos legais, devendo ser manifestada com o pagamento do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário. É determinado pelo somatório do ganho de capital, da receita financeira e das demais receitas auferidas, bem como do valor resultante da aplicação do coeficiente legal correspondente a sua atividade econômica sobre a receita bruta total auferida no período de apuração. Quando se tratar de pessoa jurídica com atividades diversificadas serão adotados os percentuais específicos para cada uma das atividades econômicas, cujas receitas deverão ser apuradas separadamente. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia. Somente podem ser excluídos da receita bruta

as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante, uma vez que se presume que uma parcela da receita bruta foi consumida na produção dos rendimentos decorrentes da atividade econômica. A pessoa jurídica deve manter o Livro Registro de Inventário, bem como a escrituração contábil nos termos da legislação comercial, ressalvada a hipótese, neste caso, de escriturar o Livro Caixa, incluindo toda a movimentação financeira, inclusive bancária.

Por via de regra, o lucro presumido é apurado mediante a aplicação do coeficiente de oito por cento sobre a receita bruta. Para as atividades expressamente relacionadas, entretanto, o coeficiente é distinto, já que o parâmetro de fixação se relaciona diretamente aos custos e às despesas incorridas para a realização das transações ou operações inerentes à atividade da pessoa jurídica e à manutenção da respectiva fonte produtora.

A Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, determina:

Art. 610. O empreiteiro de uma obra pode contribuir para ela só com o seu trabalho ou com ele e os materiais.

§ 1º A obrigação de fornecer os materiais não se presume; resulta da lei ou da vontade das partes.

A Instrução Normativa SRF nº 480, de 15 de dezembro de 2004, prescreve:

"Art. 1º [...]

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

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.

Especificamente 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 deve ser de: (a) 8% (oito por cento) para o IRPJ e de 12% (doze por cento) para a CSLL são aplicáveis à receita bruta decorrente das atividades de construção civil por empreitada com fornecimento total de materiais, isto é, com o emprego de todos os materiais necessários à execução da obra; e (b) 32% (trinta e dois por cento) para o IRPJ e para a CSLL são aplicáveis à receita bruta decorrente das atividades de construção civil por empreitada com fornecimento parcial de materiais ou exclusivamente de mão de obra (art. 51 da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, art. 9º do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 15 e art. 24 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 e art. 1º, art. 25 e art. 26 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 29 da Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008 e Instrução Normativa SRF nº 480, de 15 de dezembro de 2004).

Está registrado no Termo de Verificação Fiscal, e-fls. 16-23, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de

janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

DOS CONTRATOS GERADORES DE RECEITAS NO ANO DE 2007

Em atendimento ao Termo de Início de Procedimento Fiscal, lavrado em 13/08/2010, o sujeito passivo apresentou diversos contratos, os quais serão apreciados resumidamente a seguir:

1-Contratante: DOW BRASIL NORDESTE INDUSTRIAL LTDA.

Data: 01 de julho de 2006.

Objeto: "O presente contrato regula a prestação de serviços de manutenção por parte da contratada, nos itens relacionados na tabela de itens cobertos pela manutenção, por parte da CONTRATADA, nos itens relacionados na tabela de itens cobertos pela manutenção, ANEXO I, de propriedade da CONTRATANTE, localizados nos endereços mencionados no referido ANEXO I, nas condições e restrições seguintes:

Comentários da fiscalização: Conforme se extrai do objeto do contrato, é notória a natureza de prestação de serviços de manutenção, embora haja a previsão do fornecimento de insumos quando do surgimento da necessidade de prestação de quaisquer dos serviços contratados (item 1.13 do ANEXO 1); O fornecimento de peças de qualquer natureza, suprimentos, acessórios e outros materiais de consumo representam despesas não cobertas pelo contrato, conforme (item 2.10 do ANEXO I); Não há qualquer menção a preços de materiais no contrato sob exame, conforme se verifica no (item 4 do ANEXO I); Pelo exposto, conclui-se que o contrato tem como objeto a prestação de serviços, com eventual fornecimento de material quando necessário à prestação dos serviços.

2- Contratante: CENTRO DE ESTUDOS E DESENVOLVIMENTO DE TECNOLOGIAS PARA AUDITORIA — CEDASC.

Data: 31 de julho de 2007.

Objeto: "Constitui objeto a Prest. Serv. Manutenção das Redes Lógica e Elétrica dividida em 4 grupos de serviços, conforme descrições dos serviços constantes nesse documento."

Comentários da fiscalização: Conforme se extrai do objeto do contrato, é notória a natureza de prestação de serviços de certificação e manutenção das redes lógica e elétrica, embora haja a previsão do fornecimento de material para a prestação de serviços de alteração das redes (item 1.1.3 do contrato) e serviços eventuais (item 1.1.4 do contrato). Apenas na letra "C" do item 1.1.4.2, há previsão de fornecimento de material (pedi painei), não sendo encontrada no restante do contrato a especificação de qualquer outro material que obrigue o fornecimento pela contratada. Pelo exposto, conclui-se que o contrato tem como objeto a prestação de serviços em geral, com eventual fornecimento de material quando

necessário à prestação dos serviços, porquanto há serviços contratados sem aplicação de qualquer tipo de material.

3- Contratante: EMPRESA BAIANA DE ÁGUAS E SANEAMENTO S/A-EMBASA

Data: 28 de abril de 2006.

Objeto: "O presente Contrato tem por objeto a prestação de serviços de manutenção da infraestrutura de rede elétrica em cabeamento estruturado e na rede elétrica para equipamentos de informática nas localidades situadas na Região Metropolitana"

Comentários da fiscalização: Conforme se extrai do objeto do contrato, é notória a natureza de prestação de serviços de manutenção não existindo especificação de materiais a serem empregados.

4- Contratante: UNIVERSIDADE DO ESTADO DA BAHIA-UNEB

Data: 08 de julho de 2006.

Objeto: "Constitui objeto do presente Contrato a contratação de empresa especializada na prestação de serviços especializados de gestão operacional de TI, conforme ANEXO 1 e II, parte integrante deste Contrato."

Comentários da fiscalização: Conforme se extrai do objeto do contrato, é notória a natureza de prestação de serviços especializados de gestão operacional de TI não existindo especificação de materiais a serem empregados. Deve-se ressaltar, que há apenas previsão de fornecimento de peças de reposição, necessárias a manutenção preventiva e corretiva de hardware, conforme "Premissas do Projeto" constantes do item 1 do ANEXO I. Consta também como "Premissas do Projeto" conforme item 1 do ANEXO I, a prestação de serviços gerais, conforme se extrai do seguinte trecho: "Oferta-se portanto os serviços de: suporte e apoio ao usuário, manutenção preventiva e corretiva de hardware, com reposição de peças, e suporte a plataforma de software aplicativos e sistemas operacionais em estação de trabalho e servidores, comunicação de dados, segurança e gerência de rede e desenvolvimento de software de apoio, tanto no nível 1, quanto no nível 2. Todos estes serviços estarão submetidos a contratação de níveis de serviços e demais condições operacionais, aqui discriminadas."

5-Contratante: MONTE TABOR — CENTRO (TALO BRASILEIRO DE PROMOÇÃO SANITÁRIA.

Data: 20 de novembro de 2006

Objeto: "O presente contrato regula a prestação de serviços de assistência operacional e técnica, por parte da CONTRATADA, nas instalações de rede local, de propriedade da CONTRATANTE, localizadas nos endereços aqui mencionados, nas condições e restrições seguintes:"

Comentários da fiscalização: Embora o objeto do contrato contemple a prestação de serviços de assistência operacional e técnica (item 2.1 Manutenção preventiva

e item 2.3 Outros Serviços de manutenção), contemplou-se também o fornecimento de componentes destinados à ampliação de pontos lógicos e elétricos, conforme item (2.2 Ampliação de Rede). Observa-se, entretanto, que não há aplicação de material para a totalidade dos serviços contratados.

6-Contratante: INSTITUTO PEDRO RIBEIRO DE ADMINISTRAÇÃO JUDICIÁRIA-IPRAJ

Data: 22 de maio de 2007.

(Aditivo) Objeto: "Prestação de serviços especializados de administração, suporte e segurança de redes para o poder judiciário da Bahia, de acordo com as cláusulas e condições seguintes:"

Comentários da fiscalização: Não foi apresentado o contrato inicial, entretanto, pelo teor do objeto do contrato constante do aditivo trata-se exclusivamente de prestação de serviços.

7- Contratante: ESTADO DA BAHIA — SECRETARIA DE INFRA-ESTRUTURA

Data: 29 de agosto de 2007.

Objeto: "Prestação de serviços de operação e manutenção do Sistema Telefônico do Centro Administrativo da Bahia — CAB, compreendendo o fornecimento de mão-de-obra, ferramentas, equipamentos e veículos, de acordo com as especificações constantes do Anexo I do instrumento Convocatório, com as condições previstas neste contrato e na Proposta de Preços apresentada pela CONTRATADA."

Comentários da fiscalização: Conforme se extrai do objeto do contrato, trata-se exclusivamente de prestação de serviços, conforme se infere da análise da "DESCRIÇÃO DE SERVIÇOS POR CARGO", constante do ANEXO I-C. Observa-se, portanto, que não há aplicação de material para a totalidade dos serviços contratados.

8- Contratante: REMASTER TECNOLOGIA LTDA.

Data: 26 de dezembro de 2007.

Objeto: "O objeto do presente contrato, conforme pedido de compra nº 2242-07-BP (RM551): MÃO DE OBRA PARA INSTALAÇÃO DE PONTOS LÓGICOS (01 DIÁRIA)."

Comentários da fiscalização: Trata-se exclusivamente de prestação de serviços. Não há menção ao fornecimento de materiais.

9- Contratante: OXITENO NORDESTE S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO.

Data: 01 de maio de 2007.

Objeto: "O objeto do presente contrato é a prestação de serviços na área de informática pela CONTRATADA, compreendendo: Serviços relacionados ao Suporte de Softwares; Serviços de Manutenção de Equipamentos de Informática; Serviços de Consultoria Técnica de Informática"

Comentários da fiscalização: Trata-se exclusivamente de prestação de serviços. Não há menção ao fornecimento de materiais.

10- Contratante: OLEOQUIMICA IND. E COM. DE PRODUTOS QUIMICOS LTDA

Data: 16 de janeiro de 2007.

Objeto: "Esta Carta de Autorização (CA) tem por finalidade autorizar serviço para interligação de fibra ótica multimodo entre o Proex e escritórios da obra da Oleoquímica."

Comentários da fiscalização: Trata-se de prestação de serviços com fornecimento de materiais. Conforme item 1.2 das "CONDIÇÕES GERAIS", da referida Carta de Autorização, "A CONTRATADA deverá fornecer, por sua conta e risco, toda mão-de-obra, materiais, equipamentos, transporte, etc., constante no anverso desta carta, necessários à execução dos serviços ora contratados."; Trata-se de forma inequívoca de serviço auxiliar da construção civil, contratado na modalidade de empreitada global com fornecimento de material necessário à execução de todos os serviços. Os recebimentos decorrentes deste contrato serão tributados com a aplicação do coeficiente de presunção de 8%, conforme "DEMONSTRATIVO DE RECEITAS SUJEITAS AO COEFICIENTE DE 8%".

11- Contratante: ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA DO ESTADO DA BAHIA.

Data: 07 de novembro de 2006.

Objeto: "Contratação de empresa especializada para a prestação de serviços de instalação de rede de cabeamento estruturado, categoria 6 e instalação de Backbone óptico na sede da CONTRATANTE."

Comentários da fiscalização: Não há no contrato, de forma clara e inequívoca, a indicação sobre a quem cabe a obrigação do fornecimento de materiais, muito menos, se todos os serviços contratados necessitam do emprego de matérias.

12- Contratante: SOCIEDADE ESPANHOLA DE BENEFICÊNCIA

Data: 27 de setembro de 2004.

Objeto: "O presente contrato regula a prestação de serviços de assistência operacional e técnica, por parte da CONTRATADA, nas instalações de rede local, de propriedade da CONTRATANTE, localizadas nos endereços aqui mencionados, nas condições e restrições seguintes:"

Comentários da fiscalização: Embora o objeto do contrato contemple a prestação de serviços de assistência operacional e técnica (item 2.1 Manutenção preventiva e item 2.3 Outros Serviços de manutenção), contemplou-se também o fornecimento de componentes destinados à ampliação de pontos lógicos e elétricos, conforme item (2.2 Ampliação de Rede). Observa-se, portanto, que não há aplicação de material para a totalidade dos serviços contratados.

13- Contratante: UNIVERSIDADE ESTADUAL DE FEIRA DE SANTANA

Data: 29 de novembro de 2006.

Objeto: "O presente contrato regula a prestação de serviços de manutenção, por parte da CONTRATADA, nos itens relacionados no ANEXO VIII de propriedade da CONTRATANTE".

Comentários da fiscalização: Conforme se extrai do objeto do contrato, é notória a natureza de prestação de serviços manutenção não existindo previsão de fornecimento de materiais. Deve-se ressaltar, que constituem despesas não cobertas pelo contrato o fornecimento de peças de qualquer natureza, suprimento, acessórios e outros materiais de consumo, conforme parágrafo 8º da cláusula oitava.

DAS ATIVIDADES DO SUJEITO PASSIVO NO ANO-CALENDÁRIO DE 2007

Analisando-se as atividades desenvolvidas em razão dos contratos geradores de receitas em 2007, pode-se constatar que tais atividades estão compatíveis com o objeto social constante da Alteração e Consolidação Contratual acima referida. Porém, apenas algumas das atividades constantes do objeto do contrato social poderão ser consideradas como obras e serviços auxiliares e complementares da construção civil, conforme se infere no disposto no ADN-COSIT nº 30/99 que ao tratar das vedações do Simples, esclarece sobre a atividade de construção de imóveis, conforme transcrito a seguir:

Dispõe sobre a vedação ao exercício da opção pelo SIMPLES aplicável à atividade de construção de imóveis.

O COORDENADOR-GERAL DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso das atribuições que lhe confere o art. 199, inciso IV, do Regimento Interno aprovado pela Portaria Ministerial nº 227, de 3 de setembro de 1998, e tendo em vista as disposições do inciso V do art. 9º da Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, com as alterações promovidas pelo art. 4º da Lei nº 9.528, de 10 de dezembro de 1997, Declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados que a vedação ao exercício da opção pelo SIMPLES, aplicável à atividade de construção de imóveis, abrange as obras e serviços auxiliares e complementares da construção civil, tais como:

- I - a construção, demolição, reforma e ampliação de edificações;
- II - sondagens, fundações e escavações;
- III - construção de estradas e logradouros públicos;
- IV - construção de pontes, viadutos e monumentos;
- V - terraplenagem e pavimentação;
- VI - pintura, carpintaria, instalações elétricas e hidráulicas, aplicação de tacos e azulejos, colocação de vidros e esquadrias; e
- VII - quaisquer outras benfeitorias agregadas ao solo ou subsolo.

Entretanto, para usufruir do coeficiente de presunção de 8%, não basta simplesmente desenvolver atividades de construção civil, compreendendo os serviços auxiliares e complementares, se faz necessário que (cumulativamente) a atividade desenvolvida decorra de contrato de construção civil por empreitada com fornecimento total de materiais conforme será demonstrado a seguir:

O Ato Declaratório Normativo Cosit nº 6, de 13 de janeiro de 1997, ao disciplinar o percentual a ser multiplicado pela receita bruta para o fim de determinar a base de cálculo do imposto de renda na atividade de construção por empreitada, quando houver opção pelo Lucro Presumido, esclareceu:

"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. [...]

Ocorre que a Instrução Normativa SRF nº 539, de 23 de abril de 2005, ao alterar a Instrução Normativa SRF nº 480, de 15 de dezembro de 2004, revogou o Ato Declaratório Normativo Cosit nº 6, de 1997, bem como o artigo 3º, § 2º, IV, letra "d", da Instrução Normativa SRF nº 93, de 1997, ao dispor, *in verbis*:

"Art. 1º Os arts. 1º, 3º, 18, 19, 20, 21, 22, 26, 27 e 32 da Instrução Normativa SRF nº 480, de 15 de dezembro de 2004, passam a vigorar com a seguinte redação: [...]

Art. 32. As disposições constantes nesta Instrução Normativa: [...]

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." (grifou-se)

O dispositivo acima, no que diz respeito à construção civil por empreitada, refere-se ao inciso II do § 7º art. 1º da Instrução Normativa nº 480, de 2004, cujo entendimento é complementado pelo § 9º do mesmo artigo, dispositivos a seguir transcritos:

"Art. 1º [...]

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

II - construção por empreitada com emprego de materiais, a contratação por empreitada de construção civil, na modalidade total, fornecendo o empreiteiro

todos os materiais indispensáveis à sua execução sendo tais materiais incorporados à obra. [...]

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

Observa-se, destarte, que a Instrução Normativa SRF nº 480, de 2004, com as alterações introduzidas pela Instrução Normativa SRF nº 539, de 2005, alterou o entendimento do que vem a ser "construção civil por empreitada com emprego de materiais". A partir desse novo entendimento, para a determinação da base de cálculo, na opção pelo Lucro Presumido, os percentuais de 8% (oito por cento) para o imposto de renda e de 12% (doze por cento) para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido são aplicáveis à receita bruta decorrente das atividades de construção civil por empreitada com fornecimento total de materiais, isto é, com o emprego de todos os materiais necessários à execução da obra. Para o mesmo fim, a receita bruta decorrente das atividades de construção civil por empreitada com fornecimento parcial de materiais ou exclusivamente de mão-de-obra (empreitada de labor) sujeita-se ao percentual de 32% (trinta e dois por cento) tanto para o Imposto de Renda quanto para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Cabe ainda observar que estamos tratando de prestação de serviços de construção civil em sentido amplo, assim entendida tanto a execução de obra quanto a prestação de serviço de construção civil em sentido estrito, isto é, considera-se prestação de serviços de construção civil qualquer uma das atividades previstas no Anexo XIII da Instrução Normativa SRP nº 03, de 14 de julho de 2005, revogada pela Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009.

Examinando os documentos apresentados (contratos e notas fiscais), pode-se perceber que quase a totalidade dos contratos não se enquadra nas exigências legais acima relatadas, ou porque o objeto dos mesmos se refere a atividades típicas de prestação de serviços sem fazerem alusão de forma clara e objetiva quanto ao emprego de materiais, ou porque, naqueles em que se infere a utilização de materiais, há contração concomitante de outros serviços que não utilizam material algum (resultado da expertise de um técnico capacitado a realizá-lo). Percebe-se também, da análise dos referidos contratos, que o fornecimento de materiais se revela em caráter eventual, o que caracteriza a atividade de prestação de serviços em geral, sujeita ao coeficiente de 32% previsto no inciso III, § 1º do art. 15 da Lei 9.249/95. Portanto, para que seja utilizado o percentual de presunção de 8%, impõe-se que o fornecimento dos materiais a serem empregados conjuntamente na prestação de serviços deverá estar evidenciado (no contrato) de tal forma que permita constatar que se trate de atividades de construção civil por empreitada com fornecimento total de

materiais, em consonância com o que dispõe o parágrafo primeiro do artigo 610 do Código Civil, Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, ao dispor, *in verbis*:

"Art. 610. O empreiteiro de uma obra pode contribuir para ela só com o seu trabalho ou com ele e os materiais.

§ 1º A obrigação de fornecer os materiais não se presume; resulta da lei ou da vontade das partes." [...]

Diante do exposto, não é razoável admitir que sendo a empreitada de construção civil contratada, composta de diversos serviços individualizados ou individualizáveis, em que apenas um, ou alguns deles, tenha(am) sido contratado(os) com o fornecimento de materiais destinados à consecução dos serviços, sem que reste dúvidas quanto ao fornecimento total de materiais, contamine todas as receitas dela decorrente, para que venha a ser tributada totalmente com a utilização do coeficiente de 8%, pois, sendo assim, bastaria que se contratasse apenas um dos serviços com fornecimento total de materiais para que se configurasse(todo o contrato) como sendo empreitada com fornecimento total de materiais, sujeito ao coeficiente mais favorável. Portanto, por prudência, deveria o sujeito passivo ao contratar, fazer constar de forma clara e inequívoca quais materiais devem ser fornecidos e para qual serviço eles serão destinados, destacando se o fornecimento é total ou parcial e, bem assim, destacando também quais serviços serão realizados unicamente com a aplicação de mão-de-obra, de modo que seja possível a individualização dos recebimentos e o controle total de cada contrato.

Salienta-se que todo o entendimento acima exposto amolda-se tanto ao IRPJ quanto à CSLL, uma vez que se aplicam a esta contribuição as mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o IRPJ, consoante comando do art. 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com a redação dada pela Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, *in verbis*:

"Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei."

Sendo assim, considerando que sujeito passivo desempenha atividades diversificadas; de prestação de serviços e de venda de mercadorias, incube a fiscalização promover a segregação da receita bruta, com base nos elementos disponíveis, de modo a identificar cada uma das atividades, visando à aplicação do coeficiente correspondente a cada uma delas (Lei nº 9.249, de 2005, art. 15, § 2º). Para tanto, serão considerados como sujeitos ao coeficiente 8%, os valores das notas fiscais decorrentes da venda de mercadorias, ou seja, aquelas em que natureza da operação esteja consignada "Venda". Por outro lado, serão considerados como sujeitos ao coeficiente 32%, os valores das notas fiscais

decorrentes da venda de serviços, ou seja, aquelas em que natureza da operação esteja consignada "Prestação de serviços".

Serão tributadas também, com a utilização do coeficiente de 8%, as receitas decorrentes dos serviços prestados à "OLEOQUIMICA IND E COM DE PRODUTOS QUÍMICOS LTDA", objeto da "CARTA DE AUTORIZAÇÃO" firmada em 16/01/07, em razão da obrigação de fornecimento de todo o material necessário aos serviços contratados, conforme item 1.2.

As notas fiscais, cujos valores, se sujeitarão ao coeficiente de 8% acima referido, fazem parte do "DEMONSTRATIVO DE RECEITAS SUJEITAS AO COEFICIENTE DE 8%", em anexo, as quais totalizaram em cada trimestre os seguintes valores:

1º Trimestre: R\$ 228.605,69

2º Trimestre: R\$ 1.228.514,47

3º Trimestre: R\$ 105.462,98

4º Trimestre: R\$ 43.742,40

Quanto as demais notas fiscais, por representarem receitas decorrentes da prestação de serviços em geral, se submeterão ao coeficiente de 32%, conforme "DEMONSTRATIVO DE RECEITAS SUJEITAS AO COEFICIENTE DE 32%", em anexo, as quais totalizaram em cada trimestre os seguintes valores:

1º Trimestre: R\$ 1.649.096,32

2º Trimestre: R\$ 1.108.366,66

3º Trimestre: R\$ 787.602,23

4º Trimestre: R\$ 1.845.339,17

Os valores do IRPJ e da CSLL apurados pela fiscalização foram detalhados nos seguintes demonstrativos "RESULTADO DA APLICAÇÃO DO PERCENTUAL DE 8% SOBRE A RECEITA BRUTA";

"RESULTADO DA APLICAÇÃO DO PERCENTUAL DE 32% SOBRE A RECEITA BRUTA";

"RESULTADO DA APLICAÇÃO DO PERCENTUAL DE 12% SOBRE A RECEITA BRUTA";

"DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - IRPJ" e "DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL", que fazem parte integrante do presente Termo.

O pressuposto é de que a pessoa jurídica deve manter os registros de todos os ganhos e rendimentos, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a seu favor dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais. Cabe a averiguação dos livros de registros obrigatórios pela legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal (art. 195 do Código Tributário Nacional, art. 51 da Lei nº 7.450, de

23 de dezembro de 1985, art. 6º e art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e art. 37 da Lei nº 8.981, de 20 de novembro de 1995).

Instaurada a fase litigiosa do procedimento, cabe a Recorrente produzir o conjunto probatório nos autos de suas alegações. A peça de defesa deve ser instruída com prova documental imprescindível à comprovação das matérias suscitadas dada a concentração dos atos em momento oportuno (art. 15, art. 16, art. 18 e art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

Observe-se que no caso de “o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias” (art. 37 e art. 69 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972). Tem-se que no processo administrativo fiscal a Administração deve se pautar no princípio da verdade material, flexibilizando a preclusão no que se refere a apresentação de documentos, a fim de que se busque ao máximo a incidência tributária (Parecer PGFN nº 591, de 17 de abril de 2014).

No presente caso restou constatado que o lançamento de ofício tem por fundamento a utilização indevida dos percentuais de 8% do IRPJ e 12% da CSLL na apuração das bases de cálculo do lucro presumido, pois em se tratando de prestação de serviço com fornecimento de materiais, estes coeficientes se aplicariam no exercício de atividade de construção civil decorrente de contrato por empreitada com fornecimento total de materiais. Aplica-se o percentual de 32% sobre a receita bruta para determinação do lucro presumido na contratação por empreitada de construção civil, com fornecimento parcial de materiais ou exclusivamente de mão de obra. Examinando o conjunto fático-probatório composto inclusive de contratos de prestação de serviços e as notas fiscais, e-fls. 67-228 e 285-672, se constata que se referem a atividades típicas de prestação de serviços com o fornecimento eventual de materiais, circunstância que atrai a caracterização do exercício da atividade de prestação de serviços em geral, sujeita ao coeficiente de 32%.

Consta no Acórdão da 4ª Turma da DRJ/BHE/MG nº 02-87.471, de 29.08.2018, e-fls. 2777-2838, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

Comprovação das infrações

De acordo com o doc. de fls. 28, o procedimento fiscal iniciou-se com intimação para apresentação pela contribuinte dos seguintes documentos:

1. Livro Diário;
2. Livro Razão;
3. Contratos relativos às receitas declaradas em 2007;

4. Demonstrativo que vinculasse as receitas aos respectivos contratos.

No “Termo de Verificação de Infração”, a fls. 16 a 23, em que são descritos os procedimentos realizados durante a auditoria, a autoridade fiscal expressamente declara que foram examinados os diversos contratos apresentados pela contribuinte em atendimento à intimação contida no Termo de Início de Fiscalização, os quais foram autuados a fls. 32 a 229. Assim, não há nenhum elemento que permita concluir que as verificações foram feitas por amostragem, como quer fazer crer a defesa. O que se percebe é que o lançamento foi realizado em face dos documentos apresentados pela contribuinte no curso da ação fiscal.

De todo modo, em sede de impugnação, é possível o cancelamento parcial ou total dos Autos de Infração, a depender da comprovação de efetivo enquadramento dos fatos geradores nas disposições normativas que autorizam a aplicação do percentual de presunção de 8% para o IRPJ e 12% para a CSLL. Registre-se que tal comprovação compete à contribuinte, uma vez que, conforme se verá adiante, trata-se de hipótese de utilização de percentual diferenciado para presunção do lucro decorrente da prestação de serviços, cabendo ao sujeito passivo o ônus de prova quanto ao fato constitutivo de seu direito.

Assinale-se que os documentos que instruem a impugnação e que, segundo a contribuinte, demonstrariam a improcedência do lançamento em relação a parte dos valores exigidos, serão apreciados em tópico próprio, segundo o princípio da livre convicção do julgador, assentado no artigo 29 do Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Observe-se ainda que, embora a impugnante afirme que foram analisados pela auditoria somente treze contratos de um total de trinta e três celebrados por ela, foram acostados aos autos documentos referentes a transações envolvendo trinta tomadoras de seus serviços. Em relação aos que não foram juntados sustenta a impugnante que:

Relativamente as notas fiscais, para as quais não juntamos a esta Impugnação a cópia do Contrato ou da Proposta, por não ter sido localizado ou por não existir, não macula ou muda o contexto de empreitada a preço total com o fornecimento de materiais.

Como dito acima, constitui ônus da contribuinte demonstrar que faz jus ao percentual de 8% para apuração do lucro presumido no caso de receitas relativas à prestação de serviços.

Legislação de regência

Os percentuais a serem aplicados sobre a receita bruta auferida para apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, presumidas e estimadas, estão definidos nos artigos 15 e 20 da Lei nº 9.249, de 1995, *in verbis*:

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

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

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

II - dezesseis por cento:

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

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

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

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. (grifou-se) [...]

Art. 20. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal a que se referem os arts. 27 e 29 a 34 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e pelas pessoas jurídicas desobrigadas de escrituração contábil, corresponderá a doze por cento da receita bruta, na forma definida na legislação vigente, auferida em cada mês do ano-calendário, exceto para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o inciso III do § 1º do art. 15, cujo percentual corresponderá a trinta e dois por cento. (Redação dada Lei nº 10.684, de 2003) (grifou-se)

Portanto, para a prestação de serviços, aplica-se, em regra, o percentual de 32% (trinta e dois por cento) sobre a receita bruta auferida, para fins de determinação do lucro presumido, como também para cálculo da estimativa mensal.

Com fundamento em tais disposições legais, o Regulamento do Imposto de Renda, RIR/1999, tratou da base de cálculo do Lucro Presumido em seus artigos 518 e 519, reproduzidos a seguir:

Subtítulo IV - Lucro Presumido (...)Base de Cálculo Art. 518. A base de cálculo do imposto e do adicional (541 e 542), em cada trimestre, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida no período de apuração, observado o que dispõe o §7º do art. 240 e demais disposições deste Subtítulo (Lei nº 9.249, de 1995, art.

15, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 25, e inciso I).

Art.519. Para efeitos do disposto no artigo anterior, considera-se receita bruta a definida no art. 224 e seu parágrafo único.

§1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, §1º):

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

II - dezesseis por cento para a atividade de prestação de serviço de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no caput;

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

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

b) intermediação de negócios;

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

§2º No caso de serviços hospitalares aplica-se o percentual previsto no caput.

§3º No caso de atividades diversificadas, será aplicado o percentual correspondente a cada atividade (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, §2º).

§4 º A base de cálculo trimestral das pessoas jurídicas prestadoras de serviços em geral cuja receita bruta anual seja de até cento e vinte mil reais, será determinada mediante a aplicação do percentual de dezesseis por cento sobre a receita bruta auferida no período de apuração (Lei nº 9.250, de 1995, art. 40, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º).

§5º O disposto no parágrafo anterior não se aplica às pessoas jurídicas que prestam serviços hospitalares e de transporte, bem como às sociedades prestadoras de serviços de profissões legalmente regulamentadas (Lei nº 9.250, de 1995, art. 40, parágrafo único).

§4º A base de cálculo trimestral das pessoas jurídicas prestadoras de serviços em geral cuja receita bruta anual seja de até cento e vinte mil reais, será determinada mediante a aplicação do percentual de dezesseis por cento sobre a receita bruta auferida no período de apuração (Lei nº 9.250, de 1995, art. 40, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º).

§5º O disposto no parágrafo anterior não se aplica às pessoas jurídicas que prestam serviços hospitalares e de transporte, bem como às sociedades prestadoras de serviços de profissões legalmente regulamentadas (Lei nº 9.250, de 1995, art. 40, parágrafo único).

§6º A pessoa jurídica que houver utilizado o percentual de que trata o §5º, para apuração da base de cálculo do imposto trimestral, cuja receita bruta acumulada até determinado mês do ano-calendário exceder o limite de cento e vinte mil reais, ficará sujeita ao pagamento da diferença do imposto postergado, apurado em relação a cada trimestre transcorrido.

§7º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, a diferença deverá ser paga até o último dia útil do mês subsequente ao trimestre em que ocorreu o excesso.

Em relação à atividade de prestação de serviços de construção por empreitada, a Receita Federal editou em 1997 o ADN Cosit nº 6, declarando, de forma obrigatória para as administrações tributárias, o seguinte:

ADN Cosit nº 6, de 1997:

O COORDENADOR-GERAL DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, (...)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. (grifou-se)

Recorde-se que até o ano-calendário de 1998 a atividade de construção civil, por força do artigo 36, IV, da Lei nº 8.981, de 1995, estava obrigada à apuração do Lucro Real. Ou seja, o ADN nº 6 cuidava tão somente do percentual a ser utilizado para determinação da base de cálculo das estimativas mensais.

Registre-se ainda que a Administração Fazendária, ao interpretar o artigo 36, IV, da Lei nº 8.981, de 1995, estabeleceu no § 2º da IN SRF nº 11, de 1996, que as pessoas jurídicas exclusivamente prestadoras de serviços na execução de obras de

construção civil, desde que não se responsabilizassem pela execução da obra e prestassem unicamente serviços, sem utilização de materiais de sua propriedade, poderiam optar pela apuração do IRPJ com base no lucro presumido.

Art. 16. A partir do ano-calendário de 1996 estarão obrigadas ao regime de tributação com base no lucro real as pessoas jurídicas:

I - cuja receita total, no ano-calendário anterior, tenha excedido o limite de R\$ 12.000.000,00 ou de R\$ 1.000.000,00 multiplicado pelo número de meses do período, quando inferior a doze meses;

II - constituídas sob a forma de sociedade por ações de capital aberto;

III - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;

IV - que se dediquem à compra e à venda, ao loteamento, à incorporação ou à construção de imóveis e à execução de obras da construção civil;

V - que tenham sócio ou acionista residente ou domiciliado no exterior;

VI - constituídas sob qualquer forma societária, de cujo capital participem entidades da administração pública, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal;

VII - que sejam filiais, sucursais, agências ou representações, no país, de pessoas jurídicas com sede no exterior;

VIII - que, autorizadas pela legislação tributária, queiram usufruir de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto de renda;

IX - que, no decorrer do ano-calendário, tenham suspenso ou reduzido o pagamento do imposto, na forma do art. 10;

X - cuja receita decorrente da venda de bens importados, auferida no decorrer do ano-calendário, seja superior a cinquenta por cento da receita bruta da atividade, nos casos em que esta for superior a R\$ 994.440,00 UFIR;

XI - que tenham lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior.

§ 1º Considera-se receita total, o somatório:

a) da receita bruta mensal;

b) das demais receitas e ganhos de capital;

c) dos ganhos líquidos obtidos em operações realizadas nos mercados de renda variável;) dos rendimentos nominais produzidos por aplicações financeiras de renda fixa.

§ 2º O disposto no inciso IV deste artigo não se aplica à pessoa jurídica exclusivamente prestadora de serviços na execução de obras de construção civil, desde que não se responsabilize pela execução da obra e preste unicamente serviços, sem utilização de materiais de sua propriedade.

Em tal hipótese, o percentual utilizado para determinação do Lucro Presumido era de 32%.

Com a Lei nº 9.718, de 1998, a obrigação contida no artigo 36, IV, da Lei nº 8.981, de 1995, deixou de existir. Com isto, os percentuais de determinação da base cálculo do IRPJ por estimativa, previsto no ADN Cosit nº 6, de 1997, passaram a ser adotados para o Lucro Presumido, isto é, os percentuais aplicados sobre a receita bruta para determinação da base de cálculo do imposto de renda, na atividade de construção por empreitada, eram de 8% (oito por cento), quando havia emprego de materiais, em qualquer quantidade, e de 32%, quando havia emprego unicamente de mão-de-obra.

Posteriormente, a Instrução Normativa SRF nº 480, de 2004, ao tratar da retenção de tributos nos pagamentos realizados por órgãos da administração federal direta e indireta, definiu como construção por empreitada com emprego de materiais, para os fins daquele ato normativo, 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.

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. (g.n.)

Art. 32. As disposições constantes dos arts. 1º a 28 desta Instrução Normativa 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, não alterando 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.

Segundo o Anexo I da IN SRF nº 480, de 2004, a alíquota de IR a ser aplicada sobre a receita bruta para determinação do IRRF, no caso de construção civil por empreitada com emprego de materiais, era de 1,2% (8% X 15%), caracterizando-se como construção por empreitada com emprego de materiais, a contratação por empreitada de construção civil, na modalidade total, fornecendo o empreiteiro todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra. E, conforme o artigo 32, reproduzido acima, tal disposição estaria restrita às retenções na fonte.

Em 2005, foi editada a IN SRF nº 539, dando nova redação ao artigo 32 da IN SRF nº 480, de 2004. Com tal alteração, as disposições referentes à prestação de serviços por construção por empreitada com empregos de materiais deixaram de se limitar às retenções na fonte, como se observa abaixo:

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) (g.n.)

Vê-se assim que a IN SRF nº 539, de 2005, acabou por derrogar o ADN Cosit nº 06, de 1997, ao estabelecer que, tratando-se de construção por empreitada com emprego de materiais, o percentual de 8% sobre a receita bruta para determinação do Lucro Presumido é aplicável no caso 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. Observe-se que, de igual modo, dispõe a vigente IN RFB nº 1234, de 2012, nos artigos 2º, §§ 7º, inciso II, e 38, inciso II.

Art. 2º Ficam obrigados a efetuar as retenções na fonte do Imposto sobre a Renda (IR), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o

Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da 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, os seguintes órgãos e entidades da administração pública federal: [...]

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

I - serviços prestados com emprego de materiais, os serviços cuja prestação envolva o fornecimento pelo contratado de materiais, desde que tais materiais estejam discriminados no contrato ou em planilhas à parte integrante do contrato, e na nota fiscal ou fatura 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. [...]

Art. 38. As disposições constantes nesta Instrução Normativa:

I - alcançam somente a retenção na fonte do IR, da CSLL, da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, realizada para fins de atendimento ao estabelecido no art. 64 da Lei nº9.430, de 27 de dezembro de 1996, e no art. 34 da Lei nº10.833, de 2003;

II - não alteram a aplicação dos percentuais de presunção para efeito de apuração da base de cálculo do IR a que estão sujeitas as pessoas jurídicas beneficiárias dos respectivos pagamentos, estabelecidos no art. 15 da Lei nº9.249, de 1995, exceto quanto aos serviços de construção por empreitada com emprego de materiais, de que trata o inciso II do § 7º do art. 2º, os serviços hospitalares, de que trata o art. 30, e os serviços médicos referidos no art. 31.

Para determinação da base de cálculo da CSLL em semelhante hipótese o percentual a ser utilizado será de 12%, por força dos artigos 15 e 20 da Lei nº 9.249, de 1995, c/c o artigo 32 da IN SRF nº 480, de 2004.

Assinale-se que a Coordenação do Sistema de Tributação, de forma vinculante para a Administração Fazendária, pronunciou-se sobre a matéria na Solução de Consulta Cosit nº 55, publicada em 17.01.2014, da qual se reproduzem os seguintes excertos:

16. (...) 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.

Conclusão 19. Diante do exposto, conclui-se que:

a) a receita bruta auferida pela pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, decorrente da prestação de serviços em geral, como limpeza e locação de mão de obra, ainda que sejam fornecidos os materiais, está sujeita à aplicação do percentual de 32% (trinta e dois por cento) estabelecido no inciso III, § 1º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, para determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL;

b) excepcionalmente, a receita bruta auferida pela pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, decorrente da prestação de serviços de construção civil por empreitada, na modalidade total, fornecendo o empreiteiro todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra, está sujeita à aplicação dos percentuais de 8% (oito por cento) e 12% (doze por cento), respectivamente, para determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.” (g.n.)

Argumenta a impugnante que:

Quando a lei e as autoridades administrativas autorizam a aplicação do percentual de 8% para estimar o lucro das atividades de prestação de serviços com o uso de materiais bem como nas atividades de construção civil, os atos legais tiveram como fundamento a incidência dos custos elevados envolvidos para a realização desses serviços, ou seja, além do custo dos materiais é público e notório o custo da mão de obra intensiva e encargos, de técnicos especializados de nível superior, intermediário e subalternos - apoio, além dos elevados gastos com procedimentos logísticos, para enfim entregar os serviços ao contratante. No ano de 2007 a Impugnante contou com uma média anual de noventa colaboradores para a execução dos contratos.

Acrescentando ainda que:

A designação da forma de execução da Empreitada a Preço Global ou a Preços Unitários 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. A assertiva se confirma através da própria Receita Federal com a edição do Ato Declaratório Normativo nº 06, de 1997.

Os conceitos de empreitada a preço global ou a preços unitários encontram-se na Lei 8.666, de 1996, no artigo 6º, *in verbis*:

Art.6º Para os fins desta Lei, considera-se: [...]

VIII- Execução indireta - a que o órgão ou entidade contrata com terceiros sob qualquer dos seguintes regimes: (Redação dada pela Lei nº 8.883, de 1994)

a) empreitada por preço global - quando se contrata a execução da obra ou do serviço por preço certo e total;

b) empreitada por preço unitário - quando se contrata a execução da obra ou do serviço por preço certo de unidades determinadas; [...]

d) tarefa - quando se ajusta mão-de-obra para pequenos trabalhos por preço certo, com ou sem fornecimento de materiais;

e) empreitada integral - quando se contrata um empreendimento em sua integralidade, compreendendo todas as etapas das obras, serviços e instalações necessárias, sob inteira responsabilidade da contratada até a sua entrega ao contratante em condições de entrada em operação, atendidos os requisitos técnicos e legais para sua utilização em condições de segurança estrutural e operacional e com as características adequadas às finalidades para que foi contratada;

Como se percebe, a empreitada por preço global se refere ao regime de execução da obra, adotado quando interessa ao contratante a execução de toda a obra e não de partes individualizadas. Já na empreitada por preço unitário o cerne do contrato está na entrega de unidades determinadas e não de um todo. No primeiro caso, o preço contratado corresponde ao preço total da obra e no segundo, ao preço de cada unidade. Tais definições não guardam relação com a obrigação de fornecimento de materiais, que pode ser pactuada em ambos os regimes.

Para caracterizar a obrigação de fornecimento de todo o material, não basta, portanto, estar consignado no contrato que se trata de empreitada por preço global.

Imprescindível que tal obrigação esteja expressa no contrato ou seja demonstrada por documentação idônea. Assinale-se que declarações dos contratantes ou documentos produzidos pela própria interessada, como notas fiscais emitidas ou propostas comerciais, devem ser avaliados em face de outros elementos presentes nos autos.

Essencial ainda para determinação do percentual de presunção do lucro a definição de empreitada de construção civil na modalidade total.

Em 2005, a Secretaria da Receita Previdenciária, SRP, editou a IN SRP nº 413, contendo, em seu Título V, normas e procedimentos aplicáveis à atividade de construção civil. Tais normas foram reproduzidas pela Receita Federal do Brasil na IN RFB nº 971, de 2009, cujo artigo 322 traz os seguintes conceitos (os destaques não constam do original):

TÍTULO IV DAS NORMAS E PROCEDIMENTOS APLICÁVEIS À ATIVIDADE DE CONSTRUÇÃO CIVIL

CAPÍTULO I DAS DISPOSIÇÕES

PRELIMINARES

Seção Única

Dos Conceitos

Art. 322. Considera-se:

I - obra de construção civil, a construção, a demolição, a reforma, a ampliação de edificação ou qualquer outra benfeitoria agregada ao solo ou ao subsolo, conforme discriminação no Anexo VII;

II - anexo, a edificação que complementa a construção principal, edificada em corpo separado e com funções dependentes dessa construção, podendo ser, por exemplo, área de serviço, lavanderia, acomodação de empregados, piscina, quadra, garagem externa, guarita, portaria, varanda, terraço, entre outras similares;

III - demolição, a destruição total ou parcial de edificação, salvo a decorrente da ação de fenômenos naturais;

IV - reforma, a modificação de uma edificação ou a substituição de materiais nela empregados, sem acréscimo de área;

V - reforma de pequeno valor, aquela de responsabilidade de pessoa jurídica, que possui escrituração contábil regular, em que não há alteração de área construída, cujo custo estimado total, incluindo material e mão-de-obra, não ultrapasse o valor de 20 (vinte) vezes o limite máximo do salário-de-contribuição vigente na data de início da obra;

VI - acréscimo ou ampliação, a obra realizada em edificação preexistente, já regularizada na RFB, que acarrete aumento da área construída, conforme projeto aprovado;

VII - obra inacabada, a parte executada de um projeto que resulte em edificação sem condições de habitabilidade, ou de uso, para a qual não é emitido habite-se, certidão de conclusão da obra emitida pela prefeitura municipal ou termo de recebimento de obra, quando contratada com a Administração Pública;

VIII - construção parcial, a execução parcial de um projeto cuja obra se encontre em condições de habitabilidade ou de uso, demonstradas em habite-se parcial, certidão da prefeitura municipal, termo de recebimento de obra, quando contratada com a Administração Pública ou em outro documento oficial expedido por órgão competente;

IX - benfeitoria, a obra efetuada num imóvel com o propósito de conservação ou de melhoria;

X - serviço de construção civil, aquele prestado no ramo da construção civil, tais como os discriminados no Anexo VII;

XI - edifício, a obra de construção civil com mais de um pavimento, composta ou não de unidades autônomas;

XII - unidade autônoma, a parte da edificação vinculada a uma fração ideal de terreno e coisas comuns, constituída de dependências e instalações de uso privativo e de parte das dependências e instalações de uso comum da edificação, destinada a fins residenciais ou não, assinalada por designação especial numérica ou alfabética, para efeitos de identificação e discriminação, observado o disposto no § 4º;

XIII - bloco, cada um dos edifícios de um conjunto de prédios pertencentes a um complexo imobiliário, constantes do mesmo projeto;

XIV - pavimento, o conjunto das dependências de uma edificação, cobertas ou descobertas, situadas em um mesmo nível, com acesso rotineiro aos ocupantes e que tenha função própria, tais como andar-tipo, mezanino, sobreloja, subloja, subsolo;

XV - canteiro de obras, a área destinada à execução da obra, aos serviços de apoio e à implantação das instalações provisórias indispensáveis à realização da construção, tais como alojamento, escritório de campo, estande de vendas, almoxarifado ou depósito, entre outras;

XVI - área construída, a correspondente à área total do imóvel, definida no inciso XVII, submetida, quando for o caso, à aplicação dos redutores previstos no art. 357;

XVII - área total, a soma das áreas cobertas e descobertas de todos os pavimentos do corpo principal do imóvel, inclusive subsolo e pilotis, e de seus anexos, constantes do mesmo projeto de construção, informada no habite-se, certidão da prefeitura municipal, planta ou projeto aprovados, termo de recebimento da obra, quando contratada com a Administração Pública ou em outro documento oficial expedido por órgão competente;

XVIII - pilotis, a área aberta, sustentada por pilares, que corresponde à projeção da superfície do pavimento imediatamente acima;

XIX - empresa construtora, a pessoa jurídica legalmente constituída, cujo objeto social seja a indústria de construção civil, com registro no Crea, na forma do art. 59 da Lei nº 5.194, de 24 de dezembro de 1966;

XX - construção de edificação em condomínio, a obra de construção civil executada sob o regime condominial na forma da Lei nº 4.591, de 1964, de responsabilidade de condôminos pessoas físicas ou jurídicas, ou físicas e jurídicas, proprietárias do terreno, com convenção de condomínio arquivada em cartório de registro de imóveis;

XXI - condomínio, a co-propriedade de edificação ou de conjunto de edificações, de 1 (um) ou mais pavimentos, construídos sob a forma de unidades autônomas, destinadas a fins residenciais ou não, cabendo para cada unidade, como parte

inseparável, uma fração ideal do terreno e das coisas comuns, conforme disposto na Lei nº 4.591, de 1964;

XXII - condômino, o proprietário de uma parte ideal de um condomínio ou de uma unidade autônoma vinculada a uma fração ideal de terreno e das coisas comuns;

XXIII - construção em nome coletivo, a obra de construção civil realizada, por conjunto de pessoas físicas ou jurídicas ou a elas equiparadas, ou por conjunto de pessoas físicas e jurídicas, na condição de proprietárias do terreno ou na condição de donas dessa obra, sem convenção de condomínio nem memorial de incorporação arquivados no cartório de registro de imóveis;

XXIV - casa popular, a construção residencial unifamiliar, construída com mão-de-obra assalariada, sujeita à matrícula no CEI, com área total de até 70m2 (setenta metros quadrados), classificada como econômica, popular ou outra denominação equivalente nas posturas sobre obras do Município;

XXV - conjunto habitacional popular, o complexo constituído por unidades habitacionais com área de uso privativo não-superior a 70m2 (setenta metros quadrados), classificada como econômica, popular ou outra denominação equivalente nas posturas sobre obras do Município, mesmo quando as obras forem executadas por empresas privadas;

XXVI - consórcio, a associação de empresas, sob o mesmo controle ou não, sem personalidade jurídica própria, com contrato de constituição e suas alterações registrados em junta comercial, formado com o objetivo de executar determinado empreendimento;

XXVII - contrato de construção civil ou contrato de empreitada (também conhecido como contrato de execução de obra, contrato de obra ou contrato de edificação), aquele celebrado entre o proprietário do imóvel, o incorporador, o dono da obra ou o condômino e uma empresa, para a execução de obra ou serviço de construção civil, no todo ou em parte, podendo ser:

a) total, quando celebrado exclusivamente com empresa construtora, definida no inciso XIX, que assume a responsabilidade direta pela execução de todos os serviços necessários à realização da obra, compreendidos em todos os projetos a ela inerentes, com ou sem fornecimento de material;

b) parcial, quando celebrado com empresa construtora ou prestadora de serviços na área de construção civil, para execução de parte da obra, com ou sem fornecimento de material;

XXVIII - contrato de subempreitada, aquele celebrado entre a empreiteira ou qualquer empresa subcontratada e outra empresa, para executar obra ou serviço de construção civil, no todo ou em parte, com ou sem fornecimento de material;

XXIX - contrato por administração, aquele em que a empresa contratada somente administra a obra de construção civil e recebe como pagamento uma

percentagem sobre todas as despesas realizadas na construção ou um valor previamente estabelecido em contrato, denominado "taxa de administração";

XXX - empreiteira, a empresa que executa obra ou serviço de construção civil, no todo ou em parte, mediante contrato de empreitada celebrado com proprietário do imóvel, dono da obra, incorporador ou condômino;

XXXI - subempreiteira, a empresa que executa obra ou serviço de construção civil, no todo ou em parte, mediante contrato celebrado com empreiteira ou com qualquer empresa subcontratada;

XXXII - proprietário do imóvel, a pessoa física ou jurídica detentora legal da titularidade do imóvel;

XXXIII - dono de obra, a pessoa física ou jurídica, não-proprietária do imóvel, investida na sua posse, na qualidade de promitente-comprador, cessionário ou promitente-cessionário de direitos, locatário, comodatário, arrendatário, enfiteuta, usufrutuário, ou outra forma definida em lei, no qual executa obra de construção civil diretamente ou por meio de terceiros;

XXXIV - incorporador, a pessoa física ou jurídica, que, embora não executando a obra, compromisse ou efetive a venda de frações ideais de terreno, objetivando a vinculação de tais frações a unidades autônomas, em edificações a serem construídas ou em construção sob regime condominial, ou que meramente aceite propostas para efetivação de tais transações, coordenando e levando a termo a incorporação e responsabilizando-se, conforme o caso, pela entrega da obra concluída, com prazo, preço e determinadas condições previamente acertadas;

XXXV - incorporação imobiliária, a atividade exercida com o intuito de promover e realizar a construção de edificações ou de conjunto de edificações, compostas de unidades autônomas, para alienação total ou parcial, conforme Lei nº 4.591, de 1964;

XXXVI - patrimônio de afetação, aquele constituído na forma do art. 31-B, submetido, a critério do incorporador, ao regime de afetação, de que trata o art. 31-A da Lei nº 4.591, de 1964, incluídos pela Lei nº 10.931, de 2004;

XXXVII - empresa com escrituração contábil regular, aquela que mantém livros Diário e Razão escriturados e formalizados;

XXXVIII - urbanização, a execução de obras e serviços de infraestrutura próprios da zona urbana, entre os quais se incluem arruamento, calçamento, asfaltamento, instalação de rede de iluminação pública, canalização de águas pluviais, abastecimento de água, instalação de sistemas de esgoto sanitário, jardinagem, entre outras;

XXXIX - repasse integral, o ato pelo qual a construtora originalmente contratada para execução de obra de construção civil, não tendo empregado nessa obra qualquer material ou serviço, repassa o contrato para outra construtora, que

assume a responsabilidade pela execução integral da obra prevista no contrato original;

XL - telheiro, a edificação rústica, coberta, de 1 (um) pavimento, sem fechamento lateral, ou lateralmente fechada apenas com a utilização de tela.

§ 1º Será também considerada empreitada total:

I - o repasse integral do contrato, na forma do inciso XXXIX do caput;

II - a contratação de obra a ser realizada por consórcio, constituído de acordo com o disposto no art. 279 da Lei nº 6.404, de 1976, desde que pelo menos a empresa líder seja construtora, conforme definida no inciso XIX do caput;

III - a empreitada por preço unitário e a tarefa, cuja contratação atenda aos requisitos previstos no art. 158.

§ 2º Receberá tratamento de empreitada parcial:

I - a contratação de empresa não registrada no Crea ou de empresa registrada naquele Conselho com habilitação apenas para a realização de serviços específicos, como os de instalação hidráulica, elétrica e similares, ainda que essas empresas assumam a responsabilidade direta pela execução de todos os serviços necessários à realização da obra, compreendidos em todos os projetos a ela inerentes, observado o disposto no inciso III do art. 26;

II - a contratação de consórcio que não atenda ao disposto no inciso II do § 1º;

III - a reforma de pequeno valor, definida no inciso V do caput;

IV - aquela realizada por empresa construtora em que tenha ocorrido faturamento de subempreiteira diretamente para o proprietário, dono da obra ou incorporador, ainda que a subempreiteira tenha sido contratada pela construtora.

§ 3º Enquadra-se no conceito do inciso XL do caput o galpão rural que mantenha as características nele previstas, desde que lateralmente fechado apenas com tela e mureta de alvenaria.

§ 4º Não são consideradas unidades autônomas, para fins de enquadramento da obra destinada a residência, a unidade do zelador, os boxes, as garagens, bem como depósitos, áreas de recepção, áreas de circulação, banheiros e outras áreas de uso comum.

§ 5º O consórcio definido no inciso XXVI não é sujeito passivo de obrigação tributária relativa a tributo de que trata esta Instrução Normativa. (Incluído(a)pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1071, de 15 de setembro de 2010)

Nestes moldes, considera-se:

- contrato de construção civil ou contrato de empreitada aquele celebrado entre o proprietário do imóvel, o incorporador, o dono da obra ou o condômino e uma empresa para a execução de obra ou serviço de construção civil;

- obra de construção civil a construção, a demolição, a reforma, a ampliação de edificação ou qualquer outra benfeitoria agregada ao solo ou ao subsolo conforme discriminação no Anexo VII da IN RFB nº 971, de 2009, constituindo benfeitoria a obra efetuada num imóvel com o propósito de conservação ou de melhoria;

- serviço de construção civil aquele prestado no ramo da construção civil, tais como os discriminados no Anexo VII da IN RFB nº 971, de 2009;

- contrato de construção civil na modalidade total, aquele celebrado exclusivamente com pessoa jurídica legalmente constituída, cujo objeto social seja a indústria de construção civil, que assuma a responsabilidade direta pela execução de todos os serviços necessários à realização da obra, compreendidos em todos os projetos a ela inerentes, com ou sem fornecimento de material.

Considera-se também contrato de empreitada na modalidade total quando há o repasse integral do contrato na forma do inciso XXXIX do caput do artigo 322 ou no caso de empreitada por preço unitário e tarefa, cuja contratação atenda aos requisitos do artigo 158 da IN RFB nº 971, de 2009, reproduzido abaixo:

Art. 158. Nas licitações, o contrato com a Administração Pública efetuado pelo regime de empreitada por preço unitário ou por tarefa, conforme disposto nas alíneas "b" e "d" do inciso VIII do art. 6º da Lei nº 8.666, de 1993, será considerado de empreitada total, quando se tratar de contratada empresa construtora definida no inciso XIX do art. 322, admitindo-se o fracionamento de que trata o § 1º do art. 24 e observado, quanto à solidariedade, o disposto no inciso IV do § 2º do art. 151, entendendo-se por:

I - empreitada por preço unitário, aquela em que o preço é ajustado por unidade, seja de parte distinta da obra ou por medida (metro, quilômetro, dentre outros);

II - tarefa, a contratação para a execução de pequenas obras ou de parte de uma obra maior, com ou sem fornecimento de material ou locação de equipamento, podendo o preço ser ajustado de forma global ou unitária.

O Anexo VII da IN RFB Nº 971, de 2009, com base na Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE, relaciona as obras e serviços de construção civil [...].

Afirma a impugnante ser empresa do ramo da Engenharia Elétrica com especialização em Engenharia das Telecomunicações, devidamente aprovada, certificada e registrada nos órgãos competentes, pelo que sustenta atuar no ramo da construção civil, tendo prestado serviços de obras denominadas de auxiliares da construção civil, nas áreas de instalação ou manutenção de redes de curtas ou longa distância.

Releva observar que a atividade descrita na subclasse do CNAE 4321-5/00 – Instalação e Manutenção Elétrica (Serviço) – encontra-se entre as elencadas no Anexo VII da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009.

O próprio Anexo VII reproduz do CNAE o seguinte detalhamento:

4321-5/00 – Instalação e Manutenção Elétrica (Serviço)

Esta subclasse compreende:

a instalação, alteração, manutenção e reparo em todos os tipos de construções de:

- sistemas de eletricidade (cabos de qualquer tensão, fiação, materiais elétricos, etc.)
- cabos para instalações telefônicas e de comunicações
- cabos para redes de informática e televisão a cabo, inclusive por fibra óptica antenas coletivas e parabólicas
- pára-raios - sistemas de iluminação
- sistemas de alarme contra incêndio - sistemas de alarme contra roubo
- sistemas de controle eletrônico e automação predial (g.n.)

Portanto, a atividade relatada pela impugnante efetivamente encontra-se entre as discriminadas na IN RFB nº 971, caracterizando-se, assim, como serviço de construção civil.

Contudo, cabe observar que o objeto social da empresa contempla outras atividades que não configuram serviço de construção civil, como consignado na 16a Alteração e Consolidação Contratual, firmada em 15 de agosto de 2006:

Comércio, Importação e Locação de Equipamentos de Informática, Softwares e Telecomunicação, Consultoria, Projetos, Instalações, Manutenção 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, Assistência Técnica de Equipamentos de Informática e Telecomunicações, Consultoria e Assessoria em sistemas de informática, Desenvolvimento de Programas de informática, Processamento de dados, atividades como banco de dados e Ministar treinamento e Eventos Técnicos. (g.n.)

Como relatado, no exame das atividades desempenhadas pela interessada, a autoridade fiscal adotou as seguintes premissas, que considero corretas:

para usufruir do coeficiente de presunção de 8%, não basta simplesmente desenvolver atividades de construção civil, compreendendo os serviços auxiliares e complementares, se faz necessário que (cumulativamente) a atividade desenvolvida decorra de contrato de construção civil por empreitada com fornecimento total de materiais. (destaques do original)

estamos tratando de prestação de serviços de construção civil em sentido amplo, assim entendida tanto a execução de obra quanto a prestação de serviço de construção civil em sentido estrito, isto é, considera-se prestação de serviços de

construção civil qualquer uma das atividades previstas no Anexo XIII da Instrução Normativa SRP nº 03, de 14 de julho de 2005 [correspondente ao Anexo VII da Portaria RFB nº 971, de 2009]. (g.n.)

Observou ainda o autor do feito que, no caso concreto, a quase totalidade dos contratos da interessada não se enquadraria nas exigências legais, porque teriam por objeto “atividades típicas de prestação de serviços sem fazerem alusão de forma clara e objetiva quanto ao emprego de materiais” ou porque “naqueles em que se infere a utilização de materiais, há contratação concomitante de outros serviços que não utilizam material algum”, aduzindo que:

não é razoável admitir que sendo a empreitada de construção civil contratada, composta de diversos serviços individualizados ou individualizáveis, em que apenas um, ou alguns deles, tenha(am) sido contratado(os) com o fornecimento de materiais destinados à consecução dos serviços, sem que reste dúvidas quanto ao fornecimento total de materiais, contamine todas as receitas dela decorrente, para que venha a ser tributada totalmente com a utilização do coeficiente de 8%, pois, sendo assim, bastaria que se contratasse apenas um dos serviços com fornecimento total de materiais para que se configurasse (todo o contrato) como sendo empreitada com fornecimento total de materiais, sujeito ao coeficiente mais favorável. Portanto, por prudência, deveria o sujeito passivo ao contratar, fazer constar de forma clara e inequívoca quais materiais devem ser fornecidos e para qual serviço eles serão destinados, destacando se o fornecimento é total ou parcial e, bem assim, destacando também quais serviços serão realizados unicamente com a aplicação de mão-de-obra, de modo que seja possível a individualização dos recebimentos e o controle total de cada contrato.

Neste ponto, entendo que, caso os contratos de que decorrem as receitas englobem, cumulativamente, várias etapas indissociáveis dentro do objeto pactuado, isto é, se o objeto da contratação é uno, não há de se cogitar da aplicação de percentuais diversificados, ainda que o prestador dos serviços tenha que exercer diversas tarefas. Isto é, se o objeto do contrato é empreitada de construção civil (obra ou serviço) com fornecimento de todo o material, os percentuais a serem aplicados serão de 8% para o IRPJ e 12% para a CSLL para as receitas decorrentes daquele contrato. Caso haja mais de um objeto pactuado, os percentuais de presunção poderão ser diferentes para cada objeto. Nesta mesma linha, a Solução de Consulta SRRF08/Disit nº 191, de 28 de agosto de 2013, exemplifica hipóteses de exercício de diversas tarefas em contratos com um único objeto e com mais de um objeto e fundamenta suas conclusões nos seguintes moldes:

7. Nos casos em que o contrato envolve o exercício de diversas tarefas pelo prestador de serviços (ex.: elaborar um projeto e realizar a instalação elétrica), é imperioso distinguirmos duas situações fáticas possíveis: (i) todas as tarefas indicadas no contrato são verdadeiras etapas indissociáveis para o cumprimento do objeto contratado (ex.: caso uma empresa seja contratada para realizar a

instalação elétrica de um edifício e, para tanto, seja necessária a realização de um projeto pelo próprio prestador do serviço, é evidente que a confecção de tal projeto é uma etapa inerente e indissociável no cumprimento do avençado, vez que, sem a realização do projeto, restaria inviabilizada a subsequente instalação elétrica) e (ii) há autonomia em relação a certas tarefas indicadas no contrato, ou seja, é possível vislumbrar no contrato a existência de mais de um objeto (ex.: caso um prestador de serviço seja contratado para realizar um projeto de elétrica para todo um edifício e execute apenas parcialmente tal instalação, é possível asseverar-se que o projeto transborda a execução que será realizada pelo mesmo prestador, ou seja, a confecção do projeto representa um produto autônomo que será entregue ao contratante e que possibilitará a contratação superveniente de serviços).

7.1. No primeiro caso (etapas indissociáveis para o cumprimento do objeto contratado), é interesse verificar-se a conceituação realizada no Parecer Normativo CST nº. 08, de 17 de abril de 1986:

“PARECER NORMATIVO CST Nº 08, DE 17 DE ABRIL DE 1986 (...)

SITUAÇÕES SINGULARES

15. As singularidades próprias do desempenho de algumas atividades econômicas requerem sejam estudadas situações que lhes são peculiares.

16. Todavia, é importante transparecer o objetivo genérico, em relação às atividades listadas no ato normativo citado, de que a hipótese de incidência sob exame somente ocorre relativamente aos serviços isoladamente prestados na área das profissões arroladas. Assim, não será exigida a retenção do imposto quando o serviço contratado englobar, cumulativamente, várias etapas indissociáveis dentro do objetivo pactuado, como é o caso, por exemplo, de um único contrato que, sequencialmente, abranja estudos preliminares, elaboração de projeto, execução e acompanhamento do trabalho Engenharia(..)20. Na forma do entendimento explicitado no item 16 deste parecer, não será exigido o imposto na fonte porque decorrentes de casos excepcionados nº item 17 da Instrução Normativa 23/86 – em relação a rendimentos oriundos da execução de contrato de prestação de serviços abrangendo trabalhos de engenharia de caráter múltiplo e diversificado; é o caso, por exemplo, de contrato englobando serviços preliminares de engenharia (tais como viabilidade e elaboração de projetos), execução física de construção civil ou obras assemelhadas e fiscalização de obras. [...]

7.1.1. No mesmo sentido do Parecer Normativo CST nº. 08, de 1986, a Secretaria da Receita Federal do Brasil publicou recentemente o Ato Declaratório Interpretativo RFB nº. 5, de 27 de agosto de 2013, por intermédio do qual não permitiu a aplicação do percentual diferenciado para a tarefa de transporte de resíduos inserida em contrato de limpeza urbana, in litteris:

“Artigo único. A pessoa jurídica tributada pelo Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) no regime de lucro presumido apurará a base de cálculo do imposto, do adicional e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), em cada trimestre, mediante a aplicação do percentual de 32% (trinta e dois por cento) sobre a receita bruta auferida no período de apuração em decorrência de contratos que prevejam a prestação de serviços de coleta, transporte e compactação de resíduos sólidos, varrição, capina, poda de árvores e roço de vias públicas, atividades essas que compõem a chamada limpeza urbana, ainda que nelas esteja envolvido o transporte dos resíduos gerados ou coletados até aterros sanitários.”

7.1.2. Assim, nestas espécies de contrato, que englobam, cumulativamente, várias etapas indissociáveis dentro do objeto pactuado, não resta dúvida de que a receita é auferida em função do cumprimento de tal objeto. Destarte, a identificação do percentual adequado para o cálculo do lucro presumido deve pautar-se na natureza deste objeto. Logo, na determinação da base de cálculo pelo Lucro Presumido, os percentuais de 8% (oito por cento) para o Imposto de Renda e de 12% (doze por cento) para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido são aplicáveis à receita bruta decorrente das atividades de construção civil por empreitada com fornecimento total de materiais, isto é, com o emprego de todos os materiais necessários à execução da obra e incorporados à mesma.

Para o mesmo fim, a receita bruta decorrente das atividades de construção civil por empreitada com fornecimento parcial de materiais ou exclusivamente de mão de obra (empreitada de labor) sujeita-se ao percentual de 32% (trinta e dois por cento) tanto para o Imposto de Renda quanto para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. (g.n.)

7.1.3. Frise-se, por oportuno, que, caso verificado que a execução de serviços de construção civil insere-se como uma etapa indissociável de um contrato com objeto de natureza diversa (ex.: contratação de empresa para realização de um projeto de instalação elétrica, sendo necessária a instalação de parte desta instalação para validação do projeto), a definição do percentual adequado à presunção do lucro deve pautar-se no objeto do contrato. Neste caso, não haveria que se aplicar a disciplina afeta à prestação de serviços na área da construção civil.

7.2. De outra banda, sendo possível vislumbrar mais de um objeto na avença celebrada (hipótese (ii) indicada no parágrafo 6 supra), é indubitável que se estará perante o exercício de atividades diversificadas, cuja tributação é definida no art. 518, §3º, do Regulamento do Imposto de Renda – Decreto nº. 3.000, de 26 de março de 1999, *in verbis*:

“Subtítulo IV Lucro Presumido

CAPÍTULO I - PESSOAS JURÍDICAS AUTORIZADAS A OPTAR (...)

Art. 518. A base de cálculo do imposto e do adicional (541 e 542), em cada trimestre, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida no período de apuração, observado o que dispõe o §7º do art. 240 e demais disposições deste Subtítulo (Lei nº9.249, de 1995, art. 15, e Lei nº9.430, de 1996, arts. 1ºe 25, e inciso I).

Art. 519. Para efeitos do disposto no artigo anterior, considera-se receita bruta a definida no art. 224 e seu parágrafo único. [...]

§3º No caso de atividades diversificadas, será aplicado o percentual correspondente a cada atividade (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, §2º)." (g.n.)

7.2.1. Assim, caso a contratação tenha por escopo mais de um objeto, é dever do contribuinte individualizar as respectivas receitas, tanto no contrato quanto nas respectivas notas fiscais, bem como em sua escrituração contábil, a fim de que seja possível a identificação dos percentuais adequados na apuração do lucro presumido.

Tendo em vista o até aqui exposto, passa-se à análise dos documentos relativos aos serviços prestados pela interessada no ano de 2007, para a correta definição de seu respectivo percentual de presunção do lucro presumido.

Análise dos documentos que instruem o processo

I- Contratante: OLEOQUÍMICA IND. E COM. DE PRODUTOS QUÍMICOS LTDA. (fls. 175 a 178)

Data do contrato: 16 de janeiro de 2007.

Objeto: "Esta Carta de Autorização (CA) tem por finalidade autorizar serviço para interligação de fibra ótica multimodo entre o Proex e escritórios da obra da Oleoquímica."

Observou a fiscalização tratar-se de prestação de serviços com fornecimento de todos os materiais, conforme item 1.2 das "CONDIÇÕES GERAIS" da Carta de Autorização, concluindo ser inequívoca a contratação de serviço auxiliar da construção civil na modalidade de empreitada global com fornecimento de material necessário à execução de todos os serviços, tributáveis com a aplicação do coeficiente de presunção de 8%.

II- CENTRO DE ESTUDOS E DESENVOLVIMENTO DE TECNOLOGIAS PARA AUDITORIA - CEDASC. (fls. 72 a 85 e 2661 a 2699)

Data do contrato: 31 de julho de 2007.

Objeto: "Constitui objeto a Prest. Serv. Manutenção das Redes Lógica e Elétrica dividida em 4 grupos de serviços, conforme descrições dos serviços constantes nesse documento."

Observou a fiscalização que o contrato tem como objeto a prestação de serviços, com eventual fornecimento de material quando necessário à prestação dos

serviços, mas que havia serviços contratados sem aplicação de qualquer tipo de material, conforme itens 1.1.3 e 1.1.4 do contrato.

Alegou a impugnante estar apresentando Declaração do Contratante atestando o fornecimento de todos os materiais necessários ao serviço pela contratada.

Do exame do contrato, constata-se que houve a pactuação de serviços de construção civil na modalidade total. Vê-se, no entanto, que ele contempla quatro objetos bem distintos, correspondendo cada um deles a um grupo de serviços, sendo que há previsão expressa de fornecimento de todos os materiais necessários apenas para os Grupos 3 e 4.

Deste modo, sobre as receitas auferidas na execução destes serviços, cujas notas fiscais estão discriminadas a seguir, devem ser aplicados o percentual de 8% para apuração da base de cálculo presumida. [...]

III- EMPRESA BAIANA DE ÁGUAS E SANEAMENTO S/A-EMBASA (fls. 86 a 95 e 2114 a 2235)

Data do contrato: 28 de abril de 2006.

Objeto: "O presente Contrato tem por objeto a prestação de serviços de manutenção da infraestrutura de rede elétrica em cabeamento estruturado e na rede elétrica para equipamentos de informática nas localidades situadas na Região Metropolitana".

Observou a fiscalização que é notória a natureza de prestação de serviços de manutenção, não existindo especificação de materiais a serem empregados.

A defesa reproduziu a cláusula terceira, parágrafo 1º, do contrato, que estabelece como integrantes do preço contratado todos os custos diretos e indiretos relacionados com o objeto do contrato, instruindo a impugnação com Declaração da Contratante, contrato e documentos relativos ao procedimento de licitação.

Conforme fls. 2133, no processo licitatório que precedeu a contratação, estabeleceu-se que a proposta de preços deveria incluir todas as despesas necessárias para o cumprimento do objeto, inclusive materiais empregados e quaisquer outros custos que, direta ou indiretamente, se relacionassem com o cumprimento das obrigações da contratada. O objeto do contrato foi detalhado no doc. de fls. 2141: "a prestação de serviços de manutenção da infraestrutura de rede em cabeamento estruturado e na rede elétrica para equipamentos de informática, será relativa à instalação, remanejamento e/ou relocação de pontos e reparo/ substituição de cabeamento de fibra óptica". De tais elementos, conclui-se que o serviço contratado se caracterizava como serviço de construção civil, com previsão de fornecimento de todos os materiais necessários à sua execução pela contratada. Correto, portanto, o percentual de 8% para determinação da base de cálculo presumida neste caso. As receitas respectivas estão demonstradas a seguir, cabendo observar que somente foram consideradas as notas fiscais relativas ao ano-calendário de 2007, objeto do lançamento. [...]

IV- INSTITUTO PEDRO RIBEIRO DE ADMIN. JUDICIÁRIA-IPRAJ (fls. 135 a 136 e 2284 a 2415)

Data do aditivo: 22 de maio de 2007.

Objeto: "Prestação de serviços especializados de administração, suporte e segurança de redes para o poder judiciário da Bahia, de acordo com as cláusulas e condições seguintes:" Observou a fiscalização tratar-se exclusivamente de prestação de serviços.

Alegou a impugnante que as receitas advieram de três contratos, concordando com a fiscalização em relação a dois deles. Afirmou que um terceiro contrato, de nº 56/06-S, não foi examinado pela auditoria, correspondendo a serviços/obras de infraestrutura com fornecimento de materiais.

A fls. 2373 a 2380, juntou-se o Contrato nº 56/06-S, firmado em 07/12/2006, e, a fls. 2381 a 2382, Aditivo, firmado em 05/07/2007. Tal contrato tem como objeto a execução de serviço de instalação e expansão de rede e cabeamento com previsão expressa de fornecimento de todo o material necessário. Vê-se, assim, que assiste razão à impugnante, devendo os valores respectivos serem excluídos do lançamento. Cabe observar que foram consideradas somente as notas fiscais referentes ao ano de 2007. [...]

V- UNIVERSIDADE ESTADUAL DE FEIRA DE SANTANA (fls. 218 a 229 e a 1407 a 1541)

Data do contrato: 29 de novembro de 2006.

Objeto: "O presente contrato regula a prestação de serviços de manutenção, por parte da CONTRATADA, nos itens relacionados no ANEXO VIII de propriedade da CONTRATANTE." Observou a fiscalização ser notória a natureza de prestação de serviços de manutenção, não existindo previsão de fornecimento de materiais, ressaltando que constituem despesas não cobertas pelo contrato o fornecimento de peças de qualquer natureza, suprimento, acessórios e outros materiais de consumo, conforme parágrafo 8º da cláusula oitava.

Sustentou a defesa que o tópico 5.3 do Edital determina a responsabilidade da contratada pelo fornecimento de todos os custos necessários, juntando Declaração do Contratante.

Efetivamente, o item 5.3.3 da Parte B do Edital da Licitação dispõe que a proposta de preço apresentada deveria incluir todos os materiais empregados e quaisquer outros custos relacionados com o cumprimento do serviço. Contudo, vê-se que o contrato apresentava, em verdade, dois objetos bem distintos: i. ampliação e manutenção da infra-estrutura de rede e ii. serviço de segurança da informação. O Anexo II do Edital (fls. 1439) detalha os serviços contratados: 1. ampliação de pontos lógicos, com fornecimento de componentes passivos e infra-estrutura; 2. manutenção preventiva visando garantir a continuidade dos componentes instalados; 3. serviços de segurança da informação, relativos a consultoria em

administração de segurança operacional, incluindo serviços de proteção de e-mail e de antivírus.

Somente os serviços de ampliação e manutenção podem ser caracterizados como serviços de construção civil, ficando sujeitos à aplicação do percentual de 8%. As receitas respectivas, relativas ao ano de 2007 [...].

VI- MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DA BAHIA (fls. 1543 a 1611)

Data do contrato: 27 de outubro de 2006 Objeto: “Prestação de Serviços de Ampliação e Manutenção da Infra-Estrutura de Rede em Cabeamento Estruturado do Ministério Público do Estado da Bahia, conforme Anexo I (Termo de Referência) do Edital de Licitação.” Alegou a impugnante que a responsabilidade pelo fornecimento de todos os custos necessários está prevista no Edital, tópico XVI, letra “b” do subitem 17.1.1, juntando Declaração do Contratante.

Segundo a Cláusula Quinta do Contrato (Do Preço), item 5.1.1.2 (fls. 1546), “nos preços computados neste contrato, estão incluídos todos os custos com (...) materiais empregados, inclusive ferramentas, utensílios e equipamentos utilizados (...) e quaisquer outros custos que, direta ou indiretamente, se relacionem com o fiel cumprimento pela CONTRATADA de suas obrigações”. A fls. 1543, declarou a contratante que era responsabilidade da contratada o fornecimento de todos os materiais necessários à execução de todos os serviços previstos no contrato e anexos. E, conforme se verifica no doc. de fls. 1556 a 1560 (Convite nº 13/2006), em seu item 17.1.1, a proposta de preço deveria obrigatoriamente envolver todos os custos relacionados com a completa e perfeita execução do objeto da licitação.

Restou devidamente comprovada, portanto, a contratação de serviços de construção civil com o fornecimento de todo o material necessário à empreitada, sujeitos ao percentual de 8%. [...]

VII- MONTE TABOR - CENTRO ÍTALO BRASILEIRO DE PROMOÇÃO SANITÁRIA. (fls. 125 a 134)

Data do contrato: 20 de novembro de 2006.

Objeto: "O presente contrato regula a prestação de serviços de assistência operacional e técnica, por parte da CONTRATADA, nas instalações de rede local, de propriedade da CONTRATANTE, localizadas nos endereços aqui mencionados, nas condições e restrições seguintes:" Observou a fiscalização que não há aplicação de material para a totalidade dos serviços contratados.

A impugnante concordou com a fiscalização.

VIII- ESTADO DA BAHIA - SECRETARIA DE INFRA-ESTRUTURA (fls. 137 a 160)

Data do contrato: 29 de agosto de 2007.

Objeto: "Prestação de serviços de operação e manutenção do Sistema Telefônico do Centro Administrativo da Bahia - CAB, compreendendo o fornecimento de

mão--de-obra, ferramentas, equipamentos e veículos, de acordo com as especificações constantes do Anexo I do instrumento Convocatório, com as condições previstas neste contrato e na Proposta de Preços apresentada pela CONTRATADA."

Observou a fiscalização tratar-se exclusivamente de prestação de serviços, conforme se infere da análise da "DESCRIÇÃO DE SERVIÇOS POR CARGO", constante do ANEXO I-C, sem aplicação de material para a totalidade dos serviços contratados.

A impugnante concordou com a acusação.

IX- REMASTER TECNOLOGIA LTDA. (fls. 161 a 165)

Data do contrato: 26 de dezembro de 2007.

Objeto: "O objeto do presente contrato, conforme pedido de compra nº 2242-07-BP (RM551): MÃO DE OBRA PARA INSTALAÇÃO DE PONTOS LÓGICOS (01 DIÁRIA)." Observou a fiscalização tratar-se exclusivamente de prestação de serviços, sem menção no contrato ao fornecimento de materiais.

A impugnante concordou com a acusação.

X- OXITENO NORDESTE S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO. (fls. 166 a 174)

Data do contrato: 01 de maio de 1997.

Objeto: "O objeto do presente contrato é a prestação de serviços na área de informática pela CONTRATADA, compreendendo: Serviços relacionados ao Suporte de Softwares; Serviços de Manutenção de Equipamentos de Informática; Serviços de Consultoria Técnica de Informática" Observou a fiscalização tratar-se exclusivamente de prestação de serviços, sem menção no contrato ao fornecimento de materiais.

A impugnante concordou com a acusação.

XI- DOW BRASIL NORDESTE INDUSTRIAL LTDA. (fls. 67 a 71 e 2416 a 2660) Data do contrato: 01 de julho de 2006.

Objeto: "O presente contrato regula a prestação de serviços de manutenção, por parte da contratada, nos itens relacionados na tabela de itens cobertos pela manutenção, por parte da CONTRATADA, nos itens relacionados na tabela de itens cobertos pela manutenção, ANEXO I, de propriedade da CONTRATANTE, localizados nos endereços mencionados no referido ANEXO I, nas condições e restrições seguintes;"

Observou a fiscalização que o contrato tem como objeto a prestação de serviços, com eventual fornecimento de material quando necessário à prestação dos serviços, com base nos itens 1.13, 2.10 e 4 do Anexo I.

Aduziu a impugnante que o subitem 1.2 do Anexo I deixa claro que os serviços são de infra-estrutura e que o fornecimento dos componentes passivos é de responsabilidade da contratada.

Do exame do contrato, constata-se que houve a pactuação de serviços de construção civil. Ocorre que, nos termos da legislação de regência, a contratada deveria estar obrigada ao fornecimento de todo o material aplicado na empreitada, não se podendo concluir por tal obrigação, seja em face do referido contrato, seja pelos demais documentos juntados ao processo.

Afirmou ainda a impugnante que os serviços realizados em 2007 estavam também sob a tutela de um outro contrato assinado em 06/09/2006, que tinha o seguinte objeto:

“1.1 - Constitui objeto do presente contrato a execução, pela CONTRATADA, dos serviços de instalação de cabo de fibra ótica com 12FO MONOMODO, sob a forma de Turnkey (Optical cable link Project –W0722845), entre as Plantas de Aratu e Cellosize, nas instalações da CONTRATANTE, em Candeias, Bahia, atendendo ao Anexo I (Condições Gerais Contratuais), Anexo II (Diretrizes de Segurança para Contratados), Anexo III (Termo de Sigilo), Anexo IV (Propostas Técnico-Comercial da Contratada n ° 1252. Rev. 02) e Anexo V (Especificação Técnica A6-9801-W72284. Ver.A), os quais rubricados pelas partes, fazem parte integrante deste contrato, independentemente de transcrição.”

Afirmou que os materiais necessários estão descritos no item 2 da Proposta Comercial 1252 no Anexo IV.

Do exame deste contrato, constata-se que ele não prevê a obrigação da contratada pelo fornecimento de todos os materiais necessários à empreitada. Ao contrário, a Cláusula Segunda do Anexo I do Contrato, estabelece como obrigação da contratada “receber, inspecionar, armazenar, proteger e responsabilizar-se pelos materiais que lhe forem confiados pela CONTRATANTE”, bem como “ressarcir a CONTRATANTE, a custo atualizado, pelos danos causados a materiais e equipamentos de propriedade desta, que lhe forem confiados”. Há de se observar que a proposta técnica da empresa, embora faça referência a materiais a serem aplicados no serviço, não deixa claro que todos os materiais necessários à empreitada estavam a seu cargo.

Assinale-se ainda que a existência de proposta técnica da empresa endereçada à contratante com indicação de materiais a serem utilizados no serviço ou a simples menção nas notas fiscais do uso de materiais são insuficientes para atestar os fornecimentos pela contratada de todos os materiais necessários à execução do serviço, conforme determina a legislação de regência, não sendo possível concluir-se pela correção do percentual de 8% aplicado pela interessada sobre tais receitas.

XII- UNIVERSIDADE DO ESTADO DA BAHIA-UNEB (fls. 96 a 124 e 2235 a 2283)

Data do contrato: 08 de julho de 2005.

Objeto: "Constitui objeto do presente Contrato a contratação de empresa especializada na prestação de serviços especializados de gestão operacional de TI, conforme ANEXO I e II, parte integrante deste Contrato." Observou a fiscalização

que é notória a natureza de prestação de serviços especializados de gestão operacional de TI, não existindo especificação de materiais a serem empregados, havendo apenas previsão de fornecimento de peças de reposição, necessárias a manutenção preventiva e corretiva de hardware, conforme "Premissas do Projeto" constantes do item 1 do ANEXO I.

Afirma a impugnante que a essência do contrato é o atendimento de chamados remotos ou presenciais com fornecimento de material nos casos que envolvessem remanejamento de pontos lógicos e elétricos, juntando Declaração da Contratante.

Neste caso, resta claro tanto do objeto do contrato, quanto do detalhamento dos serviços constantes de seu Anexo I, bem como da descrição dos serviços nas notas fiscais que não se trata de prestação de serviços de construção civil, mas de gestão operacional de TI, sendo irrelevante assim qualquer prova de aplicação de material, sujeitando-se a receita auferida ao percentual de 32%.

XIII- ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA DO ESTADO DA BAHIA. (fls.

179 a 210 e 1167 a 1308)

Data do contrato: 07 de novembro de 2006.

Objeto: "Contratação de empresa especializada para a prestação de serviços de instalação de rede de cabeamento estruturado, categoria 6 e instalação de Backbone óptico na sede da CONTRATANTE." Observou a fiscalização que não há no contrato, de forma clara e inequívoca, a indicação sobre a quem cabia a obrigação do fornecimento de materiais, muito menos, se todos os serviços contratados necessitam do emprego de materiais.

Aduziu a impugnante que se verifica do contrato e do edital e seu respectivo Anexo I a obrigação do fornecimento dos materiais pela contratada. Junta declaração do Contratante de que era responsabilidade da Contratada o fornecimento de "todos os equipamentos necessários para a prestação do serviço".

Do exame do contrato, constata-se que houve a pactuação de serviços de construção civil. No Anexo I estão especificados materiais aplicados na obra, entretanto, efetivamente, não está expressa a obrigação de sua aquisição pela Contratada. De igual modo, os demais documentos juntados aos autos não tratam de tal obrigação. À vista de tais elementos, não é possível concluir-se por sua efetiva responsabilidade pelo fornecimento todos os materiais necessários à empreitada.

XIV- SOCIEDADE ESPANHOLA DE BENEFICÊNCIA – HOSPITAL ESPANHOL (fls. 211 a 217 e 1310 a 1406)

Data do contrato: 27 de setembro de 2004.

Objeto: "O presente contrato regula a prestação de serviços de assistência operacional e técnica, por parte da CONTRATADA, nas instalações de rede local,

de propriedade da CONTRATANTE, localizadas nos endereços aqui mencionados, nas condições e restrições seguintes:"

Observou a fiscalização que, embora o objeto do contrato contemple a prestação de serviços de assistência operacional e técnica (item 2.1 Manutenção preventiva e item 2,3 Outros Serviços de manutenção), contemplou-se também o fornecimento de componentes destinados à ampliação de pontos lógicos e elétricos, conforme item (2.2 Ampliação de Rede), que, portanto, não havia aplicação de material para a totalidade dos serviços contratados.

Alegou a impugnante que a obrigatoriedade do fornecimento dos materiais está clara no subitem 2.2 – Ampliação da Rede, juntando Declaração da Contratante.

No contrato de prestação de serviço não está expressa a obrigação de fornecimento pela Contratada de todos os materiais necessários, contendo o mencionado subitem 2.2 apenas a previsão de "fornecimento e instalação de componentes passivos e infraestrutura".

De igual modo, os demais documentos juntados aos autos não tratam de tal obrigação.

XV- FCK CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA. (fls. 1612 a 1656)

Data do contrato: 2 de outubro de 2006.

Objeto: "Constitui objeto deste instrumento a contratação de empresa especializada para a prestação de serviços de instalação de Rede Especializada de Computadores e fornecimento/instalação de equipamentos. CONDER. PARÁGRAFO PRIMEIRO - Os serviços serão prestados de acordo com especificações do anexo I." Afirmou a impugnante que o Anexo I descreve pormenorizadamente os materiais empregados nos serviços.

A fls. 1616, consta pedido de fornecimento de serviços, materiais e equipamentos. Foram juntados aos autos ainda notas fiscais de compra de materiais referenciadas nas notas fiscais de prestação de serviço. Embora tais documentos demonstrem o efetivo fornecimento de materiais pela prestadora do serviço, não é possível assegurar que estaria a seu cargo o fornecimento de todos os materiais necessários à empreitada, conforme estabelece a legislação tributária.

XVI- DOPEC INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA. (fls. 1657 a 1789)

Data do contrato: 30 de outubro de 2007.

Objeto: "Constitui objeto do presente contrato a execução, pela CONTRATADA, dos serviços de instalação de cabo de fibra óptica com 12FO MONOMODO, para interligar a rede corporativa da DOW BRASIL planta de TDI, ao site DOPEC, nº complexo FORD, ambos situados em Camaçari, Bahia, atendendo ao Anexo I (Condições Gerais Contratuais), Anexo II (Diretrizes de Segurança para Contratados), Anexo III (Termo de Sigilo), e Anexo V (Proposta da Contratada nº

1455, Revisão 08 de 17 de outubro de 2007), os quais rubricados pelas partes, fazem parte integrante deste contrato, independentemente de transcrição.”

Afirmou a impugnante que o Anexo IV descreve pormenorizadamente os materiais empregados nos serviços.

Não prevê o contrato a obrigação da contratada pelo fornecimento de todos os materiais necessários à empreitada. Ao contrário, a Cláusula Segunda do Anexo I do Contrato, estabelece como obrigação da contratada “receber, inspecionar, armazenar, proteger e responsabilizar-se pelos materiais que lhe forem confiados pela CONTRATANTE”, bem como “ressarcir a CONTRATANTE, a custo atualizado, pelos danos causados a materiais e equipamentos de propriedade desta, que lhe forem confiados”.

XVII- GOVERNO DO EST. DA BAHIA – SEC. DA ADMINISTRAÇÃO (fls. 1790 a 1800)

Data do contrato: 24 de setembro de 2007.

Objeto: “INSTALAÇÃO DE CABO TELEFÔNICO, para interligar a caixa de linhas telefônicas predial, com reposição de peças, também inclusa mão de obra técnica especializada.” Alegou a impugnante que o objeto do contrato “não demanda outras explicações para estimar o lucro em 8%”.

A fls. 1800, consta proposta comercial com a descrição de materiais e equipamentos a serem utilizados no serviço. Foram juntados aos autos ainda notas fiscais de compra de materiais referenciadas nas notas fiscais de prestação de serviço. Embora tais documentos demonstrem o efetivo fornecimento de materiais pela prestadora do serviço, não é possível assegurar que estaria a seu cargo o fornecimento de todos os materiais necessários à empreitada, conforme estabelece a legislação tributária.

XVIII- GOVERNO DO ESTADO DA BAHIA –SEC. DA INDÚSTRIA COMÉRCIO E MINERAÇÃO (fls. 1801 a 1814)

Alegou a impugnante que a Proposta nº 1551, de 02/04/2007, “descreve objetivamente que se trata de infraestrutura” e que os materiais e serviços estão especificados no título Investimentos da proposta.

A fls. 1803, consta proposta comercial com a descrição de materiais e equipamentos a serem utilizados no serviço. Foram juntados aos autos ainda notas fiscais de compra de materiais referenciadas nas notas fiscais de prestação de serviço. Embora tais documentos demonstrem o efetivo fornecimento de materiais pela prestadora do serviço, não é possível assegurar que estaria a seu cargo o fornecimento de todos os materiais necessários à empreitada, conforme estabelece a legislação tributária.

XIX- NOVELIS DO BRASIL LTDA. (fls. 1815 a 1830)

Reportou-se a impugnante a um Pedido de Compra de 27/06/2007, afirmando que as notas fiscais mostram tratar-se de execução de serviços de infraestrutura e

indicam, na sua grande maioria, as notas fiscais de aquisição de materiais empregados nos serviços.

A fls. 1824 e 1830, constam propostas comerciais com a descrição de materiais e equipamentos a serem utilizados no serviço. Foram juntados aos autos ainda notas fiscais de compra de materiais referenciadas nas notas fiscais de prestação de serviço. Embora tais documentos demonstrem o efetivo fornecimento de materiais pela prestadora do serviço, não é possível assegurar que estaria a seu cargo o fornecimento de todos os materiais necessários à empreitada, conforme estabelece a legislação tributária.

XX- ANSETT TECNOLOGIA E ENGENHARIA LTDA. (fls. 1831 a 1849)

Alegou a impugnante que os materiais e serviços estão discriminados nos Pedidos AN2-00694, de 20/01/2007, e AN2-000902, DE 14/03/2007.

Neste caso, não definem tais pedidos a obrigação de fornecimento dos materiais pela contratada. De outro lado, as notas fiscais de serviço juntadas aos autos não descrevem a aplicação de materiais nos serviços realizados.

XXI- IPAC - INSTITUTO DO PATRIMÔNIO ARTÍSTICO E CULTURAL DA BAHIA. (fls. 1850 a 1860)

Mencionou a impugnante o Empenho nº 010995, de 05/11/2007, e a NF 8940, DE 07/11/2007, para demonstrar que todos os materiais utilizados no serviço foram fornecidos por ela.

A fls. 1860, consta proposta comercial com a descrição de materiais e equipamentos a serem utilizados no serviço. Foi juntado aos autos ainda nota fiscal de compra de materiais. Não é possível assegurar que estaria a cargo da impugnante o fornecimento de todos os materiais, conforme estabelece a legislação tributária.

XXII- LICEU DE ARTES E OFÍCIO DA BAHIA. (fls. 1861 a 1925)

Afirmou a impugnante que a Proposta Comercial nº 1387, de 13/12/2005, no seu título 1, apresenta os materiais utilizados na execução do serviço, enquanto as notas fiscais de serviços se reportam a notas fiscais de aquisição de materiais, juntando Declaração da Contratante.

A fls. 1864, consta proposta comercial com a descrição de materiais e equipamentos a serem utilizados no serviço. Foram juntados aos autos ainda notas fiscais de compra de materiais referenciadas nas notas fiscais de prestação de serviço. Embora tais documentos demonstrem o efetivo fornecimento de materiais pela prestadora do serviço, não é possível assegurar que estaria a seu cargo o fornecimento de todos os materiais necessários à empreitada, conforme estabelece a legislação tributária.

XXIII- ARC ENGENHARIA LTDA. (fls. 1926 a 2015)

Afirmou a impugnante que nas Propostas Comerciais 1417, 1742, 1743, 1744, 1956 e 2026 está descrito que todos os materiais são por conta da contratada, juntando Declaração da Contratante.

As mencionadas propostas comerciais contêm a descrição de materiais e equipamentos utilizados no serviço, sendo que na de fls. 1929, consta que os materiais serão faturados pelo distribuidor. Foram juntados aos autos ainda notas fiscais de compra de materiais referenciadas nas notas fiscais de prestação de serviço. Embora tais documentos demonstrem o efetivo fornecimento de materiais pela prestadora do serviço, não é possível assegurar que estaria a seu cargo o fornecimento de todos os materiais necessários à empreitada, conforme estabelece a legislação tributária.

XXIV- FACULDADES JORGE AMADO (fls. 2016 a 2029)

Alegou a impugnante que as notas fiscais discriminam a execução de serviço de infraestrutura com aplicação de material, com indicação, em sua maioria, das notas fiscais de aquisição de materiais, juntando Declaração da Contratante.

A fls. 2022, consta proposta comercial com a descrição de materiais e equipamentos a serem utilizados no serviço. Foram juntados aos autos ainda notas fiscais de compra de materiais referenciadas nas notas fiscais de prestação de serviço. Embora tais documentos demonstrem o efetivo fornecimento de materiais pela prestadora do serviço, não é possível assegurar que estaria a seu cargo o fornecimento de todos os materiais necessários à empreitada, conforme estabelece a legislação tributária.

XXV- NÚCLEO DE ONCOLOGIA LTDA. (fls. 2030 a 2047)

Afirmou a impugnante que a Proposta Comercial 2009, de 18/09/2007, estabelece que todos os materiais são por conta da contratada e que as notas fiscais discriminam a execução de serviço de infraestrutura com aplicação de material, com indicação, em sua maioria, das notas fiscais de aquisição de materiais, juntando declaração da contratante.

A fls. 2038, consta proposta comercial com a descrição de materiais e equipamentos a serem utilizados no serviço. Foram juntados aos autos ainda notas fiscais de compra de materiais referenciadas nas notas fiscais de prestação de serviço. Embora tais documentos demonstrem o efetivo fornecimento de materiais pela prestadora do serviço, não é possível assegurar que estaria a seu cargo o fornecimento de todos os materiais necessários à empreitada, conforme estabelece a legislação tributária.

XXVI- PRISMA PARTICIPAÇÕES E EMPREND. IMOB. LTDA. (fls. 2048 a 2066)

Aduziu que as notas fiscais discriminam que o serviço é de infraestrutura com aplicação de material.

A fls. 2050, 2054 e 2066, constam propostas comerciais com a descrição de materiais e equipamentos a serem utilizados no serviço. Foram juntados aos

autos ainda notas fiscais de compra de materiais referenciadas nas notas fiscais de prestação de serviço.

Embora tais documentos demonstrem o efetivo fornecimento de materiais pela prestadora do serviço, não é possível assegurar que estaria a seu cargo o fornecimento de todos os materiais necessários à empreitada, conforme estabelece a legislação tributária.

XXVII- CENTRAIS DE ESTOCAGEM FRIGORÍFICOS DO NORDESTE LTDA. (fls. 2067 a 2087)

Afirmou a impugnante que as Propostas Comerciais 1802, de 11/04/2007, e 1834, de 17/04/2007, estabelecem que todos os materiais são por conta da contratada e que as notas fiscais discriminam a execução de serviço de infraestrutura com aplicação de material, com indicação, em sua maioria, das notas fiscais de aquisição de materiais.

A fls. 2074, 2079 e 2084, constam propostas comerciais com a descrição de materiais e equipamentos a serem utilizados no serviço. Foram juntados aos autos ainda notas fiscais de compra de materiais referenciadas nas notas fiscais de prestação de serviço.

Embora tais documentos demonstrem o efetivo fornecimento de materiais pela prestadora do serviço, não é possível assegurar que estaria a seu cargo o fornecimento de todos os materiais necessários à empreitada, conforme estabelece a legislação tributária.

XXVIII- SALVADOR SHOPPING AS (fls. 2086 a 2092)

Aduziu a impugnante que a nota fiscal discrimina que o serviço é de infraestrutura com aplicação de material.

Não é possível assegurar, tão somente por tal elemento, o cumprimento dos requisitos estabelecidos pela legislação tributária para aplicação do percentual de 8% para o IRPJ e 12% para a CSLL.

XXIX- FESBA/CENTRO DE EST DA SAÚDE TRABALHADOR (fls. 2093 a 2094)

Aduziu a impugnante que a nota fiscal discrimina que o serviço é de infraestrutura com aplicação de material.

Não é possível assegurar, tão somente por tal elemento, o cumprimento dos requisitos estabelecidos pela legislação tributária para aplicação do percentual de 8% para o IRPJ e 12% para a CSLL.

XXX- SOCIEDADE ANÔNIMA HOSPITAL ALIANÇA (fls. 2095 a 2113)

Alegou a impugnante que as Propostas Comerciais nº 1747, de 27/12/2006, 1756, de 05/01/25007, 1878, de 17/05/2007, e 1883, de 22/05/2007 alinham em seu item 1 que todos os materiais são por conta da contratada.

A fls. 2099, 2103, 2107 e 2111, constam propostas comerciais com a descrição de materiais e equipamentos a serem utilizados no serviço. Não é possível assegurar,

tão somente por tal elemento, que estaria a cargo da contratada o fornecimento de todos os materiais necessários, conforme estabelece a legislação tributária.

Assim sendo, o Acórdão da 4ª Turma da DRJ/BHE/MG nº 02-87.471, de 29.08.2018, e-fls. 2777-2838, está perfeitamente motivado de forma explícita, clara e congruente e em harmonia com a legislação tributária.

Ressalte-se que todos os documentos constantes nos autos foram regularmente examinados com minudência, conforme a legislação de regência da matéria. Diferente do entendimento da Recorrente, os supostos fatos indicados na peça recursal não podem ser corroborados, nos termos do art. 145 e art. 147 do Código Tributário Nacional, bem como art. 15, art. 16 e art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, que estabelecem critérios de adoção do princípio da verdade material. O procedimento fiscal decorre de expressa previsão legal que é de observância obrigatória pela autoridade tributária, sob pena de responsabilidade funcional (parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional).

No curso do processo a Recorrente teve oportunidade de produzir o acervo fático-probatório de suas alegações. Porém, as supostas divergências não estão comprovadas, pois não foram apresentadas evidências robustas com força probante conjuntural. Logo, não cabe razão à Recorrente.

Preclusão Processual - Multa de Ofício Proporcional

A Recorrente apresenta alegações em face da exigência da multa de ofício proporcional.

Sobre a preclusão processual, o Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, prevê:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento. [...]

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência. [...]

Art. 16. A impugnação mencionará: [...]

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; [...]

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

O Código de Processo Civil determina:

Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente. [...]

A preclusão é a perda da faculdade de manifestação processual, seja pela prática do ato que não pode ser renovado (preclusão consumativa – art. 507 do Código de Processo Civil),

seja em razão do seu não exercício dentro do prazo previsto na legislação de regência (preclusão temporal – art. 203 do Código de Processo Civil), seja pela realização de outro ato incompatível com aquele anteriormente pretendido (preclusão lógica – art. 1000 do Código de Processo Civil), seja pela impossibilidade de se decidir novamente sobre uma questão já decidida no mesmo processo (preclusão *pro judicato* – art. 494 do Código de Processo Civil).

A Recorrente inaugura em sede recursal a discussão da matéria atinente à multa de ofício proporcional. Em sede de impugnação a Recorrente não discute especificamente esta questão.

Nesse caso fica prejudicada a necessária dialeticidade democrática essencial na construção do ato de decidir. Como esta razão recursal não foi objeto da impugnação e não foi analisada em sede de decisão de primeira instância, resta caracterizada a impossibilidade de apreciação em segunda instância de julgamento, sob pena de incorrer em vedada supressão de instância. A ideia de ônus consiste em que a Recorrente deve, no processo, praticar oportunamente determinados atos em seu próprio benefício. Tem-se como incabível que haja inovação material em sede recursal para inserção de questão diversa daquela originalmente deduzida na impugnação, devendo a inovação ser afastada por se referir a matéria não impugnada no momento processual devido. No caso, não tendo sido impugnada no momento processual oportuno, a questão referente à multa de ofício proporcional, está acobertada pelo instituto da preclusão e não pode mais ser discutida, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 e art. 507 do Código de Processo Civil.

Responsabilidade por Infrações

Tem-se que “a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato” (art. 136 do Código Tributário Nacional). Trata-se de responsabilidade do agente por infrações fiscais que independe da intenção do agente, em face da qual inexistente mitigação, ressalvando disposições em contrário da legislação de regência (art. 112, art. 136 e art. 137 e do Código Tributário Nacional). Ressalte-se que a “atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional” (art. 142 do Código Tributário Nacional). Ademais, “ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece” (art. 3º do Decreto-Lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942).

Jurisprudência e Doutrina

No que concerne à interpretação da legislação e aos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, cabe esclarecer que somente devem ser observados os atos para os quais a lei atribua eficácia normativa, o que não se aplica ao presente caso (art. 100 do Código Tributário Nacional). O Parecer Normativo Cosit nº 23, de 06 de setembro de 2013, determina “que acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo”. “As decisões proferidas pelo CARF não podem ser enquadradas como práticas

reiteradamente observadas e aceitas pelas autoridades administrativas, previstas no art. 100, III, do CTN” (Agravio em Recurso Especial nº 2554882/SP).

Inconstitucionalidade de Lei

Atinente aos princípios constitucionais, cabe ressaltar que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, uma vez que no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade (art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, art. 98 do Anexo do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023 e Súmula CARF nº 2).

Princípio da Legalidade

Tem-se que nos estritos termos legais este procedimento está de acordo com o princípio da legalidade ao qual o agente público está vinculado em razão da obrigatoriedade da aplicação da lei de ofício. Trata-se de poder-dever funcional irrenunciável vinculado à norma jurídica, cuja atuação está direcionada ao cumprimento das determinações constantes no ordenamento jurídico. Como corolário encontra-se o princípio da indisponibilidade que decorre da supremacia do interesse público no que tange aos direitos fundamentais (art. 37 da Constituição Federal, art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 e art. 98 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023).

Lançamento Reflexo

O nexo causal entre as exigências de créditos tributários, formalizados em autos de infração instruídos com todos os elementos de prova, determina que devem ser objeto de um único processo no caso em que os ilícitos dependam da mesma comprovação e sejam relativos ao mesmo sujeito passivo (art. 9º do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972). O lançamento de CSLL, sendo decorrente da mesma infração tributária, a relação de causalidade que os informa leva a que o resultado do julgamento deste feito acompanhe aquele que foi dado à exigência de IRPJ.

Dispositivo

Em assim sucedendo voto em conhecer do recurso voluntário, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Carmen Ferreira Saraiva