



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

Processo n° 10680.723804/2010-11
Recurso n° 931.828 Voluntário
Acórdão n° **1802-01.270 – 2ª Turma Especial**
Sessão de 14 de junho de 2012
Matéria IRPJ E CSLL
Recorrente SOLUÇÃO SERVIÇOS E LOCAÇÕES LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2008

LUCRO PRESUMIDO - SERVIÇOS DE TERRAPLENAGEM - COEFICIENTE APLICÁVEL

Os serviços de terraplenagem enquadram-se perfeitamente na condição de “prestação de serviços em geral”, e, portanto, estão submetidos ao coeficiente de 32% para a presunção do lucro. Não há elementos para que, mediante aplicação de analogia, os serviços de terraplenagem sejam tributados na PJ/Lucro Presumido como transporte de cargas.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA - CSLL

Estende-se aos lançamentos decorrentes, no que couber, a decisão prolatada no lançamento matriz, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro Gilberto Baptista.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa- Presidente.

(assinado digitalmente)

José de Oliveira Ferraz Corrêa - Relator.

Processo nº 10680.723804/2010-11
Acórdão n.º **1802-01.270**

S1-TE02
Fl. 2

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa, José de Oliveira Ferraz Corrêa, Gilberto Baptista, Nelso Kichel, Gustavo Junqueira Carneiro Leão e Marco Antonio Nunes Castilho.

CÓPIA

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte/MG, que considerou procedente o lançamento realizado para a constituição de crédito tributário relativo ao Imposto sobre a Renda da Pessoa da Jurídica – IRPJ e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, nos valores de R\$ 390.583,36 e R\$ 121.233,66, respectivamente, incluindo-se nesses montantes a multa de ofício de 75% e os juros moratórios.

A autuação abrangeu os trimestres do ano-calendário de 2007, e foi motivada pela aplicação indevida do coeficiente para a determinação do lucro presumido sobre as receitas auferidas pela Contribuinte.

Para descrever os fatos que antecederam o recurso sob exame, reproduzo o relatório constante da decisão de primeira instância, Acórdão nº 02-35.743, às fls. 201 a 205:

Contra a sociedade acima qualificada foram lavrados (...)

Ambos lançamentos derivam de procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias por parte da interessada, no curso do qual constatou-se que esta cometera infrações assim descritas:

a) para o IRPJ:

IRPJ apurado a menor em DIPJ, em decorrência da aplicação indevida do coeficiente de determinação do lucro, de 8% (oito por cento) sobre as receitas das atividades de terraplenagem, locação de veículos e frete, quando o correto seria 32% (trinta e dois por cento), conforme Termo de Verificação Fiscal anexo.

b) Para a CSLL:

Contribuição Social apurada a menor em DIPJ, em decorrência da aplicação indevida do coeficiente de determinação do lucro, de 12% (doze por cento) sobre as receitas das atividades de prestação de serviços, quando o correto seria 32% (trinta e dois por cento), conforme Termo de Verificação Fiscal anexo.

O referido Termo de Verificação Fiscal (TVF) consigna:

[...]

Para caracterização dos serviços prestados pela empresa, em 04/08/2010, foi lavrado Termo de Intimação Fiscal, solicitando a apresentação das notas fiscais dos serviços prestados no ano-calendário 2007, bem como os respectivos contratos de prestação de serviços.

Em 24/08/2010, foi lavrado o Termo de Intimação Fiscal nº 002 solicitando a apresentação dos Livros Diário ou Livros Caixa e Livros Razão.

Em atendimento, a empresa encaminhou as notas fiscais de serviços prestados durante o ano-calendário 2007 e Livros Diário e Razão, tendo informado que não possui contratos de prestação de serviços.

Analisando-se a documentação entregue, constatamos que os serviços prestados discriminados nas notas fiscais dizem respeito aos serviços de terraplenagem, locação de veículos e retroescavadeira.

As receitas operacionais registradas no Livro Diário e Razão no ano-calendário fiscalizado referem-se às atividades de terraplenagem, locação de veículos e frete.

Tais atividades estão inseridas nas diversas etapas compreendidas pela atividade de terraplenagem, tais como escavação, desaterro, transporte, depósito e compactação de terras, ressalvando-se que a atividade de locação de veículos, máquinas e equipamentos, isoladamente, sujeita-se ao percentual de 32% para presunção da base de cálculo do IRPJ e CSLL, conforme estipulado na alínea "c", art. 15 da Lei 9.249/1995.

Nos termos da alínea "a", inciso III do art. 15 e art. 20 da Lei 9.249, de 1995, as atividades de terraplenagem (escavação, transporte, depósito e compactação de terras) e serviços associados, como frete e locação, enquadram-se como prestação de serviços em geral, sujeitando-se à alíquota de 32% na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Ciente em 18 de outubro de 2010, a interessada apresentou, em 12 de novembro de 2010, a impugnação a seguir resumida.

[...]

Esse é o entendimento exposto no Parecer Normativo CST nº 8, de 1986:

“20. Na forma do entendimento explicitado no item 16 deste Parecer Normativo, não será exigido o imposto na fonte - porque decorrentes de casos excepcionados no item 17 da Instrução Normativa nº 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.”

Aduziu a autoridade que as receitas operacionais registradas no Livro Diário e Razão no ano-calendário se referem às atividades de terraplenagem, locação de veículos e frete, as quais compõem as diversas etapas compreendidas pela atividade de terraplenagem, tais como escavação, desaterro, transporte, depósito e compactação de terras.

[...]

A atividade representa um todo indivisível, sendo composta pela agregação de escavação, desaterro, transporte, depósito, compactação de terras, além do uso dos equipamentos necessários a tais tarefas.

[...]

No serviço de terraplenagem há tarefas que o integram, como transporte de terra e emprego de máquinas, mas isso não significa que se deva considerar isoladamente tais tarefas como transporte e locação de máquinas.

O cumprimento de todas as tarefas (escavação, desaterro, transporte, depósito, compactação de terras, uso dos equipamentos) constitui o que se chama de terraplenagem.

As receitas em exame remuneraram a atividade de terraplenagem. Quanto a isso, não houve discordância entre a autoridade autuante e as informações prestadas pela empresa na fase de fiscalização.

[...]

O procedimento da autuante foi consentâneo com esse raciocínio e não merece reparos. Não há que se separar cada atividade no bojo da execução de um conjunto (terraplenagem), para lhe dispensar um tratamento fiscal específico.

[...]

Ao contrário do que entendeu a Fiscalização, no caso das atividades de terraplenagem, o percentual para apuração do lucro presumido é de 8%, pelos motivos que vão ser apontados.

A própria Receita Federal já se manifestou nesse sentido, conforme ementas de Decisões/Soluções em Processos de Consulta das SRRF, publicadas no DOU.

[...]

A atividade de terraplenagem implica a assunção de custos elevados, não podendo ser equiparada à mera prestação de serviços, para os quais a lei prevê o

percentual de 32%, considerando os custos menores assumidos.

Entendimento contrário ao princípio (o percentual é definido em função dos custos absorvidos na atividade) é confiscatório e não constitui a melhor exegese da legislação.

[...]

De outra feita, é certo que há dúvida entre as próprias autoridades fiscais quanto ao percentual aplicável às receitas de terraplenagem para apuração do lucro presumido, pois há soluções de consulta que indicam como correto o percentual de 8% e outras que preconizam a aplicação do percentual de 32%.

Deve-se levar em conta que o direito brasileiro está ancorado no princípio da estrita legalidade em matéria tributária [...].

No caso em questão, a Impugnante agiu corretamente segundo interpretação divulgada e prática reiterada da autoridade administrativa, que lhe indicava o percentual de 8% como correto.

A propósito, o Código Tributário Nacional define:

Normas Complementares

Art. 100. [...]

Por outro lado, em caso de dúvida, cabe adotar o tratamento mais benigno em favor do contribuinte.

Esse é o espírito que permeia o Código Tributário Nacional, ao prescrever um tratamento mais benigno para o sujeito passivo, em caso de dúvida vale conferir:

Art. 112. [...]

Em síntese, por observância do Princípio da Estrita Legalidade, o processo administrativo deve ser instaurado com base em lei e para a preservação dela, razão pela qual deve ser cancelada a exigência fiscal construída em desacordo com a melhor interpretação da lei, ou em que haja dúvida sobre o tratamento aplicável.

3 - DAS CONCLUSÕES E DO PEDIDO

À vista de todo o exposto, suplica a Impugnante sejam cancelados os Autos de Infração, porque:

a) As receitas tributadas se referem, todas, à atividade de terraplenagem exercida pela autuada, fato sobre o qual não houve discordância entre a Fiscalização e as informações prestadas pela empresa;

b) *As receitas da atividade de terraplenagem se sujeitam ao percentual de 8% para apuração do lucro presumido;*

c) *A própria Receita Federal assim já se manifestou, conforme ementa de Solução em Processo de Consulta nº 241/2005, da SRRF da 7ª Região Fiscal., publicada no DOU de 05/10/2005;*

d) *A Receita Federal há décadas vem considerando a terraplenagem como equiparada ao serviço de transporte de cargas, para efeito da legislação do imposto de renda, conforme exposto atualmente no Perguntas e Respostas (Pessoa Física) divulgado pela Internet;*

e) *Quando os serviços de terraplenagem forem prestados por pessoas jurídicas, o tratamento tributário é igual, isto é, as receitas de prestação de serviços de terraplenagem são consideradas equiparadas às de transporte de cargas para aplicação do percentual de 8% sobre a receita bruta na determinação do lucro presumido;*

f) *O direito brasileiro está ancorado no princípio da estrita legalidade em matéria tributária, sendo certo que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”, assim entendida em sentido material e formal, devendo permear toda a atividade da Administração, no que tange à tributação, não permitindo que surjam situações de incerteza e dívidas em seu procedimento;*

f) *No caso, há dúvida manifesta entre as próprias autoridades fiscais quanto ao percentual aplicável às receitas de terraplenagem para apuração do lucro presumido;*

g) *Em caso de dúvida, cabe adotar o tratamento mais benigno em favor do contribuinte, conforme o espírito que prevalece no Código Tributário Nacional;*

h) *Conforme autorização do art. 38 da Lei nº 9.784/99, a Impugnante pede que seja autorizada a juntada posterior de documentos.*

Menciona e transcreve jurisprudência e doutrina.

Como mencionado, a DRJ Belo Horizonte/MG considerou procedente o lançamento, expressando suas conclusões com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2008

LUCRO PRESUMIDO

Processo nº 10680.723804/2010-11
Acórdão n.º **1802-01.270**

S1-TE02
Fl. 8

A base de cálculo do imposto e do adicional será determinada mediante a aplicação do percentual de 32% sobre a receita bruta auferida da prestação de serviços em geral.

SERVIÇOS DE TERRAPLENAGEM

A terraplenagem, assim entendido o conjunto de operações de escavação, movimentação, depósito e compactação de terras, necessárias à realização de uma obra, não se confunde com o transporte de cargas.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada com essa decisão, da qual tomou ciência em 21/11/2011, a Contribuinte apresentou recurso voluntário em 15/12/2011, reiterando os mesmos argumentos de sua impugnação, conforme descrito nos parágrafos anteriores.

Este é o Relatório.

Voto

Conselheiro José de Oliveira Ferraz Corrêa, Relator.

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

Conforme relatado, a Contribuinte questiona lançamento para a exigência de IRPJ e CSLL apurados nos trimestres do ano-calendário de 2007 de acordo com as regras do Lucro Presumido.

A controvérsia se dá em relação ao coeficiente para a presunção do lucro. De acordo com a Fiscalização, o coeficiente correto seria de 32% para os dois tributos. A Contribuinte, por sua vez, defende os coeficientes por ela utilizados, ou seja, 8% para o IRPJ e 12% para a CSLL.

Na fase de auditoria fiscal, as notas fiscais emitidas pela empresa indicaram que seu faturamento decorria de serviços de terraplenagem, locação de veículos e retroescavadeira. O Termo de Verificação Fiscal esclarece que os serviços de terraplenagem englobam várias atividades/etapas, tais como desaterro, transporte, depósito e compactação de terras, e faz a ressalva de que a atividade de locação de veículos, máquinas e equipamentos, isoladamente, já se sujeitaria ao percentual de 32% para presunção da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

Os coeficientes para o cálculo do lucro presumido - IRPJ estão explicitados nos artigos 518 e 519 do Decreto nº 3.000/1999 (RIR/1999), com a respectiva base legal:

*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.

E o art. 20 c/c o art. 15 da Lei 9.249/1995 indica os coeficientes para a apuração da CSLL/Lucro Presumido:

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 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;

(...)

*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**.*

A despeito de qualquer controvérsia existente sobre a matéria, não entendo que a atividade da Recorrente deva ser equiparada ao transporte de cargas para efeito de presunção do lucro da pessoa jurídica.

O Parecer Normativo CST nº 8, de 17 de abril de 1986, citado pela Recorrente, realmente evidencia que as diversas atividades englobadas na prestação de serviços como os aqui examinados constituem um todo indivisível.

Assim, não cabe dar tratamento diferenciado às atividades de desaterro, transporte, depósito, compactação de terras, etc., eis que todas elas estão abarcadas na prestação de um único serviço, serviço de terraplenagem.

Sobre isso, inclusive, como destaca a própria Recorrente, não houve qualquer polêmica.

A questão é que a Recorrente entende que os serviços de terraplenagem foram equiparados pela própria Receita Federal aos serviços de transporte de cargas, e, deste modo, estariam submetidos aos coeficientes de 8% para o IRPJ e 12 % para a CSLL.

Suas conclusões estão apoiadas em ementas de processos de consulta e também na questão de nº 175 contida no manual Perguntas e Respostas (Pessoa Física) editado pela Receita Federal em 2003.

Não há consulta feita pela própria Recorrente, e os efeitos das respostas dadas pelos órgãos regionais da Receita Federal somente alcançam os respectivos consultentes. Além disso, não foram apresentados os fundamentos destas respostas, e nem mesmo o contexto em que as consultas estavam inseridas, mas somente as suas ementas, de modo que resta prejudicado uma análise mais detalhada de seus termos.

Quanto ao manual Perguntas e Respostas (Pessoa Física) de 2003, cabe primeiramente transcrever a mencionada questão de nº 175:

175 - Como devem ser tributados os rendimentos oriundos da prestação de serviços efetuados com a utilização de veículos, inclusive transporte de passageiros e de cargas?

Esses rendimentos, bem como aqueles referentes a fretes e carretos, aos prestados com tratores, máquinas de terraplenagem, colheitadeiras e semelhantes, barcos, chatas, carros, camionetas, caminhões, aviões etc., podem ser considerados como de pessoa física ou jurídica.

São considerados rendimentos de pessoa física se observadas, cumulativamente, as condições descritas abaixo (caso contrário, são considerados rendimentos de pessoa jurídica):

a) se executados apenas pelo locatário ou proprietário do veículo (ainda que este tenha sido adquirido com reserva de domínio ou esteja sob alienação fiduciária);

b) se para auxiliá-lo na execução do serviço for necessária a participação remunerada, com ou sem vínculo empregatício, de outras pessoas, estas não podem ser profissionais qualificados, mas sim meros auxiliares ou ajudantes;

c) se o veículo for de propriedade ou estiver na posse de duas ou mais pessoas, estas não podem explorar o serviço em conjunto, por meio de sociedade regular ou não;

d) se houver a posse ou a propriedade de dois ou mais veículos, estes não podem ser utilizados ao mesmo tempo na prestação de um determinado serviço.

Por força das disposições da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, tais rendimentos sujeitam-se ao recolhimento mensal (carnê-leão), se recebidos de pessoa física ou, na fonte, se pagos por pessoa jurídica devendo, na segunda hipótese, a fonte

pagadora fornecer ao beneficiário documento autenticado comprobatório da retenção na fonte efetuada. O rendimento bruto dessas atividades é o correspondente a, no mínimo, 40% do valor total dos fretes e carretos recebidos, ou, no mínimo, 60% no caso de transporte de passageiros.

Os valores relativos a 60% dos fretes e 40%, no caso de transporte de passageiros, são considerados rendimentos isentos e informados em seus campos respectivos.

Esses valores não justificam acréscimo patrimonial. A pessoa física, se desejar justificar acréscimo patrimonial, pode incluir como tributável na declaração de ajuste e no recolhimento do carnê-leão percentual superior aos referidos acima.

[...]

Vê-se que o contexto da questão respondida no referido manual é bastante distinto do aqui examinado.

A orientação da Receita Federal busca especificamente esclarecer as hipóteses em que os “rendimentos oriundos da prestação de serviços efetuados com a utilização de veículos” devem ser tributados como rendimentos de pessoa física, e, por exclusão, quando os mesmos devem ser tributados como rendimentos de pessoa jurídica.

No caso, a Contribuinte se apegou ao fato de a orientação fazer a menção a serviços prestados com “máquinas de terraplenagem”, para concluir que estes serviços estariam genericamente equiparados aos serviços de transporte de cargas, inclusive, para a identificação dos coeficientes de presunção do lucro das pessoas jurídicas.

Mas o manual da Receita Federal não faz tal equiparação.

Aliás, a própria questão do manual é colocada tanto em relação ao transporte de cargas, quanto ao transporte de passageiros. Sendo assim, se é que houve alguma equiparação para fins de tributação das pessoas jurídicas, como alega a Recorrente, porque ela seria com o transporte de cargas e não com o transporte de passageiros, que utiliza outro coeficiente para a presunção do lucro das PJ ?

Não vejo fundamentos para ampliar o alcance da questão nº 175, acima transcrita, utilizando-a para auxiliar na identificação do coeficiente de presunção do lucro das pessoas jurídicas.

Nem mesmo os comentários adicionais que ela faz sobre percentuais de tributação poderiam auxiliar nesse sentido, porque eles tratam de normas exclusivas para a tributação de pessoas físicas, não aplicáveis às pessoas jurídicas, que têm regras próprias.

A meu ver, os serviços de terraplenagem enquadram-se perfeitamente na condição de “prestação de serviços em geral”, e, portanto, estão submetidos ao coeficiente de 32% para a presunção do lucro, conforme entendeu a decisão recorrida.

No caso do transporte de cargas, a Lei é explícita em determinar a aplicação do coeficiente de 8% para o IPRJ e 12% para a CSLL, provavelmente porque sua execução exige toda uma estrutura para coleta, embalagem, distribuição logística, armazenamento e

entrega da carga ao destinatário final, mas estas são características específicas deste tipo de atividade.

Não entendo que haja elementos para que, mediante aplicação de analogia, os serviços de armazenagem sejam tributados na PJ/Lucro Presumido como transporte de cargas.

O lucro presumido traz em si, como o próprio nome diz, uma aferição presumida do lucro. Se o coeficiente legal para isso está produzindo um resultado que muito destoia da situação real da Contribuinte, com desvantagens para ela, por exemplo, em razão de sua estrutura de custos, há a possibilidade de apuração do Lucro Real, já que o lucro presumido é sempre opcional.

Finalmente, registro que, a meu ver, a matéria sob exame não enseja qualquer dúvida que dê margem à aplicação do art. 112 do CTN (interpretação mais favorável ao acusado). O que há são interpretações divergentes sobre uma mesma matéria, as quais, se for o caso, poderão ser pacificadas/uniformizadas nas instâncias competentes.

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

(assinado digitalmente)

José de Oliveira Ferraz Corrêa