



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10680.723327/2014-17
ACÓRDÃO	1001-004.342 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CONSTRUTORA CONTORNO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

IRPJ E CSLL. LUCRO PRESUMIDO. CONSTRUÇÃO E IMPLANTAÇÃO DE ATERRO SANITÁRIO. EMPREITADA GLOBAL COM FORNECIMENTO DE MATERIAIS. COMPROVAÇÃO. APLICAÇÃO DOS PERCENTUAIS DE 8% (IRPJ) E 12% (CSLL). TRANSPORTE DE RESÍDUOS ENTRE MUNICÍPIOS. ATIVIDADE SEGREGADA DA LIMPEZA URBANA. NATUREZA DE TRANSPORTE DE CARGA. PERCENTUAIS REDUZIDOS. PROVIMENTO.

Comprovado que a implantação de aterro sanitário foi realizada sob a modalidade de empreitada global, com fornecimento, pela contratada, de todos os materiais indispensáveis e incorporados à obra, é aplicável o percentual de presunção de 8% para o IRPJ e de 12% para a CSLL, nos termos do art. 15 da Lei nº 9.249/1995.

O transporte de resíduos sólidos realizado de forma segregada, remunerada autonomamente e desvinculada da prestação global de limpeza urbana, inclusive entre municípios distintos, caracteriza atividade de transporte de carga, não se confundindo com serviço geral de limpeza urbana, afastando-se a aplicação do percentual de 32%. Recurso voluntário conhecido e provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: (1) conhecimento, por unanimidade de votos em conhecer do recurso voluntário (2) obras do aterro sanitário, por unanimidade de votos em dar provimento ao recurso voluntário; e (3) transporte de lixo, por unanimidade de votos em dar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

ANA CECÍLIA LUSTOSA DA CRUZ – Relator

Assinado Digitalmente

CARMEN FERREIRA SARAIVA – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Paulo Elias da Silva Filho, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Reginaldo Cezar Cardoso, Gustavo de Oliveira Machado, Ana Claudia Borges de Oliveira e Carmen Ferreira Saraiva (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto pela Construtora Contorno Ltda. contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo, que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada em face dos Autos de Infração lavrados, os quais resultaram na exigência de créditos tributários relativos ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, referentes aos anos-calendário de 2010 e 2011, no regime de lucro presumido.

Em 23/09/2014, foram lavrados os respectivos Autos de Infração sob o fundamento de que a empresa teria aplicado indevidamente os referidos coeficientes reduzidos sobre receitas que, na visão do Fisco, decorriam de prestação de serviços em geral, sujeitas, portanto, ao percentual de 32%. As atividades questionadas incluíam:

1. Coleta e transporte de lixo (domiciliar, comercial e hospitalar);
2. Serviços de varrição e capina;
3. Gerenciamento e implantação de aterros sanitários;
4. Locação de usina de asfalto e fornecimento de concreto betuminoso.

Além do reenquadramento das alíquotas, a fiscalização apurou a omissão de receitas financeiras e glosou valores de IRRF compensados sem a devida comprovação documental ou divergência com a DIRF. Em decorrência do lançamento, foram constituídos créditos tributários de IRPJ e CSLL, com as respectivas multas e encargos legais.

Regularmente intimada, a contribuinte apresentou impugnação tempestiva, na qual alegou, em síntese:

- a) equívoco na classificação de atividades sujeitas aos percentuais de presunção;
- b) desconsideração de retenções na fonte efetuadas por entes contratantes (DNIT e Prefeituras de Alfenas/MG e Pedro Leopoldo/MG);
- c) divergências nos cálculos, com apresentação de planilhas alternativas.

A 3ª Turma da DRJ/SPO, por meio do Acórdão nº 16-097.897, julgou a impugnação **parcialmente procedente**. A decisão pode ser resumida nos seguintes pontos:

- a) Manteve o percentual de 32%, fundamentando que tais serviços compõem a "limpeza urbana" e não se confundem com transporte de carga pura, conforme a Solução de Divergência Cosit nº 8/2013;
- b) Entendeu que o contrato com a Prefeitura de Alfenas era silente quanto ao emprego de materiais, o que impedia a aplicação do percentual de 8%;
- c) Acolheu o argumento da contribuinte, reconhecendo que o fornecimento de concreto asfáltico (usinado a quente) configura serviço de construção civil com emprego de materiais, permitindo a aplicação dos percentuais de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL);
- d) Manteve a glosa dos créditos que não foram corroborados pelas informações constantes na DIRF das fontes pagadoras.

Inconformada, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 14/10/2020, reiterando e expandindo suas teses defensivas, com as seguintes alegações:

- a) as receitas decorrentes da implantação do aterro sanitário configuram obra de construção civil executada por empreitada global com fornecimento de materiais, o que autoriza a aplicação dos percentuais reduzidos de presunção (8% para IRPJ e 12% para CSLL);
- b) o transporte do lixo coletado para aterro em outro município (Sabará, a 82km de distância) constitui atividade de transporte de carga segregada da limpeza pública, devendo ser tributada a 16% (ou 8% se carga) e 12%.

- c) houve violação ao princípio da verdade material, com análise excessivamente formal e dissociada da realidade contratual e operacional da obra;
- d) o julgador de primeira instância ignorou comprovantes de retenção do DNIT e das Prefeituras de Alfenas e Pedro Leopoldo;
- e) requer, assim, a baixa dos autos em diligência para a realização de perícia técnica de engenharia, visando comprovar a efetiva incorporação de materiais na obra do aterro sanitário de Alfenas.

Cabe esclarecer que a insurgência recursal está limitada à incorreta reclassificação fiscal da receita advinda da implantação do aterro sanitário no Município de Alfenas e também sobre a receita de transporte de rejeitos no Município de Pedro Leopoldo, em razão da existência de parcelamento parcial, nos termos das razões expressas às fls. 931 do Recurso Voluntário:

*Apenas à título de esclarecimento e delimitação de escopo recursal, a ora Recorrente vem informar que promoveu o **parcelamento de vários lançamentos objeto do Auto de Infração ora recorrido**, razão pela qual o objeto de insurgência desse Recurso e da anterior Impugnação apresentada **compreende exclusivamente a incorreta reclassificação fiscal da receita advinda da implantação do aterro sanitário no Município de Alfenas e também sobre a receita de transporte de rejeitos no Município de Pedro Leopoldo**, conforme passaremos a expor adiante.*

É o Relatório.

VOTO

Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz

1. Da Admissibilidade

O presente recurso voluntário foi interposto dentro do prazo legal de trinta dias, conforme estabelecido pela legislação aplicável. Ademais, estão presentes todos os demais pressupostos de admissibilidade, como legitimidade, interesse e adequação. Por essas razões, o recurso merece ser conhecido e devidamente apreciado por esta instância.

2. Do mérito

Conforme se extrai do Termo de Verificação Fiscal, fls. 45 e 46, o lançamento de ofício teve por objeto:

3.1- APLICAÇÃO INCORRETA DO PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO:

Da análise da documentação apresentada pela empresa, tais como: escrituração contábil, planilhas das Receitas Auferidas em 2010 e 2011, e também DIPJs ano calendário 2010 e 2011 constante dos sistemas da Receita Federal, verificou-se que a empresa utilizou o percentual de presunção de 8% sobre a receita bruta para a determinação das bases de cálculo do IRPJ, e de 12% para a determinação das bases de cálculo da CSLL, conforme DIPJ 2011/ ano calendário 2010 e DIPJ 2012/ ano calendário 2011.

O Anexo “Apuração Contorno 2010” e “Apuração Contorno 2011” contem as receitas auferidas pela empresa pelo regime de caixa e é parte integrante deste.

O percentual a ser aplicado sobre a receita bruta para apuração da base de cálculo do lucro presumido na atividade de construção civil por empreitada é:

- 32% (trinta e dois por cento) quando houver emprego unicamente de mão-de-obra, ou seja, sem o emprego de materiais;
- 8% (oito por cento) quando se tratar de contratação por empreitada de construção civil, na modalidade total, fornecendo o empreiteiro todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra.

Assim, para os contratos de obras de construção civil com o DNIT, DER/MG e prefeituras (obras), observou-se, através da análise dos contratos, que a construtora fornecerá todos os materiais a serem aplicados, portanto o percentual de presunção de 8% aplicado sobre a receita bruta referente a estes contratos, utilizado pela empresa, está correto.

Para as outras receitas da empresa, tais como coleta e transporte de lixo, tratamento de resíduos de saúde, serviços de varrição, capina manual e mecanizada, gerenciamento de resíduos sólidos de aterro sanitário, locação de usina de asfalto e venda de concreto betuminoso, o percentual de presunção a ser utilizado é 32% sobre a receita bruta para apuração da base de cálculo do lucro presumido, por não se enquadrarem nos serviços abaixo, cujo percentual de presunção a ser utilizado poderá ser 8%:

- venda de produtos de fabricação própria;
- venda de mercadorias adquiridas para revenda;
- industrialização de produtos em que a matéria-prima, produto intermediário e o material de embalagem tenham sido fornecidos por quem encomendou a industrialização;
- atividade rural;
- prestação de serviços hospitalares;
- prestação de serviços de transporte de carga;
- atividades de loteamento de terrenos, incorporação imobiliária e venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda (a partir de 01.01.99);

- atividade de construção por empreitada, quando houver emprego de materiais em qualquer quantidade;

- outras atividades não caracterizadas como prestação de serviços;

Da análise dos documentos apresentados pela empresa a fiscalização elaborou o anexo I, que consta deste termo, onde estão discriminados as receitas/ base de cálculo, os serviços ou obras executados. A empresa considerou para apuração do lucro presumido 8% para todas as suas receitas. A fiscalização considerou 8% para as obras e 32% para serviços, como se pode observar no anexo I.

3.2- RECEITAS FINANCEIRAS NÃO INCLUÍDAS NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL:

Da análise da DIPJ 2011 e 2012 observou-se que a empresa não incluiu na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, as receitas financeiras contabilizadas na conta contábil 4.2.01.4355 – Rendimentos de Aplicação Financeira, para o ano calendário 2010 e conta 3.7.1.1.01.0004 – Rendimentos de Aplicação Financeira, para o ano calendário 2011.

A fiscalização procedeu à adição e respectivo ajuste de tais receitas na apuração do lucro presumido, com o lançamento de ofício do IRPJ e da CSLL.

Os anexos II – Apuração das diferenças de IRPJ e III – Apuração das Diferenças de CSLL

demonstram a apuração destas diferenças.

3.3 – RECEITAS DE NOTAS FISCAIS NÃO INCLUÍDAS NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL:

Da análise das planilhas apresentadas pela empresa, conforme anexo “Apuração Contorno e Notas Emitidas 1º e 2º semestre 2010/ 2011”, observou-se que algumas notas fiscais não foram incluídas na apuração da base de cálculo da empresa e são parte integrante deste processo.

Assim, na apuração das receitas no Anexo I estas notas fiscais constam como “Não consta” no campo “Tipo de receita/ empresa”.

3.4 – DO IRPJ E CSLL RETIDOS NA FONTE:

Do imposto devido, foram deduzidos os valores retidos na fonte de IRPJ e CSLL, conforme arts. 30 e 34 da lei 10.833 de 29/12/2003, os quais foram extraídos da DIRF, ano base 2010 e 2011, conforme sistemas da Receita Federal. Estes valores estão discriminados no anexo V – Retenções DIRF.

4. DAS ALÍQUOTAS APLICADAS

Com relação ao IRPJ, foi aplicado sobre a base de cálculo apurada o percentual de 15%, e o percentual de 10% a título de adicional de imposto de renda sobre a parcela do lucro presumido que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração, conforme Art. 3º, c aput e § 1º da Lei 9.249 de 26/12/1995.

Com relação à CSLL, foi aplicado sobre a base de cálculo apurada o percentual de 9%, conforme Art. 3º, II da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08.

Ao apreciar a Impugnação apresentada contra o lançamento, a DRJ/SPO ponderou que a discussão instaurada nos autos diz respeito ao percentual de presunção aplicado pela fiscalização **a três atividades específicas: (i) coleta e transporte de lixo, (ii) gerenciamento de resíduos sólidos de aterro sanitário e (iii) venda de concreto betuminoso.**

O acórdão vergastado julgou procedente em parte a impugnação quanto à venda de concreto betuminoso e recalculou os tributos da seguinte forma:

Recálculo dos tributos

As receitas objeto de reenquadramento aos percentuais de 8% e 12% (IRPJ e CSLL) foram faturadas por intermédio das notas fiscais nº 80/2010 e nº 81/2010. Conforme planilha elaborada pela Fiscalização e constante do Anexo 1 ao Auto de Infração (fls. 49 a 73), os valores referentes a essas notas fiscais - R\$ 5.336,00 e R\$ 32.706,00, respectivamente - foram recebidos em 01/09/2010. Tendo em vista a opção da Impugnante pelo reconhecimento de suas receitas com base no regime de caixa, os tributos foram recalculados para o 3º trimestre, mantendo-se intacta a apuração referente aos demais períodos de apuração abrangidos pelo auto de infração:

IRPJ (3º TRI)	PRINCIPAL	MULTA	TOTAL
LANÇADO	297.542,48	223.156,86	520.699,34
MANTIDO	295.259,95	221.444,96	516.704,91

CSLL (3º TRI)	PRINCIPAL	MULTA	TOTAL
LANÇADO	81.444,08	61.083,06	142.527,14
MANTIDO	80.622,37	60.466,78	141.089,15

Levando-se em conta os valores quitados em parcelamento no processo nº 10680 723.885/2014-74, o saldo a pagar referente ao 3º trimestre de 2010 é de R\$ 183.439,08 para o IRPJ e R\$ 35.893,06 para a CSLL.

Desse modo, cabe destacar que a lide remanescente trata do percentual de presunção aplicado pela fiscalização a duas atividades específicas: (i) gerenciamento de resíduos sólidos de aterro sanitário e (ii) coleta e transporte de lixo.

Sobre as obras de aterro sanitário, assim constou do acórdão recorrido:

Gerenciamento de resíduos sólidos de aterro sanitário

37 Neste tópico, a Impugnante chama atenção para o detalhe de que o contrato pactuado com a Prefeitura de Alfenas englobava, além dos serviços de limpeza e coleta de lixo, a implantação e operação de aterro sanitário. Expõe que a implantação de **aterro sanitário consiste em execução de obra de construção civil para a qual a Impugnante forneceu a totalidade dos materiais incorporados**, circunstância que faz incidir o percentual de 8% e 12 % (IRPJ e CSLL) sobre as receitas auferidas.

38 De fato, dentre os objetos do Contrato nº 189/2005 (fls. 666 a 679) consta a implantação de novo aterro sanitário (fls. 666/667). A cláusula 13 dispõe sobre o valor total do contrato, conforme tabela abaixo:

13.2 – Os valores mensais para o período plurianual serão os seguintes:

Item	Serviço	Unid	Quant Mês	Valor Unitário	Total mês
1	Coleta de lixo domiciliar e comercial	Ton/mês	1.200,00	78,63	94.356,00
2	Coleta de lixo hospitalar	Ton/mês	18,00	710,50	12.789,00
3	Varição manual	Km de via	1.296,00	72,30	93.700,80
4	Equipe padrão para serviços de mutirão	Equipe/mês	1,00	51.900,00	51.900,00
5	Limpeza manual de bocas de lobo	Equipe/mês	1,00	28.200,00	28.200,00
6	Serviço de apoio c/caminhão basculante e carregadeira	Equipe/mês	1,00	31.100,00	31.100,00
7	Parceria educação ambiental	Vb/mês	1,00	14.800,00	14.800,00
8	Equipe divulgação ambiental	Equipe/mês	1,00	10.050,00	10.050,00
9	Manutenção de SIG	Manut/mês	1,00	1.760,00	1.760,00
10	Instalação balança do aterro controlado	Obra	Cronog	138.500,00	-
11	Operação do aterro controlado	Serv/mês	1,00	54.200,00	54.200,00
12	Encerramento do aterro controlado	Obra	Cronog	130.000,00	-
13	Implantação do aterro sanitário	Obra	Cronog	1.346.879,36	-
14	Operação do aterro sanitário	Ton/mês	2.000,00	47,15	94.300,00

39 Os itens 10, 12 e 13 referem-se a obras relacionadas ao encerramento de aterro sanitário e à implantação de novo aterro. O coeficiente de presunção aplicável à atividade de construção era, à época dos fatos, disciplinado pelo art. 1º, § 7º, II, da Instrução Normativa SRF nº 480, de 2004. A IN RFB nº 1.700, de 2017, ato mais recente a versar sobre essa matéria, manteve a mesma disciplina vigente desde 2004:

Art. 33. A base de cálculo do IRPJ, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta definida pelo art. 26, auferida na atividade, deduzida das devoluções, das vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos. § 1º Nas seguintes atividades o percentual de determinação da base de cálculo do IRPJ de que trata o caput será de: (...) II - 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida: (...) d) na atividade de construção por empreitada com emprego de todos os materiais indispensáveis

à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra; (...) IV - 32% (trinta e dois por cento) sobre a receita bruta auferida com as atividades de: (...) DRJ/SPO Fls. 12 d) construção por administração ou por empreitada unicamente de mão de obra ou com emprego parcial de materiais; (...) Art. 34. A base de cálculo da CSLL, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 12% (doze por cento) sobre a receita bruta definida pelo art. 26, auferida na atividade, deduzida das devoluções, das vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos. § 1º O percentual de que trata o caput será de 32% (trinta e dois por cento) para as atividades de: (...) IX - construção por administração ou por empreitada unicamente de mão de obra ou com emprego parcial de materiais.(grifou-se).

40 Com base na legislação destacada, depreende-se que somente em relação às receitas decorrentes da atividade de construção por empreitada com fornecimento de todos os materiais indispensáveis à sua execução poderão ser utilizados os percentuais de 8% e de 12%, respectivamente, para determinação do lucro presumido e da base de cálculo da CSLL. Caso contrário, o percentual aplicado será de 32%.

41 A Solução de Consulta Cosit nº 34, de 2017, aplica esse entendimento à construção ou implantação de aterro sanitário:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ ATERRO SANITÁRIO. OPERAÇÃO. CONSTRUÇÃO OU IMPLANTAÇÃO. FORNECIMENTO DE MATERIAIS. BASE DE CÁLCULO. PERCENTUAL DA RECEITA BRUTA. Na atividade de prestação de serviços de operação de aterro sanitário, a apuração da base de cálculo do IRPJ deve ser efetuada mediante a aplicação do percentual de 32% (trinta e dois por cento) sobre a receita bruta auferida. Por outro lado, **na atividade de construção e implantação de aterro sanitário, cujos contratos de prestação de serviços prevejam o emprego de materiais a cargo da pessoa jurídica contratada**, a apuração da base de cálculo do IRPJ deve ser efetuada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta daí decorrente.(grifou-se).

42 As receitas auferidas com a operação de aterro sanitário (prestação de serviço) submetem-se ao percentual de 32%; quanto à construção ou implantação, o percentual incidente dependerá do tipo de contratação: caso a execução da obra se dê na modalidade de empreitada cujo contrato estabeleça o fornecimento pelo contratado da totalidade dos materiais utilizados, a base de cálculo será presumida mediante aplicação do coeficiente de 8% e 12%.

43 O Contrato nº 189/2005 pactuado entre a Impugnante e a Prefeitura de Alfenas é silente em relação ao emprego de materiais. Aliás, nesse contrato praticamente não há menção à implantação do novo aterro sanitário, à exceção do item 13.2, que fixa os valores unitários de cada um dos serviços previstos. Essa circunstância impossibilita a modificação do lançamento, **haja vista não terem sido carreados aos autos elementos de prova bastantes para a comprovação daquilo que é alegado na impugnação.**

Assim, pelo que se depreende da decisão recorrida, a improcedência da impugnação se deu, essencialmente, pela consideração da **ausência de provas acerca do emprego de materiais**.

Por outro lado, em sede recursal, a Recorrente assevera:

III.I- DAS OBRAS DO ATERRO SANITÁRIO NO MUNICÍPIO DE ALFENAS

6. Nesse contexto, Ilustres Julgadores, cumpre-nos desde logo ressaltar que a ora Recorrente – Construtora Contorno Ltda. -, determinou-se em celebrar com a Municipalidade de Alfenas competente Contrato Administrativo de nº 189/2005, datado de 23 de Agosto de 2005, cujo objeto compreendia (i) a prestação de serviços de limpeza urbana dentro dos limites geográficos do Município contratante, serviços esses que abrangiam desde coleta de resíduos sólidos à varrição, capina, pintura de meios-fios e limpeza de bueiros de vias públicas; (ii) implantação do aterro sanitário e, ainda, (iii) a operação de aterros sanitários e serviços finais, conforme poder-se-ia verificar dos documentos que seguem em anexo.

7. Por sua vez, determinou-se o Ilmo. Fiscal em reclassificar todas as receitas da empresa oriundas do citado contrato como sendo de prestação de serviço em geral, atribuindo percentual de presunção de 32% sobre a receita bruta e não de 8%, anteriormente adotada pela Recorrente, inclusive, sobre as receitas de **implantação do novo Aterro Sanitário do Município de Alfenas, que se trata de complexa obra de engenharia, com fornecimento de mão-de obra, equipamentos, materiais e demais insumos necessários em regime de empreitada global**. (...).

9. Ora, Exas., tal ilação assumida pela decisão ora recorrida emerge absurda, vez que da simples leitura do objeto do contrato ajustado com a Municipalidade de Alfenas ver-se-ia ter sido a ora Recorrente contratada para promover a **IMPLANTAÇÃO DE UM NOVO ATERRO SANITÁRIO**, conforme adiante: (...).

10. E mais, na Cláusula 13 do mesmo contrato é detalhado o valor do contato e, inclusive, o **valor para a implantação do aterro sanitário, de forma global, compreendendo o fornecimento de mão de obra e de todos os materiais necessários**, senão, vejamos: (...).

11. Mais, da leitura do item **13.2 do Contrato 189/2005 e, especificamente, dos itens 10, 12 e 13 do quadro de serviços, ver-se-ia que esses são definidos como OBRA**, possuindo, inclusive, cronogramas específicos para sua execução sem qualquer vinculação com os serviços de limpeza urbana e/até mesmo a operação do aterro sanitário, o que evidencia, sem sombra de dúvidas, de que estamos tratando de **OBRA POR EMPREITADA NA MODALIDADE GLOBAL**.

12. E tanto o é, Ilmos. Julgadores, que os **anexos do referido Contrato trouxeram toda a especificação dos materiais a serem adquiridos pela Recorrente para**

aplicação na obra, tendo, inclusive, sido emitido um termo aditivo especificamente sobre isso (16º aditivo contratual), do qual constava DETALHAMENTO SUFICIENTE E MINUCIOSO DE TODOS OS MATERIAIS EMPREGADOS NA OBRA, conforme poder-se-ia verificar da folha 1 da planilha do citado aditivo, abaixo reproduzida: (...).

13. Ou seja, Ilmos. Julgadores, pela leitura da citada planilha e dos demais documentos constantes dos anexos do citado contrato e de seus aditivos, poder-se-ia constatar terem sido especificados **TODOS os materiais e serviços que deveriam ser realizados pela Recorrente na implantação do aterro sanitário, inclusive, com os quantitativos dos materiais a serem efetivamente empregados na obra e com o cronograma de implantação dessa mesma obra, que poderia ser assim sintetizado:** -Construção de alambrado para fechamento da entrada do aterro e portão acesso pessoal e veículos; - Drenagem superficial da área onde foram construídos o prédio da Administração, com refeitório, vestiário, copa e salas para os administradores e controladores do Aterro, guarita de controle de acesso e sala de operação da balança rodoviária; - Construção da administração - Fornecimento e instalação de balança para pesagem dos caminhões, inclusive com sala de operação - Abertura de vias de acesso e pavimentação por encascalhamento (pavimentação) - Construção de poços de monitoramento da água dentro do Aterro; - Implantação do Sistema de tratamento do chorume, com lagoas anaeróbica e facultativa; - Perfuração de poço artesiano e instalação de reservatório de água; - Execução de medidores de recalque no Aterro; - Execução de drenagem de gases e do chorume; - Construção de fossa e rede de esgoto para atender a área administrativa; - Implantação da célula do Aterro, com escavação, carga e descarga de solo; - Impermeabilização da célula do Aterro, com manta PEAD; - Instalação de rede elétrica, para fornecimento de energia na área do Aterro; - Melhoramento nas vias de acesso ao Aterro, com serviços de drenagem e pavimentação; - Plantio de grama e árvores.

14. Mais, Ilmos. Julgadores, ignorou a r. decisão ora recorrida ter a ora Recorrente também juntado aos autos as notas fiscais emitidas pela a implantação do aterro, as quais encontram-se acompanhadas das respectivas medições dos serviços prestados, evidenciando toda a relação dos materiais empregados na obra, cuja aquisição era de responsabilidade exclusiva da Recorrente, dada a natureza de empreitada global dessa obra.

15. Nesse sentido e à título exemplificativo, destacamos abaixo a medição apresentada junto com a Nota Fiscal sob nº 2011/40, que contempla a relação dos serviços e dos materiais aplicados na obra respectiva: (...).

16. Ora, Ilmos. Julgadores, pela análise dessa medição, dúvidas não restam de que a construção do aterro sanitário foi executada pela ora Recorrente com a disponibilização de não somente a mão de obra e equipamentos para a execução, mas, também e, principalmente, dos materiais necessários para tanto.

18. Ditas considerações, Ilustres Julgadores, se fazem aqui necessárias porquanto a Recorrente, como optante pelo regime de tributação com base no Lucro Presumido e na qualidade de pessoa jurídica que realizou uma obra fornecimento de materiais, entende ser direta beneficiária da regra disposta no Ato Declaratório Normativo COSIT nº 06 de 13 de janeiro de 1997, bem como no art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, que lhe permitem oferecer os seus resultados à tributação pelo **Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, adotando-se como base de cálculo para essa exação o equivalente a 8% (oito por cento) de suas receitas de prestação de serviços, como de ver-se daquele regramento legal, a saber: (...).**

19. Da mesma forma, submete-se ainda a Recorrente ao recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, sob o regime de Lucro Presumido, conforme disposto no art. 88 da Instrução Normativa SRF nº 390 de 30 de janeiro de 2.004, que, por sua vez, prevê a aplicação do **percentual reduzido de 12% (doze por cento) para a aferição da base de cálculo daquela exação**, in verbis: (...).

20. Ressaltamos, nesse sentido, Ilmos. Julgadores, que a Solução de Consulta sob nº 34 de 2017 expressa e formalmente consagra entendimento de que a operação do aterro sanitário é diferente da construção e implantação do aterro sanitário, ressaltando a aplicação do percentual de 8% para a construção e implantação do aterro sanitário, senão, vejamos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ EMENTA: ATERRO SANITÁRIO. OPERAÇÃO. CONSTRUÇÃO OU IMPLANTAÇÃO. FORNECIMENTO DE MATERIAIS. BASE DE CÁLCULO. PERCENTUAL DA RECEITA BRUTA. NA ATIVIDADE DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE OPERAÇÃO DE ATERRO SANITÁRIO, A APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ DEVE SER EFETUADA MEDIANTE A APLICAÇÃO DO PERCENTUAL DE 32% (TRINTA E DOIS POR CENTO) SOBRE A RECEITA BRUTA AUFERIDA. POR OUTRO LADO, **NA ATIVIDADE DE CONSTRUÇÃO E IMPLANTAÇÃO DE ATERRO SANITÁRIO, CUJOS CONTRATOS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PREVEJAM O EMPREGO DE MATERIAIS A CARGO DA PESSOA JURÍDICA CONTRATADA, A APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ DEVE SER EFETUADA MEDIANTE A APLICAÇÃO DO PERCENTUAL DE 8% (OITO POR CENTO) SOBRE A RECEITA BRUTA DAÍ DECORRENTE.**

21. Ressalte-se, inclusive, Ilustres Julgadores, que não obstante ausente expressa menção na cláusula que declara o objeto do contrato firmado com a Municipalidade de Alfenas acerca da responsabilidade da Recorrente pelo fornecimento dos materiais necessários para a execução do aterro sanitário, fato é que tal fornecimento e o posterior emprego desses materiais para a execução dos serviços contratados encontra-se subsumido implicitamente no próprio objeto dessas contratações foi detalhado nos anexos desse contrato e, mais especificamente, no 16º Aditivo daquele contrato, repita-se, por ser inerente à execução dos serviços contratados a incorporação de tais materiais à

obra executada, donde forçoso resta concluir-se pela completa adequação da opção assumida pela Recorrente de adotar os percentuais reduzidos dispostos no Ato Declaratório Normativo COSIT nº 06/97 e na Instrução Normativa SRF nº 390/04 para a determinação da base de cálculo das exações IRPJ e CSLL devidas pela mesma, vez que efetivamente realizou e executou serviços especializados de engenharia civil através de empreitadas com fornecimento de materiais, seguindo, inclusive, orientação desse próprio E. Conselho Administrativo Fiscal – antigo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda – que, ao deparar-se com tal questão, posicionou-se no sentido de que: (...).

22. E mais, Ilustres Julgadores, não podemos aqui perder de vista que a própria Secretaria da Receita Federal do Brasil, quando da apreciação de inúmeras consultas administrativas realizadas por contribuintes em situação semelhante à presente, sempre reconheceu e declarou que as receitas decorrentes da construção por empreitada com fornecimento, pelo empreiteiro, de materiais indispensáveis à consecução da atividade contratada, estão sujeitas à aplicação daqueles percentuais reduzidos previstos em lei, senão, vejamos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL EMENTA: LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO. ATIVIDADE DE EXECUÇÃO DE OBRAS DE ENGENHARIA CIVIL COM EMPREGO DE MATERIAIS. NA ATIVIDADE DE CONSTRUÇÃO POR EMPREITADA, COM EMPREGO DE MATERIAIS, O PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL SERÁ DE DOZE POR CENTO, DESDE QUE SE TRATE DE EXECUÇÃO DE OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL OU SEUS SERVIÇOS AUXILIARES E COMPLEMENTARES E A EMPREITADA ESTABELEÇA O FORNECIMENTO TOTAL DOS MATERIAIS NECESSÁRIOS À OBRA, CONFORME A NORMA EM VIGOR A PARTIR DE 2005. O PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL É DE TRINTA E DOIS POR CENTO EM SE TRATANDO DE CONSTRUÇÃO POR ADMINISTRAÇÃO OU POR EMPREITADA NA MODALIDADE PARCIAL. TRATANDO-SE DE ATIVIDADES DIVERSIFICADAS, AS RECEITAS SERÃO SEGREGADAS POR ATIVIDADE, CABENDO A CADA UMA O SEU PERCENTUAL. DISPOSITIVOS LEGAIS: INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 480, DE 15/12/2004, ART. 32, INCISO II, COM A REDAÇÃO DADA PELA IN SRF Nº 539, DE 25/04/2005; ART. 1º, § 7º, INCISO II; ART. 2º, CAPUT. ATO DECLARATÓRIO NORMATIVO COSIT Nº 30, DE 14/10/1999. LEI Nº 9.249, DE 26/12/1995, ART. 15, § 2º; LEI Nº 8.981, DE 20/01/1995, ART. 57, COM A REDAÇÃO DADA PELA LEI Nº 9.065, DE 20/06/1995. (RESULTADO DE CONSULTA Nº 73, DE 9 DE AGOSTO DE 2.005)

LUCRO PRESUMIDO - BASE DE CÁLCULO - O PERCENTUAL A SER APLICADO SOBRE A RECEITA BRUTA PARA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO LUCRO PRESUMIDO, NA ATIVIDADE DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DA CONSTRUÇÃO CIVIL, É DE TRINTA E DOIS POR CENTO, QUANDO HOUVER EMPREGO UNICAMENTE DE MÃO-DE-OBRA OU DE OITO POR CENTO, QUANDO HOUVER EMPREGO DE MATERIAIS, EM QUALQUER QUANTIDADE. O PERCENTUAL DE TRINTA E DOIS POR CENTO PODERÁ SER REDUZIDO PARA DEZESSEIS POR CENTO QUANDO A RECEITA BRUTA ANUAL NÃO ULTRAPASSAR CENTO E VINTE MIL REAIS. DISPOSITIVOS

LEGAIS: RIR/1999, ARTS. 246, 516, § 3º, 519, § 1º, III, "A", ADN COSIT Nº6/1997, I. (PROCESSO DE CONSULTA Nº 72/99. SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL - SRRF / 1A. REGIÃO FISCAL. PUBLICAÇÃO NO D.O.U.: 04.01.2000) (GRIFO NOSSO)

23. Portanto, Eminentes Julgadores, resta claro e evidente que o argumento basilar adotado pela fiscalização para sustentar os lançamentos formalizados em face da Recorrente, qual seja, a suposta ausência de fornecimento de matérias em suas obras, foi integralmente repelido pelas provas trazidas aos autos, que comprovam que a Recorrente responsabilizou-se **pelo fornecimento dos materiais imprescindíveis à prestação/execução do contrato realizados**, os quais foram adquiridos pela Recorrente de terceiros e encaminhadas ao canteiro de obra, como de ver-se das inúmeras Notas Fiscais ora anexadas aos autos.

Pelo que se extrai dos fundamentos da decisão recorrida e dos argumentos dispostos no recurso voluntário, há convergência de entendimentos quanto à análise jurídica da matéria, pois a premissa para o reconhecimento da aplicação dos percentuais de 8% e 12% em detrimento do percentual de 32% **é a de que, na atividade de construção e implantação de aterro sanitário, haja previsão do emprego de materiais a cargo da pessoa jurídica contratada.**

Acerca do tema, o art. 15 da Lei n.º 9.249/1995 assim preceitua:

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, sem prejuízo do disposto nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

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

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

II - dezesseis por cento:

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

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

III - trinta e dois por cento, para as atividades de: (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)

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

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).

e) prestação de serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura vinculados a contrato de concessão de serviço público. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

IV - 38,4% (trinta e oito inteiros e quatro décimos por cento), para as atividades de operação de empréstimo, de financiamento e de desconto de títulos de crédito realizadas por Empresa Simples de Crédito (ESC). (Incluído pela Lei Complementar nº 167, de 2019)

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

§ 3º As receitas provenientes de atividade incentivada não comporão a base de cálculo do imposto, na proporção do benefício a que a pessoa jurídica, submetida ao regime de tributação com base no lucro real, fizer jus.

§ 4º O percentual de que trata este artigo também será aplicado sobre a receita financeira da pessoa jurídica que explore atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda, quando decorrente da comercialização de imóveis e for apurada por meio de índices ou coeficientes previstos em contrato. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

Além disso, a Solução de Consulta COSIT n.º 34 de 16/01/2017 assim dispôs:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

EMENTA: ATERRO SANITÁRIO. OPERAÇÃO. CONSTRUÇÃO OU IMPLANTAÇÃO. FORNECIMENTO DE MATERIAIS. BASE DE CÁLCULO. PERCENTUAL DA RECEITA BRUTA

Na atividade de prestação de serviços de operação de aterro sanitário, a apuração da base de cálculo do IRPJ deve ser efetuada mediante a aplicação do percentual de 32% (trinta e dois por cento) sobre a receita bruta auferida. Por outro lado, **na atividade de construção e implantação de aterro sanitário, cujos contratos de prestação de serviços prevejam o emprego de materiais a cargo da pessoa jurídica contratada, a apuração da base de cálculo do IRPJ deve ser efetuada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta daí decorrente.**

DISPOSITIVOS LEGAIS: Constituição Federal de 1988, artigo 150, parágrafo 6º; Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 (atualizada até a Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014), artigo 15, caput, parágrafos 1º, inciso III, alínea "a", e 2º; Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (atualizada pela Lei nº 12.973, de 2014), artigo 25; Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR), artigos 518 e 519, parágrafos 1º, inciso III, alínea "a", e 3º; Decreto nº 7.708, de 2 de abril de 2012, Capítulo 24; e ADN Cosit nº 6, de 13 de janeiro de 1997.

Contudo, não obstante a convergência sobre a posição jurídica aplicável, o Colegiado *a quo* entendeu pela ausência de comprovação do emprego de materiais no Contrato n.º 189/2005, razão pela qual julgou improcedente a manifestação de inconformidade, nessa parte.

Por sua vez, a Recorrente faz menção a vários documentos constantes dos autos, tais como contratos e notas fiscais, a fim de demonstrar que houve a devida comprovação do emprego de materiais.

Assim, para a análise da controvérsia, faz-se necessário averiguar se a documentação acostada aos autos demonstra a existência do emprego de material na referida contratação.

Compulsando-se o **Contrato n.º 189/2005**, que foi celebrado entre o Município de Alfenas e a Recorrente, extrai-se os seguintes apontamentos sobre a implantação do aterro sanitário, fls. 666 e seguintes:

CLÁUSULA 01. DO OBJETO

1.1 - Obriga-se a Contratada à prestação dos serviços de limpeza pública no Município de Alfenas(MG), e outros serviços afins e correlatos, de acordo com as normas aplicáveis, compreendendo as seguintes atividades:

- a) Coleta e transporte de lixo domiciliar e comercial com utilização de caminhões compactadores;
- b) Coleta e transporte de lixo hospitalar, através de veículo fechado e de pequeno porte capacidade para 500 Kg;
- c) Varrição manual de vias e logradouros públicos com retirada dos resíduos;
- d) Capina manual e mecanizada;
- e) Pintura de meio-fio;
- f) Limpeza manual de bueiros.
- g) Serviço de apoio através de caminhão basculante com cap. 6 m³ e carregadeira;
- h) Operação do Aterro Controlado;
- i) Implantação e Operação de Balança no Aterro Controlado;
- j) Implantação do novo Aterro Sanitário.

CLÁUSULA 13. DO VALOR TOTAL DO CONTRATO

13.1 - O valor estimado para o prazo contratual de 60 (sessenta) meses, é de R\$ 27.031.327,36 (vinte e sete milhões, trinta e um mil, trezentos e vinte e sete reais e trinta e seis centavos) necessários para a contratação, data-base maio/2005., devendo seguir o seguinte plano de aplicação para os exercícios financeiros 2005 e 2006:

E.F.	Período	ED 3.3.90.39.	ED 4.4.90.51.	Valor Global
2005	Set a Dez	1.230.000,00	1.213.000,00	2.443.000,00
2006	Jan a Dez	5.106.000,00	1.300.000,00	6.406.000,00

13.2 – Os valores mensais para o período plurianual serão os seguintes:

Item	Serviço	Unid	Quant Mês	Valor Unitário	Total mês
1	Coleta de lixo domiciliar e comercial	Ton/mês	1.200,00	78,63	94.356,00
2	Coleta de lixo hospitalar	Ton/mês	18,00	710,50	12.789,00
3	Varrição manual	Km de via	1.296,00	72,30	93.700,80
4	Equipe padrão para serviços de mutirão	Equipe/mês	1,00	51.900,00	51.900,00
5	Limpeza manual de bocas de lobo	Equipe/mês	1,00	28.200,00	28.200,00
6	Serviço de apoio c/caminhão basculante e carregadeira	Equipe/mês	1,00	31.100,00	31.100,00
7	Parceria educação ambiental	Vb/mês	1,00	14.800,00	14.800,00
8	Equipe divulgação ambiental	Equipe/mês	1,00	10.050,00	10.050,00
9	Manutenção de SIG	Manut/mês	1,00	1.760,00	1.760,00
10	Instalação balança do aterro controlado	Obra	Cronog	138.500,00	-
11	Operação do aterro controlado	Serv/mês	1,00	54.200,00	54.200,00
12	Encerramento do aterro controlado	Obra	Cronog	130.000,00	-
13	Implantação do aterro sanitário	Obra	Cronog	1.346.879,36	-
14	Operação do aterro sanitário	Ton/mês	2.000,00	47,15	94.300,00

Com base na literalidade do contrato mencionado, não há dúvidas sobre a obra de implantação do aterro sanitário e, com base nos boletins de medição, fls. 684 a 686 e 693 a 697, há fornecimento de materiais necessários à implantação do aterro.

Corroborando o exposto, tem-se a sequência de notas fiscais constantes dos autos, nas quais constam materiais empregados na obra tais como areia, calha de alumínio, cimento e outros.

Dessa forma, entendo que restou demonstrado o fornecimento dos materiais a cargo da pessoa jurídica contratada, de modo que a apuração da base de cálculo do IRPJ deve ser efetuada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta daí decorrente e 12% de CSLL, razão pela qual dou provimento ao recurso nessa parte.

No que se refere à **coleta e transporte de lixo**, assim constou do acórdão recorrido:

Coleta e transporte de lixo

31 Entende a Impugnante que o transporte de lixo caracteriza-se como **prestação de serviço de transporte e, portanto, a receita bruta decorrente dessa atividade estaria sujeita ao percentual de presunção de 16%**, para a composição do lucro presumido, e **de 12%, para a determinação da base de cálculo da CSLL**, com base nos arts, 15, § 1º, II, “a”, e 20, da Lei nº 9.249, de 1995. Afirmo que essa realidade pode ser verificada nos **Contratos nº 305/2005 e nº 239/2010**, firmados com a Prefeitura Municipal de Pedro Leopoldo, que teriam por objeto o transporte de lixo.

32 Escrutinando os contratos mencionados, vê-se que ambos tem como objeto a prestação de serviços de limpeza urbana de forma ampla. No que concerne especificamente ao transporte de lixo, **verifica-se que a obrigação contratual relaciona-se à coleta e transporte do lixo domiciliar, comercial e hospitalar:**

Contrato nº 305/2005 (fls. 716 a 722)

CLÁUSULA PRIMEIRA - DO OBJETO

Constitui objeto do presente Contrato a prestação de serviços de Limpeza Pública, no Município de Pedro Leopoldo, conforme solicitação da Secretaria Municipal de Serviços Públicos e especificações constantes do Edital da Concorrência Pública nº 001/2005 que integram o presente instrumento.

Os serviços se compõem de:

- a. Coleta e transporte de lixo domiciliar e comercial com utilização de caminhões compactadores com capacidade de 12m³ a 15m³;
- b. Coleta e transporte de lixo hospitalar, através de veículo fechado e de pequeno porte com capacidade para 500 Kg;
- c. Varrição manual de vias e logradouros públicos com retirada dos resíduos;
- d. Capina manual e mecanizada;
- e. Pintura de meio-fio;
- f. Serviço de apoio através de caminhão basculante com capacidade mínima de 6 m³ e carregadeira;
- g. Caminhão basculante com motorista e dois ajudantes de caminhão
- h. Coleta Seletiva com a utilização de caminhão com carroceria com capacidade mínima de 6 toneladas com 2(dois) garis coletores;

Contrato nº 239/2010 (fls. 725 a 735)

CLÁUSULA PRIMEIRA – DO OBJETO

1.1 – Constitui objeto da presente contratação **A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS ESPECIALIZADOS DE COLETA E TRANSPORTE DE RESÍDUOS SÓLIDOS DOMICILIAR E COMERCIAL E COLETA E TRATAMENTO DE RESÍDUOS DE SAÚDE, CONFORME DESCRITO E ESPECIFICADO NO EDITAL DE LICITAÇÃO E SEUS ANEXOS I E II.**

1.1.1 – A execução do objeto contratual deverá atingir o fim a que se destina, com eficácia e qualidade requerida;

1.1.2 – O regime de execução deste contrato é o de empreitada por preço unitário.

33. Percebe-se que os **contratos referidos possuem um escopo mais amplo do que o simples transporte de lixo**. Esta atividade está inserida em um contexto maior de limpeza pública, no qual o lixo é coletado e transportado até o local de descarte. O tema aqui abordado já foi objeto de manifestação por parte da Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) da RFB, que na **Solução de Divergência (SD) nº 8, de 2013**, deixou assentado que:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

COLETA DE RESÍDUOS SÓLIDOS URBANOS. SERVIÇOS DE VARRIÇÃO. SERVIÇOS DE PODA DE ÁRVORES E REMOÇÃO DE VEGETAÇÃO. LUCRO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO.

As atividades de prestação de serviços de limpeza urbana e coleta de lixo, ainda que nelas esteja envolvido o transporte dos resíduos gerados ou coletados até aterros sanitários, estão enquadradas na alínea “a” do inciso III do § 1º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995.

A pessoa jurídica tributada pelo IRPJ no regime de lucro presumido apurará a base de cálculo do imposto e do adicional, 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.

Dispositivos Legais: Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 1995, art. 15; Lei nº 9.430, de 1996, art. 25; Decreto nº 7.708, de 2012.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

COLETA DE RESÍDUOS SÓLIDOS URBANOS. SERVIÇOS DE VARRIÇÃO. SERVIÇOS DE PODA DE ÁRVORES E REMOÇÃO DE VEGETAÇÃO. BASE DE CÁLCULO.

As atividades de prestação de serviços de limpeza urbana e coleta de lixo, ainda que nelas esteja envolvido o transporte dos resíduos gerados ou coletados até aterros sanitários, estão enquadradas na alínea “a” do inciso III do § 1º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995.

A pessoa jurídica tributada pelo IRPJ no regime de lucro presumido apurará a base de cálculo da 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.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 1995, art. 20; Decreto nº 7.708, de 2012.

34 A essência daquele pronunciamento **repousa na natureza diversa que se observa entre o transporte de cargas em geral e o transporte de resíduos urbanos**. O primeiro envolve o procedimento de receber uma carga em um ponto determinado e transportá-la até um ponto de entrega, existindo sempre um remetente e um destinatário, resumindo-se o contrato exclusivamente a isso. Deve-se reconhecer ainda que a carga possui valor intrínseco, sendo sempre identificada e individualizada. **Por outro lado, o transporte dos resíduos urbanos, das vias públicas para os aterros sanitários, é realizado como atividade parte do serviço geral de limpeza urbana.** Os resíduos não possuem em geral valor intrínseco, tampouco há individualização e identificação do material transportado. Substantivamente, o transporte representa o ato final de um único processo que se inicia com a coleta, seja ela domiciliar, comercial ou hospitalar.

35 Essa diferenciação delineada possui suporte normativo no Decreto nº 7.708, de 2 de abril de 2012, que instituiu a Nomenclatura Brasileira de Serviços, Intangíveis e Outras Operações que Produzam Variações no Patrimônio – NBS, e

as Notas Explicativas a essa Nomenclatura. Ao proceder à classificação dos serviços, a NBS apresenta uma segregação nítida entre serviços de transporte e serviços de coleta de resíduos. Os primeiros estão presentes na Seção II em cujo capítulo 5 encontram-se os serviços de transporte de cargas. Já na Seção V, identificam-se, no capítulo 24, os serviços de tratamento, eliminação e coleta de resíduos sólidos, saneamento, remediação e serviços ambientais.

36 Diante do exposto, **tem-se por correto o enquadramento da receita bruta derivada do transporte de lixo no percentual de presunção do lucro de 32%, próprio da prestação de serviços em geral.**

Portanto, o entendimento da decisão *a quo* considerou o transporte de resíduos urbanos como **parte da atividade de serviço geral de limpeza urbana**, motivo pelo qual manteve o percentual aplicado de 32%.

De forma distinta, a Recorrente alega que o transporte de lixo se caracteriza como prestação de **serviço de transporte de carga** e, por consequência, a receita bruta decorrente dessa atividade estaria sujeita ao percentual de presunção de 16%, para a composição do lucro presumido, e de 12%, para a determinação da base de cálculo da CSLL.

Em seu recurso voluntário, a Recorrente traz as seguintes alegações:

32. Nesse tocante, Ilmos. Julgadores, insta consignarmos que a Recorrente fora inicialmente contratada para realizar os serviços de limpeza urbana no Município de Pedro Leopoldo, sendo que, devido a problemas ambientais com o lixão no Município, **tal contratação foi posteriormente ampliada, passando a contemplar o transporte do lixo pela mesma recolhido para a cidade vizinha (Sabará), conforme poder-se-ia verificar do 2º Termo Aditivo do Contrato**, destacamos:

CLÁUSULA TERCEIRA – DA JUSTIFICATIVA

Conforme Comunicação Interna nº 48 de 31/05/2006, da Secretaria Municipal de Serviços Públicos, solicita-se a alteração do contrato, devido à necessidade da transferência do local de deposição do lixo recolhido para o Aterro Macaúbas, localizado a Rodovia MG 5, Km 81, bairro General Carneiro – Sabará/MG, para absorver o aumento de 82 (oitenta e dois) km diários na distância para o transporte do lixo urbano recolhido no Município.

33. Nesse contexto, Ilmos. Julgadores, a Recorrente, como optante pelo regime de tributação com base no Lucro Presumido e na qualidade de pessoa jurídica que realiza o transporte de materiais, entendeu ser direta beneficiária da regra no § 1º, inciso II do Artigo 519 do Decreto 3.000/1999, que lhe permitia oferecer os seus resultados decorrentes da atividade de transportes de cargas à tributação pelo Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição sobre o lucro líquido, adotando-se como base de cálculo para essa exação o equivalente a 16%

(dezesseis por cento) de suas receitas de transporte de materiais, como de ver-se daquele regramento legal, transcrevemos: (...).

34. Insta consignar que o citado dispositivo legal permite a tributação com base de cálculo **presumida à 8% (oito por cento) para o transporte de carga e a 16% para serviço de transporte em geral**, não havendo dúvidas de que o contrato celebrado pela Recorrente **continha clara diferenciação entre o serviço de prestação de limpeza urbana e o serviço de transporte de lixo, vez que esse último possuía inclusive uma remuneração específica e segregada no contrato, o que, no entendimento da Recorrente, justificava seu enquadramento como serviço de transporte, nos termos do citado dispositivo legal.**

35. Ressalte-se, ainda, que o **serviço de transporte é realizado, no presente contrato, de maneira segregada e o faturamento é realizado de maneira individualizada em relação ao serviço de limpeza urbana**, como pode ser verificado pela análise das **notas fiscais no processo**, senão, vejamos:

50ª medição serviços de limpeza urbana no município de Pedro Leopoldo-MG conf. Contrato 305/2005 e aditivos, ref. Ao período de 01.02.2010 a 28.02.2010

- Coleta de lixo domiciliar e comercial: Qte. 696,810 ton. - P.Unit. R\$ 116,29 - P.Total: R\$ 81.032,03
- Transporte do lixo para Aterro Macaúba em Sabará-MG: P.Unit. R\$ 38.923,65 - P.Total R\$ 38.923,65
- Valor dos Equipamentos utilizados: R\$ 59.977,84

36. Ademais, Ilmos. Julgadores, importante se tenha em mente de que **não estamos tratando do transporte de resíduos no Município, mas, sim, do transporte de resíduos realizado entre os Municípios de Pedro Leopoldo e de Sabará**, o qual, após a coleta, é levado para uma estação de transbordo no Município (foto abaixo) em caminhão comum de carga.

37. Ou seja, Ilmos. Julgadores, todos os caminhões que realizavam a coleta seletiva chegavam com os resíduos coletados na estação de transbordo, onde todo o material era colocado em caminhões específicos para realizar o transporte para o Município de Sabará, sendo certo, ainda, que esse transporte, via de regra, englobava uma quantidade muito superior à simples coleta diária dos serviços no Município, sendo executada por caminhões normais de transporte de carga.

38. Ressalte-se, inclusive, Ilmo. Julgador, por problemas técnicos e devidamente autorizada pelo contrato com a Municipalidade, determinou-se a Recorrente em realizar eventualmente a subcontratação da Localix Serviços Ambientais para realizar o transporte desses materiais entre as 2(duas) cidades, sendo certo, ainda, que o transporte era realizado em caminhão comum e o valor era fixo por viagem, destacamos trecho do contrato celebrado entre as partes (doc. anexo):

CLÁUSULA PRIMEIRA - DO OBJETO

1.1 - O presente Contrato tem por objeto a execução de **TRANSPORTE DE RESÍDUOS**, utilizando carretas de grande porte, da cidade de Pedro Leopoldo/MG para o CTRS Macaúbas na cidade de Sabará/MG.

CLÁUSULA SEGUNDA – PRAZO

2.1 – O prazo de locação será de 12 (Doze), meses iniciando a sua contagem a partir da data de assinatura do contrato, sendo renovado automaticamente a cada 06 meses caso não haja manifestação em contrário por escrito.

CLÁUSULA TERCEIRA – PREÇOS E VALOR

3.1 - A CONTRATANTE pagará à CONTRATADA pelos serviços executados, o valor de R\$ 500,00 (Quinhentos reais) por viagem.

39. Ora, Ilmo. Julgadores, o contrato celebrado temporariamente com a empresa Localix corrobora de maneira consistente que o **transporte de materiais entre as cidades de Pedro Leopoldo e Sabará é um transporte de carga**, como qualquer outro transporte de mercadoria, não havendo qualquer diferenciação hábil para afastar a adoção da base de cálculo presumida diferenciada pela Recorrente.

40. Nesse contexto, não obstante o serviço prestado pela Recorrente ser efetivamente um transporte de carga, ainda assim determinou-se a r. decisão ora recorrida em afastar a aplicação do benefício concedido pelo Artigo 578 do RIR, ao entendimento de que: (...).

41. Ora, Exas., entendemos não haver qualquer fundamento jurídico que ampare o entendimento adotado por aquela C. Turma Julgadora, para fins de afastar a adoção de base de cálculo reduzida pela Recorrente para a receita resultante do transporte de resíduos sólidos, visto que a Recorrente efetivamente exercia o transporte de materiais entre os Municípios de Pedro Leopoldo e Sabará, cujo faturamento era segregado daqueles objeto dos serviços de limpeza urbana também executados pela Recorrente! (...).

44. E mais, Ilmos. Julgadores, a Autoridade Julgadora equivocou-se ainda ao tentar realizar uma diferenciação entre o TRANSPORTE DE CARGA e o TRANSPORTE DE RESÍDUOS URBANOS, já que, data máxima vênia, o transporte de resíduo sólido (lixo) é uma espécie de carga como qualquer outra, inexistindo na legislação tributária e/o cível qualquer possibilidade de classificação da atividade de transporte de carga com base em seu valor intrínseco, individualizado e/ou por conta de sua natureza.

45. Por isso mesmo, insista-se a todo tempo e modo que a coleta e todo o serviço relativo à prestação de serviço de limpeza urbana do Município de Pedro Leopoldo era realizado pela Recorrente, tendo sido a mesma posteriormente contratada para realizar também o transporte dos resíduos coletados de uma unidade de transbordo localizada no Município de Pedro Leopoldo para o aterro

sanitário da cidade de Sabará, o que evidencia trata-se in casu de mero serviço de transporte de carga de um local para outro, apenas isso.

46. Adicionalmente, Ilmos. Julgadores, certo é que aqui **não estamos tratando de transporte de lixo coletado de residência em residência, tampouco de transporte por pequeno percurso para o aterro sanitário, vez que tais serviços compreendiam o transporte desses resíduos por cerca de 82 km até o aterro da cidade de Sabará**, o que poderia, inclusive, ser objeto de contratação com terceira empresa que prestasse esse serviço.

47. De mais, Ilmos. Julgadores, insta consignar que o Decreto 7.708 de 02 de Abril de 2012 não possui qualquer relevância para fins de alterar a natureza jurídica do serviço prestado pela Recorrente no âmbito do contrato assinado com a Municipalidade de Pedro Leopoldo, ainda mais ao ressaltarmos que o serviço de transporte de resíduos entre as duas cidades sempre foi feito de forma individualizada e segregada do contrato de limpeza urbana.

(...).

49. Ad cautelam, acaso V. Exas. entendam que o lixo não pode ser enquadrado como **carga**, por absurdo, que seja então reconhecida a legalidade da adoção da base presumida de 16% (dezesesseis por cento), já que trata-se de transporte de materiais e não há que se falar, de maneira alguma, em enquadramento da atividade como prestação de serviço em geral.

A controvérsia dos autos refere-se ao **serviço de transporte de resíduos realizado entre os Municípios de Pedro Leopoldo e de Sabará**, que era feito de **forma individualizada e segregada do contrato de limpeza urbana, inclusive com a contratação de terceira empresa para a prestação dos serviços, como se observa dos documentos juntados às fls. 1164 a 1216, nas quais constam os Contratos realizados com o Município de Pedro Leopoldo, o contrato exclusivo de transporte realizado com a Localix Serviços e as notas fiscais nas quais constam unicamente o serviço de transporte de resíduos.**

Deve-se, nesse contexto, avaliar se o transporte de resíduos urbanos, da forma que foi realizado pela Recorrente, integra o serviço geral de limpeza urbana ou tem natureza de transporte de carga.

A Solução de Consulta n.º 57, de 15 de abril de 2009, *previa que a pessoa jurídica que presta, exclusivamente, o serviço de remoção e transporte de resíduos de ruas, prédios e demais logradouros públicos, sem execução de varrição e lavagem, utilizará o percentual de 8% (oito por cento), a ser aplicado à receita bruta, para fins de determinação do lucro presumido e da base de cálculo estimada do IRPJ, vez que essa atividade não se confunde com a de limpeza, por ser semelhante ao transporte de carga.*

Na situação descrita nos autos, há segregação do transporte de cargas, conforme salientado anteriormente, que inclusive é prestado por outra pessoa jurídica contratada para tal fim.

Desse modo, pelo contrato realizado com a terceirizada e suas referidas notas fiscais, extrai-se que houve a prestação de transporte de carga.

Além disso, corroborando o exposto, cabe citar a decisão proferida nos autos da Ação Declaratória nº 5003361-92.2018.4.04.7005, que tramitou perante o TRF da 4ª Região, de relatoria do Desembargador Leandro Paulsen, que trata da mesma matéria discutida neste processo administrativo, cujo Acórdão transitou em julgado em 26/05/2023, o qual adoto como razões de decidir, nos termos transcritos abaixo:

“[...]

O Senhor Desembargador Leandro Paulsen: 1.

Admissibilidade. Recebo o recurso de apelação, visto que atendidos seus pressupostos de cabimento e tempestividade, bem como de legitimidade e interesse recursal.

2. Mérito. No caso concreto, a autora objetiva o reconhecimento da redução da alíquota de IRPJ e CSLL, para as atividades de transporte de resíduos e de operação de aterro sanitário.

Nestes autos, a autora sustenta que em relação à receita bruta decorrente das atividades de coleta e transporte de resíduos aplica-se o coeficiente de 8% para a determinação da base de cálculo do IRPJ, com fundamento na parte final do art. 15, § 1º, II, a, da Lei 9.249/95, que assim dispõe:

[...]

Assim, pelas peculiaridades do caso concreto, entendo proporcional e razoável a equivalência proposta. A atividade de transporte de cargas faz uso intensivo de mão-de-obra humana, bem como de veículos de grande porte. Tais insumos são usados para transporte de material para determinado local. Do mesmo modo, o transporte de resíduos realizado pela autora envolve o descarte de lixo, sendo transportados itens que já não mais servem a nenhum intuito para serem jogados fora em local específico, também com uso intensivo de mão-de-obra humana e de veículos de grande porte.

Conforme consignou o juízo a quo, "a lógica que orientou o legislador foi a de que em determinadas atividades a margem de lucro é menor do que a média, como no caso dos postos de combustíveis, fixando-se um percentual mais baixo (1,6%), ao passo que em outras a margem de lucro é muito maior, como sucede na prestação de serviços em geral, justificando-se a fixação de um percentual mais elevado (32%)". No caso, a atividade de transporte de resíduos realizada pela autora acarreta custos para a realização do serviço muito semelhantes aos custos do transporte de cargas, quais sejam, a utilização predominante de funcionários, para carregar e descarregar os caminhões, bem como gastos com manutenção de veículos de grande porte e combustível. Desse modo, havendo custos semelhantes para ambas as atividades, a diferença de alíquota aplicada pode gerar um desequilíbrio financeiro, quebrando a isonomia tributária.

O art. 4º, § 2º, IV, "g", da IN/RFB 1.515/14, na redação da IN/RFB 1.556/15, previu aplicação do coeficiente de 32% em relação às atividades de coleta e transporte de resíduos até aterros sanitários ou local de descarte:

[...]

A IN/RFB 1.700/17, que revogou a IN/RFB 1.515/14, também enquadrava a atividade na alíquota de 32% conforme redação do art. 33, § 1º, IV, "g":

[...]

Entendo que tais instruções normativas extrapolaram os limites do poder regulamentar, visto que a lei de regência, embora não previsse a alíquota reduzida para a coleta e transporte de resíduos, também não enquadrava tal atividade na alíquota comum, de prestação de serviços em geral. Assim, a inclusão das atividades de coleta e transporte de resíduos no percentual de 32% realizada por ato normativo do Fisco não impede esse juízo de reconhecer semelhança entre as duas atividades.

A coleta e o transporte de resíduos domiciliares, comerciais e recicláveis, que são objeto do contrato nº 191/2016, firmado entre a autora e o município contratante (evento 1 - OUT4 da origem), compreendem a retirada dos resíduos nos domicílios e comércios dos moradores da cidade, nas vias públicas, e a sua entrega no endereço de destino: o aterro sanitário, de propriedade do Município contratante, onde receberão o tratamento adequado. Conforme disposições contratuais, a coleta seletiva é definida como a separação entre resíduos secos e úmidos e progressivamente a separação dos resíduos secos em suas parcelas específicas, segundo metas estabelecidas nos respectivos roteiros de coleta. Também estipula que a contratada deverá apresentar à aprovação, a contar da ordem de início dos serviços, detalhamento do plano inicial oferecido, com mapas, indicando os serviços de coleta domiciliar, programados e especificando frequência, horário de coleta, varrição e demais serviços, bem como o tipo de coletor, destino final e demais detalhes.

Observa-se a similitude entre a atividade desempenhada pela autora junto ao município contratante com a atividade de transporte de cargas, visto que há origem e destino certos para o transporte dos resíduos, prazo certo e delimitado para a conclusão da atividade, bem como objeto quantificável a ser transportado. O próprio Contrato nº 191/2016, fixou os preços globais a partir de um quantitativo médio mensal de 7.800 toneladas de resíduos sólidos a serem coletados e transportados, conforme cálculo feito pelo município contratante e constante do item A.1.3.1. do Anexo 1 do Edital n. 10/2016 (evento 1 - OUT5 da origem).

Assim, reformo a sentença para reconhecer o direito da autora à aplicação dos coeficientes de 8% e 12% sobre a receita bruta decorrente das atividades de coleta e transporte de resíduos para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL no regime do lucro presumido.

3. Da conclusão

Diante do exposto, voto em conhecer do recurso voluntário, e, no mérito, dar-lhe provimento quanto às obras do aterro sanitário e ao transporte de lixo.

Assinado Digitalmente

ANA CECÍLIA LUSTOSA DA CRUZ