



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10935.721443/2013-73
ACÓRDÃO	1402-007.478 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SS TREVO SINALIZAÇÃO E CONSERVACAO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

NULIDADE NÃO EVIDENCIADA.

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 para caracterizar a nulidade dos atos administrativos.

RECURSO VOLUNTÁRIO. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS. POSSIBILIDADE.

É possível a juntada de documentos posteriormente à apresentação de manifestação de inconformidade administrativa, desde que os documentos sirvam para robustecer tese que já tenha sido apresentada e/ou que se verifiquem as hipóteses do art. 16 § 4º do Decreto n. 70.235/1972.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

LUCRO PRESUMIDO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE ENGENHARIA. FORNECIMENTO DE MATERIAL. PERCENTUAL

Sobre as receitas decorrentes da prestação de serviços de engenharia incide o coeficiente de presunção de 32%, exceto para os serviços de construção, executados sob a modalidade de empreitada total, com fornecimento, pelo empreiteiro, de todos os materiais indispensáveis à execução da obra, devendo tais materiais ser incorporados a essa, sobre os quais é aplicado o coeficiente de 8%. Considera-se obra de construção civil a construção, demolição, reforma, ampliação de edificação ou qualquer outra benfeitoria agregada ao solo ou ao subsolo.

TRIBUTAÇÃO DECORRENTE. CSLL.

Mantida, no mérito, a autuação fiscal do IRPJ, deve-se manter os decorrentes reflexos no lançamento da CSLL, aplicando-se aos lançamentos tidos como reflexos as mesmas razões de decidir do lançamento principal, em decorrência de sua íntima relação de causa e efeitos, na medida em que não há fatos jurídicos ou elementos probatórios a ensejar conclusões com atributos distintos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, i) rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas; ii) afastar os questionamentos de matérias sumuladas no CARF, a saber, Súmula nº 11 (prescrição intercorrente) e Súmula nº 163 (realização de diligências entendidas desnecessárias); iii) no mérito, negar provimento ao recurso voluntário, mantendo os lançamentos e o cálculo dos juros moratórios de acordo com a taxa SELIC, nos termos da Súmula CARF nº 4.

Assinado Digitalmente

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça – Relatora

Assinado Digitalmente

Paulo Mateus Ciccone – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Alexandre Iabrudi Catunda, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Rafael Zedral, Ricardo Piza di Giovanni, Alessandro Bruno Macedo Pinto, Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em desfavor do Acórdão nº 02-100.158, pela 10ª Turma da DRJ/BHE que decidiu no sentido de afastar a preliminar de nulidade suscitada e rejeitar o pedido de apresentação posterior de provas, e, no mérito, julgar, parcialmente, procedente a impugnação para manter em parte a exação fiscal, com a incidência de multa de ofício de 75% e juros de mora calculados pela taxa Selic.

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório do acórdão de piso:

“Trata o presente processo da lavratura de Auto de Infração de IRPJ (fl. 925/931), com reflexo na apuração dos valores devidos de CSLL (fl. 932/940),

levado a efeito em relação aos ano-calendário de 2009, 2010 e 2011, em face da pessoa jurídica em epígrafe, culminando com a exigência dos seguintes valores, na data do lançamento (16/05/2013):

Tributo	Principal	Multa (75%)	Juros	Total
IRPJ	469.711,46	352.283,54	106.352,94	928.347,94
CSLL	141.704,58	106.278,39	32.144,40	280.127,87
Total	611.416,04	458.561,93	138.497,84	1.208.475,81

A autuação teve por fundamento a identificação de aplicação indevida do coeficiente de determinação do Lucro Presumido, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL:

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

Aplicação incorreta do coeficiente de 12% sobre receitas de prestação de serviços sem fornecimento da totalidade dos materiais, conforme demonstrato no Termo de Constatação Fiscal lavrado nesta data e que faz parte integrante do presente Auto de Infração.

Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto	Multa(%)
31/03/2009	R\$ 27.890,99	75,00
30/06/2009	R\$ 53.780,70	75,00
30/09/2009	R\$ 18.131,00	75,00
31/12/2009	R\$ 38.445,05	75,00
31/03/2010	R\$ 39.510,05	75,00
30/06/2010	R\$ 30.778,66	75,00
30/09/2010	R\$ 30.496,39	75,00
31/12/2010	R\$ 44.169,01	75,00
31/03/2011	R\$ 43.154,42	75,00
30/06/2011	R\$ 47.539,81	75,00
30/09/2011	R\$ 36.483,31	75,00
31/12/2011	R\$ 59.332,07	75,00

Termo de Verificação Fiscal (TVF)

O procedimento adotado pela Autoridade Tributária encontra-se circunstanciado no Termo de Constatação Fiscal de fl. 914/923, doravante denominado de TVF.

Esclareceu a Autoridade Fiscal, no TVF, que nos 03 (três) anos abrangidos pela ação fiscal o contribuinte optou pela tributação com base no Lucro Presumido, tendo utilizado o coeficiente de presunção de 8% (oito por cento) para apuração do IRPJ, e de 12% (doze por cento) para a CSLL.

Salientou que, no objeto social da empresa, encontram-se relacionados serviços que poderiam se enquadrar nos coeficientes de presunção, para fins de

apuração do Lucro Presumido, de 8%, 16% ou 32%, de acordo com o disposto no art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Destacou que “ainda que o objeto social mencionasse apenas atividades que se enquadrassem, sem margem para dúvidas, em apenas um destes coeficientes, somente a análise de documentos que demonstrassem o tipo de serviço efetivamente prestado seria capaz de definir se a aplicação dos coeficientes foi correta ou não”.

No curso do procedimento fiscal, procedeu o Auditor-Fiscal à análise dos contratos de prestação de serviço, das notas fiscais e de outros documentos obtidos junto ao próprio contribuinte e seus clientes, chegando-se às seguintes conclusões:

13.1. SERVIÇOS PRESTADOS PARA A ECOCATARATAS — *Este é o principal cliente do contribuinte. Do total de receitas auferidas nos três anos — R\$ 10.040.586,09 — R\$ 7.851.058,53 ou 77,5% foi proveniente de serviços prestados para a ECOCATARATAS, serviços estes originados por sete diferentes contratos, além de alguns serviços não vinculados a nenhum contrato específico. A seguir, uma análise destes contratos:*

a) Contrato 522/2009 — *previa apenas serviços denominados pela Ecocataratas de "obras de drenagem" — implantação de meio-fios, sarjetas, bocas de lobo e outras obras de concreto, sempre com o material inteiramente fornecido pelo contribuinte, caracterizando tais serviços como obras de construção civil, sujeitos aos coeficientes de presunção de 8% para apuração do Imposto de Renda e 12% para a Contribuição Social. O contrato, as notas a ele vinculadas e os Boletins de Medição que originaram as notas foram juntadas nas fls. 259/305 do processo.*

b) Contratos 548/2009, 682/2010 e 762/2010 — *todos estes contratos se referem a serviços de "sinalização horizontal". Pelos Boletins de Medição apresentados constata-se que este serviço compreende a pintura de faixas e colocação de microesferas refletivas, tachas e tachões refletivos. A cláusula primeira do contrato 682/2010 (fl. 579 do processo) menciona o Termo de Referência TR-GEN 003/11, que por sua vez menciona, entre as responsabilidades da contratada (o contribuinte ora fiscalizado) "o fornecimento de todos os materiais incorporados à obra (exceto tintas, solventes, microesferas, tachas, tachões e cola)" — item 1.6.1.1, fl. 585 do processo. Ou seja, embora fale que seria de responsabilidade da contratada o "fornecimento de todos os materiais", as exceções expressamente mencionadas, na verdade, representam todos os materiais de fato incorporados à obra. De forma que ao contribuinte fiscalizado acabou restando apenas o fornecimento de materiais de uso, tais como ferramentas, equipamentos, etc, que não se incorporam à obra. Assim, todas as receitas provenientes destes contratos estão sujeitas ao coeficiente de 32% para apuração do Imposto de Renda e da Contribuição Social.*

Os contratos, as notas fiscais a eles vinculadas e os Boletins de Medição que originaram estas notas foram juntados às fls. 306/466, 578/744 e 745/753, respectivamente, do processo.

c) Contratos 337/2008, 493/2009 e 680/2010 — *todos estes contratos se referem aos serviços de "manutenção rotineira", onde a maior parte se refere aos serviços de roçada nas margens da rodovia, serviço que não envolve o fornecimento de qualquer material incorporado à obra — embora envolva a utilização de ferramentas e equipamentos e o consumo de combustível — e que, portanto, está sujeito ao coeficiente de 32%.*

Estes contratos previam ainda serviços de limpeza de pista, limpeza e desobstrução de meio-fios, sarjetas, canaletas e bueiros, limpeza de placas de sinalização e locação de equipamentos, todos serviços sujeitos ao coeficiente de 32%.

Previam ainda algumas obras de drenagem e serviços de pintura de pontes, túneis e viadutos, que se caracterizam como obras de construção e, tendo o contribuinte fornecido os materiais destas obras, as receitas sujeitam-se aos coeficientes de 8% no Imposto de Renda e 12% na Contribuição Social.

No Anexo II, foram relacionadas todas as notas fiscais emitidas pelo contribuinte nos três anos fiscalizados, vinculadas a estes três contratos e demonstrados os valores das receitas sujeitas aos coeficientes de 8% ou de 32%, através da análise dos dados constantes dos Boletins de Medição. No caso dos contratos acima, cujas receitas totalizaram R\$ 5.066.164,84, tivemos os seguintes totais:

Receitas sujeitas ao coeficiente de 8% : R\$ 444.439,77

Receitas sujeitas ao coeficiente de 32% : R\$ 5.066.164,84

Os contratos, as notas a eles vinculadas e os Boletins de Medição respectivos foram juntados nas fls. 149/153, 154/258 e 467/577, respectivamente, do processo.

d) Serviços não vinculados a nenhum contrato — *tivemos ainda a emissão de 25 (vinte e cinco) notas fiscais não vinculadas a nenhum contrato específico, no valor total de R\$ 228.025,99. Estas notas se referem a locação de caminhões ou retroescavadeiras, mão-de-obra, serviços de limpeza de baldes e outros serviços onde não foi comprovada a aplicação de material, sujeitando-se assim ao coeficiente de presunção de 32%.*

Cópias destas notas fiscais foram juntadas nas fls. 754/778 do processo. Para estas notas fiscais não foram apresentados Boletins de Medição.

13.2. SERVIÇOS PRESTADOS PARA OUTROS CLIENTES — *Para a análise das receitas provenientes de serviços prestados para outros clientes nos valem os documentos apresentados pelo próprio contribuinte ou obtidos junto aos clientes, através de intimações. Nos seguintes casos foi constatada que a utilização dos coeficientes de 8% na apuração do Imposto de Renda e de 12% na apuração da Contribuição Social foi indevida.*

a) Autopista Litoral Sul S. A. — *os serviços prestados para este cliente totalizaram R\$ 637.631,10, representados por treze notas fiscais emitidas entre janeiro e julho/2009.*

Atendendo a Intimação, o cliente informou que o serviço executado foi a implantação de drenos no pavimento das BR 376 e 116 e que o material fornecido pela SS Trevo não representou a totalidade do material utilizado, uma vez que o concreto betuminoso usinado a quente (CBQU), popularmente conhecido como asfalto, foi fornecido pelo cliente.

Assim, aplicam-se os coeficientes de 32% para apuração do Imposto de Renda e da Contribuição Social, conforme previsto na Instrução Normativa SRF 480/2004.

As notas emitidas para este cliente, bem como a Intimação enviada e a resposta e documentos recebidos encontram-se nas fls. 780/813 do processo.

b) Autopista Planalto Sul S. A. — os serviços prestados para este cliente totalizaram R\$ 474.123,85, representados por 55 (cinquenta e cinco) notas fiscais, emitidas entre fevereiro/2010 e novembro/2011.

Atendendo a Intimação, o cliente informou que o serviço executado foi a implantação de cercas na BR 116 e que todo o material incorporado à obra (palanques de concreto e arame) foi fornecido pelo cliente, aplicando-se assim, também, os coeficientes de 32%.

As notas emitidas para este cliente, bem como a Intimação enviada e a resposta e documentos recebidos encontram-se nas fls. 814/898 do processo.

c) Leão Engenharia S. A. — os serviços prestados para este cliente totalizaram R\$ 64.736,65, representados por três notas fiscais, emitidas entre janeiro e março/2009.

Atendendo a Intimação, o cliente informou que o contribuinte fiscalizado executou dois tipos de serviço: implantação de cercas na BR 116, onde o material foi fornecido pelo contratante e obras de drenagem, onde o material foi fornecido pela contratada.

Portanto, a nota fiscal 322 (implantação de cercas) sujeita-se ao coeficiente de presunção de 32%, enquanto nas notas 321 e 329 (obras de drenagem) aplicam-se os coeficientes de presunção de 8% e 12%.

As notas emitidas para este cliente, bem como a Intimação enviada e a resposta e documentos recebidos encontram-se nas fls. 899/913 do processo.

13.3. OUTROS SERVIÇOS — *Nos demais casos, constatamos estar correta a aplicação dos coeficientes de 8% e 12%. Alguns clientes foram intimados e informaram que o serviço executado incluiu o fornecimento de todo o material. Foi o caso dos clientes Conservias Transportes e Pavimentação Ltda, Pavimentações e Terraplanagem Schmitt Ltda, Petrocon Construtora de Obras Ltda e Sinasc — Sinalização e Construção de Rodovias Ltda. Outros casos, como a Companhia de Engenharia de Transporte e Trânsito e as Prefeituras Municipais de Cascavel, Toledo e Mariluz, o contribuinte apresentou os contratos que especificavam o fornecimento de todo o material. Por desnecessário, não juntamos ao processo os documentos referentes a estes serviços cuja tributação foi considerada correta.*

Trouxe, no TVF, a evolução das normas infralegais que trataram da evolução do entendimento quanto à utilização de percentual distinto do previsto na Lei nº 9.249, de 1995, relativo à prestação de serviços em geral (32%), quando se refere à “contratação por empreitada de construção de civil”, uma vez que, nos esclarecimentos prestados pelo fiscalizado, o mesmo utilizou o percentual de presunção de 8%, posto que os serviços fornecidos de construção civil continham o fornecimento de material utilizado na obra.

Destacou que, nos termos trazidos pela Lei nº 9.249, de 1995, não existe qualquer previsão para que qualquer tipo de serviço, quando acompanhado do fornecimento de materiais, possa ser tributado com base no coeficiente de presunção de 8%. Sugere que, talvez, a origem da confusão esteja no Ato Declaratório Normativo (ADN) Cosit nº 6, de 13 de janeiro de 1997, que declarou a utilização, na atividade de construção por empreitada, do percentual de presunção de 8% quando houver emprego de materiais, em qualquer quantidade, e de 32% quando houver emprego unicamente de mão-de-obra. Trouxe duas

observações acerca do ADN: (1) de acordo com seu item I, fica claro que se trata, única e exclusivamente, da atividade de “construção civil por empreitada”; (2) constata-se que o ADN, embora não tenha sido formalmente revogado, ficou totalmente ultrapassado com a edição da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, e da Instrução Normativa SRF nº 480, de 15 de dezembro de 2004.

Na análise, apontou para o art. 1º, § 7º, da Instrução Normativa SRF nº 480, de 2004, cuja vigência engloba os períodos de apuração tratados na ação fiscal (disposição reproduzida na Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012), que estabelecem as seguintes condições para que se possa falar em construção por empreitada e aplicar o coeficiente de presunção de 8%: a) que se trate de obra de construção civil; b) que o empreiteiro forneça todos os materiais indispensáveis à execução do serviço contratado; e c) que os materiais sejam incorporados à obra, sendo que estes não devem ser confundidos com os instrumentos de trabalho utilizados ou os materiais consumidos na execução da obra.

Ressaltou que, após análise minuciosa dos serviços prestados pelo contribuinte, a conclusão foi de que alguns serviços – especialmente os definidos pelo cliente como de “drenagem e obras de arte correntes” ou “pontes, viadutos, túneis e passarelas”, restou a caracterização como “obras de construção” e nos quais o prestador forneceu os materiais necessários. Tais serviços concentram-se principalmente naqueles contratos discriminados nos itens “13.1” e “13.3”.

No entanto, quanto aos serviços prestados para os clientes mencionados no item “13.2”, embora se enquadrem no conceito de “obras de construção”, não foram atendidas as outras duas condições impostas pela IN SRF nº 480, de 2004 (não houve o fornecimento de materiais).

Nesta condição também se incluem os serviços de “sinalização viária”, prestados para a Ecocataras (item “13.1”), previstos nos contratos 548/2009, 682/2010 e 762/2011, nos quais os materiais empregados foram fornecidos pelo cliente.

E, finalmente, na maior parte dos contratos de “conservação rotineira”, firmados com a Ecocataras (item “13.1”), previstos nos contratos 337/2008, 493/2009 e 680/2010, os serviços prestados não se enquadram na definição de “obras de construção” e nem mesmo, em sua maioria, envolvem o fornecimento de qualquer material, mas apenas o uso de equipamentos, ferramentas e material de consumo, como combustíveis.

Informou, ao final, que foram classificadas, das notas fiscais emitidas pela empresa, as receitas auferidas de acordo com os coeficientes de presunção aplicáveis (8% ou 32%) procedendo-se ao confronto com os valores demonstrados em DIPJ e declarados em DCTF, apurando-se as diferenças apontadas nos Autos de Infração de IRPJ e de CSLL.

Ciência do lançamento fiscal

A ciência da autuada ao lançamento fiscal foi procedida por via pessoal na data de 16/05/2013, conforme se constata às fl. 925 e fl. 932.

Impugnação

Na data de 13/06/2013 o sujeito passivo formalizou a impugnação de fl. 945/997, na qual apresentou, de forma sintética, os argumentos a seguir delineados.

PRELIMINARMENTE

(i) Ausência de elementos informados do Auto de Infração.

Os Autos de Infração constantes dos processos 10935.721443/2013-73 e 10935.721444/2013-18 foram lançados com base no MPF 0910300.2013.00007-0, contudo, não receberam numeração própria e, portanto, não foram individualizados, sem atendimento ao que determinam os arts. 2, 10 e 11 do Decreto nº 70.235, de 1972, sendo indiscutível que a ausência de tal individualização dificulta a apresentação de defesa, o que impõe a extinção dos autos por vício de forma.

(ii) Cerceamento do direito de defesa.

O processo se deu de forma unilateral e individual. A fiscalizada não fora intimada de todos os atos do procedimento e, por isso, é nulo. Os princípios constitucionais da publicidade, ampla defesa e contraditório foram desrespeitados, uma vez que apenas uma intimação foi feita à recorrente.

(iii) Indicação genérica de violações à legislação.

Alega ausência de respeito ao princípio da estrita legalidade, observando que no Auto de Infração o Auditor-Fiscal informa de maneira genérica as razões legais que são as afrontas à legislação, transcrevendo vários artigos sem demonstrar, objetivamente, o que foi violado, onde está a previsão legal e onde está a violação que justifica a autuação. Assim, entende restar clara a violação à lei e, consequente, a caracterização do cerceio ao seu direito de defesa.

MÉRITO

(iv) Atividade de construção civil.

Sustenta que, de acordo com o Contrato Social da pessoa jurídica e suas posteriores alterações contratuais, observa-se claramente que o seu objeto principal é a construção civil em suas variadas formas, que, a despeito de fugirem ao conceito corriqueiro de construção civil ("edificação de prédios"), tem-se que é, de fato, serviços de construção civil por equiparação. Até o próprio portal da Receita Federal conceitua obras de construção civil, entendendo que "obra de construção civil: é a construção, demolição, a reforma, a ampliação de edificação ou qualquer outra benfeitoria agregada ao solo ou subsolo".

A extensão do conceito de construção se presta para desdizer a afirmação do Auditor-Fiscal, no sentido de que a atividade da recorrente está longe de ser considerada construção civil, pois na maior parte trata-se de roçada de estradas, que não tem relação com a atividade invocada pelo contribuinte. Pelos contratos, observa-se que o conjunto da obra abrange, além da roçada, outras tantas ações visando a manutenção das rodovias, sendo impossível observar o serviço de roçada isoladamente, ainda que previsto em contrato distinto, “pois se não há manutenção do mato, não pode ser feita a construção, conserto e benfeitorias nas rodovias, trevos e acostamentos, enfim, uma depende da outra”.

(v) Instrução Normativa SRF nº 480/2004.

Pontua que a Instrução Normativa SRF nº 480, de 2004, não revogou, nem cancelou a compreensão do ADN Cosit nº 6, de 1997, que continua válido, eficaz e surtindo seus efeitos no mundo jurídico. Ademais, a limitação estabelecida na IN não pode ser aceita, pois não encontra respaldo legal, violando o princípio da estrita legalidade. O ADN, não revogado, apenas reconhece a incidência do coeficiente de presunção às empresas com atividade de construção por empreitada, ou seja, só regulou o dispositivo legal. Contudo, a IN veio a alargar a compreensão, criando exigências, formalizando exceções e limitações à utilização do coeficiente. Assim, a IN foi no sentido de criar obrigação tributária, na medida que alargou a compreensão legal, estabelecendo limitações ao direito dos contribuintes que prestam serviços de empreitada com fornecimento de material. A IN, ao regular o art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, extrapolou os limites impostos às normas reguladoras e tratou de matéria que não poderia. Apresenta excertos de doutrina e de jurisprudência do STJ a confirmar a necessária observância, pela Administração Tributária, ao princípio da estrita legalidade.

(vi) Mão de obra com fornecimento de materiais.

Contrato 548/2009. TR-GEN 03/11.

O Fiscal alega que o Contrato 548/2009, cuja integralidade dos materiais competia à recorrente, não foi assim executado em decorrência das exceções contidas no TR-GEN 003/11. Consigna-se que o citado TR-GEN não é contrato, é apenas uma normativa contratual genérica relativa à toada de preços, dispondo sobre as diretrizes gerais a serem seguidas. É inaceitável a alegação do Fisco, pois o TR-GEN não diz respeito ao Contrato 548/2009, pois é muito posterior ao mesmo (o contrato foi firmado em 2009, e a TR-GEN é de 2011). Observa-se, ademais, que o contrato em questão em nenhum momento menciona a TR-GEN 03/11, nem em seu bojo e muito menos nos aditivos. Afirma que é impossível admitir que os mais de R\$ 843.000,00 relativos às notas fiscais emitidas com lastro no Contrato 548/2009 tenham como base o coeficiente de presunção de 32%.

Contrato 680/2010. TR-GEN 04/11.

Quanto ao Contrato 680/2010, a descrição dos serviços é clara ao constar que deles estão incluídos o fornecimento de materiais. Este contrato prevê a

incidência das regras da TR-GEN 04/11, no qual consta, em seu item 1.6, que estão inclusos nos custos da contratada o fornecimento de todos os materiais, sendo que a exceção ali apontada (“exceto defensas metálicas, placas de sinalização, perfis, etc.”) não é motivadora de reconhecer que não há o fornecimento de material. Mesmo com tais exceções, ainda existem dezenas de atividades que implicam no fornecimento do material (exemplo: remoção de entulhos, desobstrução de bueiros, bacias, caixas de captação, canaletas, recuperação de sarjeta, etc.). Assim, é de se reconhecer a impossibilidade de incidir o coeficiente de 32% ao presente contrato.

Contrato 682/2010. TR-GEN 03/11.

Para este contrato, a justificativa fiscal para considerar o coeficiente de 32%, é que apenas a mão-de-obra é oferecida, já que os instrumentos de trabalho utilizados e os materiais consumidos na execução da obra não serão incorporados à obra. Neste caso, utiliza-se a limitação trazida pela IN SRF nº 480/2004 que fere o princípio da legalidade.

Contrato 762/2011.

O Fiscal equivocou-se ao citar o Contrato 762/2010, já que, na verdade, se trata do Contrato 762/2011 (assinado em 2011). Conforme a mesma compreensão dada ao Contrato 548/2009, nenhuma menção existe no Contrato 762/2011 à TRGEN 03/11. Desta feita, é descabida a afirmação de que há norma excluindo o fornecimento de equipamentos para a prestação do serviço.

Contratos 337/08, 493/09 e 680/2010.

Para estes contratos, o Fisco afirma que se trata de serviços de roçada, sem o fornecimento de materiais que se incorporem à obra, sujeitos ao coeficiente de 32%. Entende, todavia, que não é admissível considerar a prestação do dito serviço sem a utilização de materiais, apenas com mão-de-obra, e todo e qualquer material empregado deve ser reconhecido como fornecimento de material, portanto, sujeitando-se aos coeficientes de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL). Nesta linha, inclusive, há jurisprudências administrativas admitindo este entendimento – cita-se os Acórdãos 11-38360(09/10/2012, DRJ/Recife), 05-23911 (23/10/2008, DRJ/Campinas) e 14-3473 (21/03/2003, DRJ/Ribeirão Preto).

Serviços prestados para outros clientes.

Autopista Litoral Sul S.A. – O Fiscal aplicou o coeficiente de presunção de 32%, porque não houve o fornecimento da totalidade do material empregado na obra.

Defende, todavia, que, se há fornecimento de material, não importando a quantidade, deve ser reconhecida a incidência do coeficiente utilizado pelo contribuinte.

Auto Pista Planalto Sul S.A. – No caso deste contrato, o cliente informou que forneceu o material utilizado na obra. Contudo, nem mesmo esta afirmação

tem o respaldo de negar o direito ao coeficiente, pois o entendimento adotado pelo Fiscal, oriundo da IN 480/2004, vem calcado em exigência ilegal, posto que a referida IN é ilegal por natureza.

Leão Engenharia S.A. – os mesmos argumentos acima aplicam-se para os serviços prestados a esta empresa.

(vii) Demais alegações.

Toda e qualquer exigência feita com espeque na IN SRF 480/2004 é ilegal e não tem respaldo constitucional, configurando excesso e abuso por parte do Fisco. Assim, caem por terra as alegações feitas pelo Fiscal quanto aos três elementos exigidos pela lei para utilização dos percentuais reduzidos:

- a) fornecimento de todos os materiais – a lei não diz que são todos; apenas parte já é suficiente;
- b) materiais incorporados à obra – não há nenhum dispositivo legal neste sentido;
- c) que se trate de construção civil – os serviços prestados pela empresa são de construção civil.

Ademais, o Fiscal considerou, para alguns serviços, a procedência da utilização do coeficiente, como constou do item 13.3 do TVF (clientes Conservias Transportes e Pavimentação Ltda, Pavimentações e Terraplanagem Schmitt Ltda, Petrocon Construtora de Obras Ltda, Sinasc – Sinalização e Construção de Rodovias Ltda, Companhia de Engenharia de Transportes e Trânsito e as Prefeituras Municipais de Cascavel, Toledo e Muniz). Assim, se os serviços prestados a estes clientes são os mesmos prestados às demais empresas, não há motivos para se considerar que, em alguns, esteja configurada a construção civil, enquanto, para outros, tal não ocorra.

A se manter o entendimento de que os recolhimentos feitos pelo contribuinte foram indevidos, atribuindo-se novo coeficiente de presunção, outras questões devem ser também contestadas:

(viii) Multa de 75%. Ausência de má-fé. Excesso de penalização.

No caso, não houve infração tributária, apenas equívoco na interpretação da lei, não havendo omissão ou ação que desobedeça a lei. Assim, a dubiedade na legislação é que implicou na interpretação distinta por parte do Agente Fazendário, não foi a má-fé, tampouco há algum tipo de desobediência legal. Desta feita, inexistindo a alegada infração à legislação, não há que se falar na imposição de multa. Diante do fato de que se trata de divergência de interpretação, não merece ser punida pela forma mais gravosa. Assim, deve ser reconhecida a ausência de dolo ou vontade causar prejuízo aos cofres públicos, e, com isto, mitigar a aplicação da multa sob o percentual aplicado. Ou, então, reduzir este para fazer constar o percentual de 20%, como tem entendimentos no Judiciário. Ainda, a multa no patamar de 75% é excessiva, abusiva e configura-se em

verdadeiro confisco, vedado pela Constituição Federal e pela própria sistemática do direito tributário. Apresentou excertos jurisprudenciais do STF e do TRF para corroborar a sua argumentação.

(ix) Cumulação da multa com juros de mora.

A cobrança de multa cumulada com a cobrança de juros de mora é inadmissível, na medida em que pune duplamente o mesmo fato, ocasionando um tipo de dupla tributação, em que a razão é uma só, o não pagamento do tributo.

(x) Inaplicabilidade da taxa Selic.

Questiona a exigência de juros de mora, com aplicação da taxa Selic. Entende que tal cobrança encontra-se em total descompasso com a legislação nacional e com o próprio Código Tributário Nacional, que prevê que a taxa de juros deve ser de, no máximo 12% (doze por cento) ao ano. É pacífico o entendimento da doutrina e da jurisprudência pátrias acerca da ilegalidade da utilização da taxa Selic para fins tributários, por vícios formais e materiais. Inclusive, o STJ já julgou ilegal e inconstitucional a utilização da taxa Selic para fins tributários.

(xi) Pedidos. Ao final, formulou os seguintes pedidos:

- a) preliminarmente, o reconhecimento da nulidade da autuação diante da ausência de elementos informadores do Auto de Infração, bem como pela afronta ao princípio do cerceamento de defesa e violação ao princípio da legalidade, pela ausência de demonstração da violação fiscal;
- b) no mérito, seja reconhecida a violação ao princípio da estrita legalidade, ao se aplicar os dispositivos da IN SRF nº 480, de 2004 (e IN SRF nº 1324, de 2012), que impôs exigências não previstas em lei;
- c) ainda, reconhecer que não há razão para aplicação do coeficiente de 32% nos contratos citados, pelas justificativas apresentadas, ponderando que não há que se falar em fornecimento de todo material, bem como outras questões pontuadas para cada contrato;
- d) seja concedido o afastamento da multa aplicada, pois não se trata de desobediência de norma tributária, mas, sim, de interpretação divergente, o que não configura a incidência de penalidade; se não afastada, sob esta argumentação, que seja reduzida ao patamar de 20%;
- e) afastar, ainda, a cobrança da multa cumulada com juros de mora; e f) substituir a correção pela Selic por outro índice que represente melhor a desvalorização da moeda.

Destaca, ao fim, que pretende provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, em especial a documental, pericial e as demais que o controvertido dos autos requerer.

ACÓRDÃO 1402-007.478 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10935.721443/2013-73

DOCUMENTO VALIDADO

Diligência

Através da Resolução nº 02-002.281, de 27 de agosto de 2019 (fl. 1004/1006), esta 10ª Turma da DRJ/Belo Horizonte resolveu converter em diligência o julgado do processo, requisitando da Unidade Lançadora a juntada, aos autos, dos Anexos 1, 2 e 3, citados nos itens 33 e 34 do Termo de Constatação Fiscal, e que não haviam sido carreados aos autos. Demandou que, alternativamente, na impossibilidade de proceder a juntada dos anexos elaborados por ocasião do lançamento fiscal, se procedesse à elaboração de demonstrativos, retratando a apuração dos tributos devidos, constantes dos Autos de Infração (IRPJ e CSLL).

Assim constou a fundamentação para o pedido feito em sede de diligência:

No Termo de Constatação Fiscal, trazido às fl. 914/923, faz-se menção, nos itens 33 e 34, à elaboração de 3 (três) anexos, nos quais constam os seguintes demonstrativos:

ANEXO 1 – Relaciona todas as notas fiscais emitidas pelo contribuinte nos três anos fiscalizados, classificando as receitas auferidas em cada nota fiscal de acordo com os coeficientes de presunção aplicáveis.

ANEXO 2 – Relaciona os serviços executados e faturados em cada nota fiscal, demonstrando os valores, dentro de cada nota fiscal, sujeitas aos coeficientes de 8% ou de 32%.

ANEXO 3 – Apresenta um resumo das receitas trimestrais, conforme o coeficiente de presunção aplicável, demonstrando os valores de IRPJ e de CSLL devidos em cada trimestre, confrontando-os com os valores demonstrados em DIPJ e declarados em DCTF.

Compulsando-se os autos, observa-se, no entanto, que apesar de discriminados no Termo de Constatação Fiscal, os referidos anexos não foram carreados aos presentes autos.

Todavia, a despeito de não terem sido juntados aos autos, pode-se inferir que cópias destes anexos foram encaminhadas ao contribuinte, quando da ciência do lançamento fiscal, considerando que em sua peça de defesa (fl. 945/964), o mesmo faz menção dos referidos documentos, consoante se comprova na pág. 5 de sua petição, em seu segundo parágrafo (fl. 949 dos autos).

É de se afirmar que os documentos em questão – Anexos I, II e III – são imprescindíveis ao deslinde do presente contencioso, de forma a propiciar uma adequada análise da questão trazida à apreciação da Autoridade Julgadora. É que, no corpo dos Autos de Infração, o Auditor-Fiscal optou por lançar diretamente os valores devidos dos tributos, já apurados nos demonstrativos constantes dos citados Anexos, sobre os quais incidiu a multa de ofício e os juros calculados pela taxa Selic.

*Diante desta constatação, mister se faz anexação, ao processo, de cópias dos mencionados anexos. Portanto, necessário baixar os presentes autos em diligência, determinando o seu envio à **Seção de Fiscalização (Safis) da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Cascavel – PR**, para que seja providenciada a juntada, aos autos, dos referidos anexos.*

Alternativamente, na impossibilidade de proceder a juntada dos anexos elaborados por ocasião do lançamento, proceder à elaboração de demonstrativos, retratando a apuração dos tributos devidos, constantes dos Autos de Infração (IRPJ e CSLL).

Procedida a juntada do documento, deverá ser dada ciência ao contribuinte quanto ao teor da presente Resolução, bem como da documentação acostada aos autos, abrindo-se-lhe o prazo de manifestação de 30 (trinta) dias, caso tenha interesse.

Após, retornem-se os autos à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte – MG, para o devido prosseguimento.

A Autoridade Fiscal autuante, em atendimento à Resolução nº 02-002.281, juntou os anexos requisitados às fl. 1009/1018, dos quais o contribuinte teve ciência na data de 20/02/2020 (fl. 1021). Em 20/03/2020, portanto, dentro do prazo legal, apresentou a manifestação de fl. 1025/1026, suscitando, em síntese, o cerceamento ao seu direito de defesa, com os seguintes argumentos:

A ausência dos anexos, junto aos autos configura cerceamento de defesa.

A menção destas no corpo da notificação, e por conta disto foram impugnadas é mera questão formal que não supera a ausência de documentos no processo, responsabilidade do autuante e que revela-se atentatória, por conta disto deve ser reconhecido cerceio e anulado o feito.

Outro ponto que merece destaque é o fato de que a juntada destes elementos não supre a falta que os mesmos refletem no julgamento da presente demanda, visto que, ainda que juntados agora, e por conta da ausência destes quando da análise da impugnação demais recursos gerou como de fato está a gerar uma supressão de instância impossível de ser superada.

No mais, os documentos devem ser impugnados, remetendo aos argumentos já consignados na defesa e recursos já interpostos, os quais corroboram de maneira clara e objetiva a insubsistência da autuação.

Diante do exposto, requer seja reconhecido o cerceamento do direito de defesa pela vinda aos autos dos elementos citados somente neste momento, bem como a impossibilidade de analisar sem violar o princípio do duplo grau e a supressão de instância que acomete a nova apreciação.

Pugna pela extinção diante das nulidades insanáveis do presente, e reforça, se não for o caso de extinção o acolhimento das razões de recurso e a extinção pelo julgamento do mérito que se faz oportuna.

Por sua vez, a 10ª Turma da DRJ/BHE julgou procedente, em parte, a impugnação improcedente e o crédito tributário mantido, parcialmente, cuja decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

IMPUGNAÇÃO. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO DE PROVAS.

Cabe ao contribuinte, no momento da apresentação da impugnação, trazer ao contencioso todas as informações e documentos comprobatórios dos fatos que alega, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, por força do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972.

NULIDADE DO LANÇAMENTO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Comprovada a regularidade do procedimento fiscal, posto que atendeu aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, bem como os requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, não há que se cogitar em nulidade do lançamento.

FASE DE AUDITORIA. INOCORRÊNCIA DE CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

O direito ao contraditório e à ampla defesa só se estabelece após a ciência do lançamento, iniciando-se a fase processual - contenciosa - da relação fisco-contribuinte. A primeira fase do procedimento fiscal - a fase oficiosa - é de atuação exclusiva da Autoridade Tributária, em busca de obter elementos visando demonstrar a ocorrência do fato gerador e das demais circunstâncias relativas à exigência. Não há determinação legal para que, nesta fase, o fiscalizado seja intimado previamente de todos os atos praticados pela Autoridade Fiscal. Evidenciado, na impugnação, que o contribuinte identificou o motivo exato da autuação e se defendeu tempestiva e plenamente do teor da mesma, descabe a alegação de cerceamento do direito de defesa.

AUTOS DE INFRAÇÃO. REUNIÃO EM UM ÚNICO PROCESSO.

Os autos de infração formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo podem ser reunidos em um único processo administrativo, quando a comprovação dos ilícitos fiscais, relativamente aos tributos abrangidos pela autuação, depender dos mesmos elementos de prova.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

COBRANÇA DE MULTA. BOA-FÉ DO CONTRIBUINTE. NÃO CONSIDERAÇÃO.

A responsabilidade por infrações à legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. Assim, a eventual boa-fé do sujeito passivo não afasta a exigência do crédito tributário, uma vez que a lavratura do Auto de Infração constitui ato administrativo vinculado. Ocorrendo a situação fática apontada como infração à legislação tributária, deve-se proceder ao seu lançamento, e aplicar, ao infrator, a penalidade imposta por tal legislação.

MULTA DE OFÍCIO. VINCULAÇÃO DO AGENTE. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. CONFISCO. INOCORRÊNCIA.

Pela absoluta vinculação a que submetido o Auditor Fiscal e por prevista em lei, correta a exigência da multa de ofício no percentual em que exigido, sob pena de aquele, em não o fazendo, vir a ser responsabilizado funcionalmente, na forma do art. 142, parágrafo único do CTN. O princípio do não confisco, previsto pela CF/1988, não se aplica às penalidades, limitando-se ao tributo. Ademais, não compete à autoridade administrativa apreciar a arguição e declarar ou reconhecer a inconstitucionalidade/ilegalidade de lei, pois essa competência foi atribuída, em caráter privativo, ao Poder Judiciário, pela Constituição Federal.

MULTA E JUROS DE MORA. COBRANÇA CUMULATIVA. BIS IN IDEM. NÃO OCORRÊNCIA.

Sendo diferentes os pressupostos dos juros de mora e da multa, portanto, não se configura bis in idem a cobrança cumulativa de ambos. Tanto os juros de mora, quanto a multa incidem quando ocorre atraso ou o descumprimento de obrigação pecuniária. Todavia, o primeiro (juros) tem natureza indenizatória, destinando-se à recomposição de patrimônio, compensando o credor pelo tempo em que esteve privado de seus recursos. Já o segundo (multa), tem natureza punitiva, tem sempre por pressuposto um fato contrário à lei, sendo, pois, sanção de ato ilícito.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic para títulos federais.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

LUCRO PRESUMIDO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE ENGENHARIA. FORNECIMENTO DE MATERIAL. PERCENTUAL.

Sobre as receitas decorrentes da prestação de serviços de engenharia incide o coeficiente de presunção de 32%, exceto para os serviços de construção, executados sob a modalidade de empreitada total, com fornecimento, pelo empreiteiro, de todos os materiais indispensáveis à execução da obra, devendo tais materiais ser incorporados a essa, sobre os quais é aplicado o coeficiente de 8%. Considera-se obra de construção civil a construção, demolição, reforma, ampliação de edificação ou qualquer outra benfeitoria agregada ao solo ou ao subsolo.

TRIBUTAÇÃO DECORRENTE. CSLL.

Mantida, no mérito, a autuação fiscal do IRPJ, deve-se manter os decorrentes reflexos no lançamento da CSLL, aplicando-se aos lançamentos tidos como reflexos as mesmas razões de decidir do lançamento principal, em decorrência de

sua íntima relação de causa e efeitos, na medida em que não há fatos jurídicos ou elementos probatórios a ensejar conclusões com atributos distintos.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Discordando da decisão, a Recorrente apresentou recurso voluntário reproduzindo os argumentos veiculados em sede de impugnação, alegando, em síntese que:

“3. PRELIMINARMENTE.

3.1. PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA. RAZOABILIDADE NA RESPOSTA. DEFESA APRESENTADA EM 2013. JULGAMENTO EM 2020. DECURSO DE PRAZO. EXTINÇÃO.

Os princípios que regem a Administração Pública Direta e Indireta estão previstos na Constituição Federal no seu artigo 37, quais sejam, legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

Consoante o princípio da eficiência, devem ser adotadas as medidas eficazes e coerentes no intuito de atender as necessidades da coletividade, nada justificando a extrapolação dos prazos estabelecidos na legislação.

Ocorrendo referida situação dos presentes, onde a manifestação sobre o recurso apresentado em outubro de 2009, somente foi decidido em novembro de 2011, ou seja, mais de dois anos após a apresentação de defesa, constituindo assim violação ao direito líquido e certo do contribuinte.

De fato, a 'Constituição Federal, na redação dada pela EC nº 45/2004, assegura a razoável duração do processo administrativo e judicial e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação, conferindo, por isso, ao Poder Judiciário, a aferição do cumprimento pela administração pública, da razoabilidade da duração do processo administrativo, que foi elevada à categoria de direito fundamental' (AC Nº 2005.71.08.004523-8/RS, Quarta Turma, Relator Márcio Antônio Rocha, julgado em 18/10/2006).

Portanto, a omissão da autoridade impetrada em oferecer uma resposta à impetrante em tempo razoável caracteriza a ilegalidade.

O legislador ordinário criou norma específica para os processos administrativos tributários, estabelecendo no art. 24 da Lei nº 11.457/2007 (que dispõe sobre a Administração Federal Tributária), que: 'É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.' Assim, havendo norma específica dispondo sobre a matéria, deve mencionada lei ser aplicada.

Neste caso concreto, o pedido administrativo foi protocolizado em 2009. Assim, contando-se o prazo de 360 (trezentos e sessenta dias) estabelecido na Lei

nº 11.457/2007, o prazo para a prolação da decisão administrativa venceu muito antes da decisão proferida.

O contribuinte não pode ficar à mercê da ineficiência estatal pela falta de recursos humanos.

Se há um excesso de trabalho, não é responsabilidade deste, pois a além de fiscalizar deverá contemplar outros setores e serviços afetos à RFB, com a implementação de medidas que possam desafogar a análise dos processos. Frise-se que tal medida é também necessária para o cumprimento da legislação, qual seja, a Lei nº 11.457/2007.

Portanto, entendo que a falta de estrutura administrativa não é justificativa para o descumprimento à lei.

Pondera-se que a EC 45 inseriu uma nova ramificação dos direitos fundamentais na Constituição Federal:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...);

LXXVIII a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação.

De fato, a 'Constituição Federal, na redação dada pela EC nº 45/2004, assegura a razoável duração do processo administrativo e judicial e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação, conferindo, se for o caso, ao Poder Judiciário, a aferição do cumprimento pela administração pública, da razoabilidade da duração do processo administrativo, que foi elevada à categoria de direito fundamental' (AC Nº 2005.71.08.004523-8/RS, Quarta Turma, Relator Márcio Antônio Rocha, julgado em 18/10/2006).

Portanto, a omissão da autoridade impetrada em oferecer uma resposta à impetrante em tempo razoável mostra-se uma atitude abusiva, restando caracterizada a ilegalidade, devendo ser extinto o feito por afrontar a Lei.

3.2. PRINCÍPIO DA MOTIVAÇÃO. AUSÊNCIA DE ENFRENTAMENTO PRÓPRIO DAS MATÉRIAS DEBATIDAS. OCORRÊNCIA. NULIDADE. RECONHECIMENTO.

Ainda, antes de adentrarmos ao mérito do recurso, é importante, mencionar que o acórdão proferido, em razão da forma sucinta que foi fundamentado, isto, como dissemos, no sentido de que não agregou nenhum novo elemento ao que foi deduzido na defesa, ou seja, apenas e tão somente transcreveu – com outras palavras - o que o d. fiscal havia deduzido, e diante disto, é de perceber-se que houve a violação ao princípio da motivação das

decisões, calçado no art. 93, X, da Carta Magna, complementado pelo art., 2º, da Lei 9784/99, inc. VII e VIII da P.ú.: (...)

Observamos a desobediência a este princípio diante do fato de que o julgador não conseguiu, contrapor-se à discussão colocada pela recorrente, justificar e fundamentar a aludida cobrança e os motivos que a justificam.

Simplesmente, utilizou das razões dadas pelo Fiscal para justificar a exclusão, não demonstra, não enfrenta, não comprova o que o fiscal aduz, apenas referenda.

Isto é caso evidente de ausência de motivação, pois não basta a transcrição do posicionamento que emitiu o auto, é preciso motivar e combater as razões que foram descritas na impugnação.

Não o fazendo violou a determinação legal, devendo ser reconhecida a ausência de específica, clara e objetiva motivação para a manutenção do ato declaratório, anulando-se o acórdão, determinando a devolução para nova manifestação, em especial quanto a cessão de mão-de-obra e as manifestações que demonstram ela inexistir, as quais, por respeito ao debate, pontuaremos logo adiante em tópico próprio.

3.3. DILIGÊNCIA FLS. 1004. JUNTADA DE INFORMAÇÕES PELA DRF. INADMISSÃO. AFRONTA AO PRINCÍPIO DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. NULIDADE. ART. 59, INC. II DO DECRETO 70.235/72.

A recorrente defende que a determinação de diligências contida nas fls. 1004, que determinou o retorno dos autos para a DRF para que esta concluísse a instrução do feito impõe crassa e clara nulidade no feito.

É vedado, tanto ao contribuinte quanto ao ente público a complementação de informações e portanto a deficiência na documentação é vício que não pode ser sanado pela Câmara julgadora, configurando afronta aos direitos do contribuinte a permissão aqui operada.

De fato, remetemos até mesmo a argumentação que consta do acórdão que vedou a produção de provas requerida pelo recorrente sob o argumento:

IMPUGNAÇÃO. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO DE PROVAS.

Cabe ao contribuinte, no momento da apresentação da impugnação, trazer ao contencioso todas as informações e documentos comprobatórios dos fatos que alega, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, por força do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972.

Destarte, pelo princípio de paridade de armas, se é defeso ao impugnante apresentar novos documentos, a mesma compreensão deve ser aplicada ao fisco, que fica vedado de municiar o processo após a triangulação processual (apresentação de recurso) e instauração da fase litigiosa.

Portanto, é de se reconhecer a desobediência e inobservância do princípios do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal para o fim de

rechaçar a juntada de novos documentos pelo agente fiscalizador, e com isso reconhecer a deficiência na documentação para extinguir o auto de infração e acolhendo as teses desde, em especial a de falta de elementos formais no processo sendo nula a decisão que foi proferida com espeque naqueles conforme estabelece a parte final do inc. II do art. 59 Decreto 70.235/72:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

A publicidade, ampla defesa, contraditório, são princípios constitucionais tributários que foram desrespeitados no presente procedimento, e que por isso o nulificam.

De fato, a Carta Magna, prevê tais prerrogativas nos arts. 5, inc. LV:

“LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;

LV – aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes” Até a própria legislação que regula o Procedimento Administrativo fiscal, impõe a observância do direito de defesa, conforme nos revela o artigo 59, inc. II, do Decreto 70.235/72.

Desta forma, observa-se que o MPF não se deu em obediência a tais princípios, vez que apenas uma intimação foi feita à requerente, qual seja, a para apresentar e manifestar-se sobre o andamento da apuração fiscal.

Ao contrário do que se tem pregado, o direito de defesa é inerente à integralidade do procedimento de investigação e não apenas a partir do auto de infração.

Diferente não poderia ser, porquanto atos administrativos tem como base a observância ao princípio da publicidade, legalidade, conjuntos de regras que impõem o respeito à manifestação da parte contrária em todas as instancias.

Desta feita, deve ser reconhecido o cerceamento de defesa e anulado o processo, retornando-se-o à instância inicial de apuração, e efetuando-se a intimação sobre todo e qualquer ato do feito. (...)

Desta forma, outra alternativa não nos resta senão pugnar pela nulidade in totum do presente AI.

4. DA MATÉRIA ENFRENTADA NO ACÓRDÃO OBJURGADO.

A despeito da postura que adotamos, na qual entendemos possível ser analisada toda a questão que envolve a presente autuação, passamos a discorrer, neste momento sobre as questões especificadas pelo acórdão como objeto direto desta discussão.

(...)

Contudo, os argumentos ponderados no acórdão não são suficientes para a manutenção do lançamento, merecem portanto impugnação a fim de deduzir a motivação objetiva e clara no sentido de justificar a reforma.

Vejam os.

5. RAZÕES DE REFORMA DA AUTUAÇÃO.

Demonstraremos e provaremos a partir de agora, que a fiscalização mal interpretou as circunstâncias com as quais se deparou, tirando conclusões que mais a beneficiavam, em detrimento da real conotação dos fatos, objetivando com isto criar um ambiente favorável ao fisco, penalizando a recorrente.

Resta tudo devidamente impugnado, contudo, por amor à brevidade, deixaremos para nos manifestar sobre os primeiros itens ao decorrer desta, que como veremos, é auto exauriente quanto a tudo o que engloba a presente.

5.1. AUSÊNCIA DE ELEMENTOS INFORMADORES NO AUTO DE INFRAÇÃO.

Como bem demonstra desde o início da defesa, há nos presentes autos um vício que impede formalmente a continuidade do presente feito, e conseqüentemente, impõe a sua extinção.

Trata-se de ausência de elementos informadores no auto de infração.

De fato, observamos que os AI's – tanto este quanto o impugnando nos autos - PAF 10.935.721443/2013-18 - foram lançados com base no MPF 0910300.2013.00007-0, contudo, não receberam numeração própria e portanto não foram individualizados.

Estão portanto fazendo parte do mesmo corpo, qual seja, ainda do MPF 0910300.2013.00007-0, e não se trata de individualização, tampouco atendimento ao que determinam os arts. 2, 10 e 11 do decreto 70235/72.

É portanto, indiscutível que a ausência de individualização, com a atribuição de número específico e próprio aos AI's dificulta a apresentação da devesa, eis que estão sendo necessárias a conjugação de três teses em uma apenas para combater as autuações aplicadas.

Ressaltamos que os autos dizem respeito à IR, PIS/Pasep e Contribuições. E que por se tratar de figuras distintas deveriam ser tratadas autonomamente.

Assim, se impõe a extinção dos presentes pelo vício de forma, e não atendimento ao que determina a legislação, e em decorrência, violação do princípio da estrita legalidade.

5.2. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

Como se percebe no presente MPF, houve averiguação por parte da SRF, a qual, apurou, de forma unilateral, e individual, valores devidos pela contestante.

O processo se deu, como se disse, de forma unilateral, e individual, sem qualquer intervenção da parte interessada, configurando-se assim, verdadeiro cerceio do direito de defesa.

De fato, todas as fases do procedimento deveriam ter sido comunicadas à recorrente, para que a mesma pudesse, no trâmite do procedimento, fazer as intervenções que julgasse necessárias.

Não foi o que ocorreu. Apesar de ter sido cientificada para um ato, não fora para todos os atos do procedimento, e por isso, nulo é este.

A publicidade, ampla defesa, contraditório, são princípios constitucionais tributários que foram desrespeitados no presente procedimento, e que por isso o nulificam.

De fato, a Carta Magna, prevê tais prerrogativas nos arts. 5, inc. LV: (...)

Até a própria legislação que regula o Procedimento Administrativo fiscal, impõe a observância do direito de defesa, conforme nos revela o artigo 59, inc. II, do Decreto 70.235/72.

Desta forma, observa-se que o MPF não se deu em obediência a tais princípios, vez que apenas uma intimação foi feita à requerente, qual seja, a para apresentar e manifestar-se sobre o andamento da apuração fiscal.

Ao contrário do que se tem pregado, o direito de defesa é inerente à integralidade do procedimento de investigação e não apenas a partir do auto de infração.

Diferente não poderia ser, porquanto atos administrativos tem como base a observância ao princípio da publicidade, legalidade, conjuntos de regras que impõem o respeito à manifestação da parte contrária em todas as instâncias.

Desta feita, deve ser reconhecido o cerceamento de defesa e anulado o processo, retornando-se-o à instância inicial de apuração, e efetuando-se a intimação sobre todo e qualquer ato do feito. (...)

Desta forma, outra alternativa não nos resta senão pugnar pela nulidade in totum do presente AI.

Ainda, não é só. Outros vícios existem.

5.3. INDICAÇÃO GENÉRICA DE VIOLAÇÕES À LEGISLAÇÃO. AUSÊNCIA DE RESPEITO AO PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE.

Observa-se ainda no ato de infração que o fiscal informa de maneira genérica as razões legais que são as afrontas à legislação transcrevendo artigos e mais artigos sem demonstrar objetivamente que foi violado, onde está a previsão legal, e onde está a violação que justifica a exclusão.

Assim, ausente o elemento indicativo legal objetivo e claro do que foi violado, e onde está a violação e ainda onde está a previsão de imposição da multa pelo suposto recolhimento ilegal com base de cálculo diferenciada, não

pode o surtir seus efeitos, pois deixa nas sombras as bases legais que a investigação adotou para ser formulado.

Como se disse, o princípio da legalidade, é cediço neste sentido, impondo, obrigando e sendo determinante que a administração cumpra com o que a lei estabelece em ordem de não dar margem à dúvidas e imprecisões.

A exigência encontra-se no artigo 10, Inc. III e IV, do Decreto 70235/72, o qual é taxativo ao dispor que o Auto conterà obrigatoriamente: "...descrição do fato, disposição legal infringida e penalidade aplicável..." Entretanto, não basta simples e genérica menção sobre o fato a regra jurídica e a penalidade, tem que haver a exata, completa e direta demonstração e subsunção do ato alegado, da norma violada e da consequência jurídica imposta pela lei para a situação.

É a máxima de que o manto da lei tem forma perfeita e se o fato alegado não se amoldar exatamente naquele, não poderá incidir sobre ele.

Desta feita, tendo sido preterido direito assegurado ao recorrente, está clara a violação à lei, e consequentemente a caracterização do cerceio ao direito de defesa, pois todo e qualquer obstáculo, por ínfimo que seja que afrontar e dificultar a defesa dos atos contra si imputados, configura tal vedação, e a teor do inc. II, do art. 59, em sua parte final, dispôs garantindo a ampla defesa e o contraditório. Neste sentido:

(...)

Desta feita, merece tal afronta ser reconhecida e declarada a nulidade do ato, mediante a anulação da exclusão e suas consequências neste sentido.

6. MÉRITO

Com a máxima venia aos argumentos tecidos pelo D. relator do Acórdão 02-100.158, no tocante aos argumentos deduzidos e rechaçados por ele, os quais merecem ser revistos, razão pela qual passamos a impugná-los e reiterar os fundamentos de reformam que são objetivos, claros e evidentes para o acolhimento das teses defendidas.

Como dito na inicial de defesa dois são os "cernes" da discussão:

1) saber se a atividade exercida pela recorrente pode ser tida como atividade de construção civil diversificada, e portanto, passível do recolhimento feito com esquite na base de cálculo de 8% e 12%.

2) o emprego dos materiais.

A legislação que trata da matéria já foi invocada contudo nos impõe reiterá-la para evitar alegação de omissões ou para fins de prequestionamento e enfrentamento recursal futuro.

Trata de questão que tem origem no art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, ao tratar da base de cálculo do imposto de renda pessoa jurídica dispõe.

Também invocado o art. 20 da mencionada lei, com a redação que lhe deu a Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003.

Buscando disciplinar a retenção de tributos e contribuições nos pagamentos efetuados a pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens e serviços, a Secretaria da Receita Federal editou a Instrução Normativa nº 480, de 15 de dezembro de 2004:

Como bem dito e observado a IN SRF 480/2004 foi relativizada com a edição da IN RFB 1234/2012, em seus arts. 2º e 38 tratou da matéria:

Esse regramento, ressalvadas outras disposições legais que confirmam e referendam o que tais normas dizem é que estão no centro da discussão que aqui se amolda.

É possível considerar a recorrente como prestadora dos serviços de construção civil. Sendo possível é de se reconhecer a prestação de serviços com a aplicação de materiais, não se resumindo apenas na Mão de obra a atividade desta??

A resposta para ambas as perguntas é SIM.

Respeitamos a postura do acórdão, contudo é inarredável o reconhecimento de que a requerida é pessoa física que desempenha atividade voltada para a construção civil, e mais, aplica à consecução de seus objetivos não apenas a Mão de obra, mas também MATERIAIS.

Pois bem, do discurso apresentado podemos observar que são fundamentadas a(s) autuação(ões), no fato de que ao seu ver os serviços prestados não são de construção civil.

6.1. ATIVIDADE SOCIAL. CONSTRUÇÃO CIVIL. ASSEMELHADOS.

O acórdão ao analisar a situação, destaca que não é atividade de construção civil várias das exercidas pela recorrente:

Logo, com base no dispositivo em referência, é notório que parte dos contratos de prestação de serviços pactuados pelo contribuinte, tais como o de roçada, capina, poda e corte de árvores, limpeza de canaletas e placas de sinalização, locação de equipamentos e veículos, dentre outros, não são abarcados pelo conceito normativo de serviços de construção civil. Em outros, ficou demonstrado o não fornecimento ou o fornecimento parcial dos materiais indispensáveis à execução da obra. Sendo assim, forçoso concluir que, em tais serviços, deve-se, sim, acompanhar a regra geral de tributação dos rendimentos recebidos pela prestação dos serviços em geral, com a utilização do coeficiente de presunção de 32%.

Contudo não é correta a manutenção desta posição.

Conforme raciocínio que deve ser reproduzido, a atividade exercida pela recorrente é de construção civil por equiparação em alguns casos, mas por expressa disposição documental e fática em outros.

Salutar para não dizer essencial para a discussão invocar o contrato social da requerente, espinha dorsal de toda a presente discussão e que muito revela. Vejamos:

O contrato social estabelece em sua cláusula terceira o objeto social, do qual destacamos claramente serviço de construção civil de obras viárias em rodovia...:

CLÁUSULA TERCEIRA - OBJETO SOCIAL: A sociedade terá por objeto a exploração do ramo de: Serviço de construção civil de obras viárias em rodovias, serviço de pavimentação, serviço de pintura e sinalização em pistas rodoviárias, serviço de drenagem, terraplenagem e outras movimentações de terra, e locação de máquinas e equipamentos.

A primeira alteração (fls 11 e segs.), repete e complementa tal objeto social, sempre em torno das obras de construção civil:

CLAUSULA TERCEIRA – DA ALTERAÇÃO DE ATIVIDADE: A sociedade que tem por objeto social a exploração do ramo de Serviço de construção civil de obras viárias em rodovias, serviço de pavimentação, serviço de pintura e sinalização em pistas rodoviárias, serviço de drenagem, terraplenagem e outras movimentações de terra, e locação de máquinas e equipamentos, passa a partir desta data a ter o seguinte objeto Serviço de construção civil de obras viárias em rodovias, serviço de pavimentação, serviço de pintura e sinalização em pistas rodoviárias, serviço de drenagem, terraplenagem e outras movimentações de terra, e locação de máquinas e equipamentos, transporte rodoviário de cargas municipal e intermunicipal.

2ª alteração contratual:

CLÁUSULA QUARTA - OBJETO SOCIAL: A sociedade tem por objeto a exploração no ramo de: Serviço de construção civil de obras viárias em rodovias, serviço de pavimentação, serviço de pintura e sinalização em pistas rodoviárias, serviço de Drenagem, Terraplenagem e outras movimentações de terra, locação de máquinas e equipamentos, transporte rodoviário de cargas municipal e intermunicipal..

4ª alteração contratual:

CLÁUSULA PRIMEIRA – DA ALTERAÇÃO DO OBJETO SOCIAL: A sociedade que tem por objeto social a exploração do ramo de Serviço de construção civil de obras viárias em rodovias, serviço de pavimentação, serviço de pintura e sinalização em pistas rodoviárias, serviço de Drenagem, Terraplenagem e outras movimentações de terra, locação de máquinas e equipamentos, transporte rodoviário de cargas municipal e intermunicipal, passa a partir desta data a ter o seguinte objeto: **Serviço de construção civil de obras viárias em rodovias, serviço de pavimentação, serviço de pintura e sinalização em pistas rodoviárias, serviço de Drenagem, Terraplenagem e outras movimentações de terra, locação de máquinas e equipamentos, transporte rodoviário de cargas municipal e intermunicipal, Obras de urbanização – ruas, praças e calçadas, sinalização com pintura em vias urbanas, ruas e locais para estacionamento de veículos, Montagem e instalação de sistemas e equipamentos de iluminação e sinalização em vias públicas, portos e aeroportos.**

A partir da quarta alteração, mantém o objeto social como posto retro.

Observa-se claramente que o objeto principal é a construção civil em suas mais variadas formas, que a despeito de fugirem ao conceito corriqueiro de construção civil (edificação de prédios), temos que é, de fato, serviço de construção civil por equiparação.

Construção, como leciona o “Dicionário Aurélio”, nada mais é que: Construção [Do lat. constructione.] Substantivo feminino. 1.Ato, efeito, modo ou arte de construir. 2.Edificação, edifício. 3.Organismo, constituição. (...)

Junto ao portal do Ministério da Educação¹, encontramos as referências Curriculares nacionais da educação profissional de nível técnico, com enfoque na construção civil que nos informa:

“A área de Construção Civil abrange todas as atividades de produção de obras. Estão incluídas nesta área as atividades referentes às funções planejamento e projeto, execução e manutenção e restauração de obras em diferentes segmentos, tais como edifícios, estradas, portos, aeroportos, canais de navegação, túneis, instalações prediais, obras de saneamento, de fundações e de terra em geral, estando excluídas as atividades relacionadas às operações, tais como a operação e o gerenciamento de sistemas de transportes, a operação de estações de tratamento de água, de barragens, etc.”

Mais adiante, determina o manual sobre a construção civil e os transportes, definindo tal interface: A interface entre as áreas de Construção Civil e de Transportes se evidencia na interdependência entre planejamento, desenho, construção e manutenção das vias e o gerenciamento do tráfego.

Até o próprio portal da SRFB conceitua obras de construção civil, entendendo que “Obra de construção civil: é a construção, demolição, a reforma, ampliação de edificação ou qualquer outra benfeitoria agregada ao solo ou ao subsolo². (grifei).

Desta feita a concepção de construção civil deve ir muito além daquele conceito pré-formatado e integrado nos subscientes de edifícios sendo construídos. A lei entende e por isto deve ser a Lei observada, que construção é todo e qualquer benfeitoria que se agrega no solo ou subsolo.

O discurso, antes de ser evasivo se presta para desdizer a afirmação do fiscal que a atividade da requerente, está longe de ser considerada construção civil, pois na maior parte trata-se de roçada de estradas, o que ao seu ver não têm relação com a atividade invocada pelo contribuinte.

Contudo basta uma análise e mero enfrentamento da questão, observando que roçada é benfeitoria que se agrega ao solo, portanto considerada obra de construção civil a sua implementação.

Ademais, diferente é a compreensão que se deve dar á roçada de estradas – que não é a mesma que a roçada de um lote por exemplo – na medida em que a roçada de estradas é considerada essencial por se tratar de manutenção, logo é inarredável conceitua-la e compreendê-la como gênero daquela.

Outrossim, é preciso que se entenda englobadamente a questão.

Observamos tanto pelos contratos, até mesmo pela compreensão do fiscal que o conjunto da obra abrange além da roçada outras tantas ações visando a manutenção das rodovias que são objeto dos contratos, desta feita é impossível observar a roçada isolada – ainda que prevista em contrato distinto – das demais obras de manutenção, pois se não há manutenção do mato, não pode ser feita a construção, conserto e benfeitorias nas rodovias, trevos acostamentos, enfim uma depende da outra.

Desta forma. É construção civil pois tem a mesma relevância e importância para a manutenção da rodovia quanto as demais ações (pavimento, pintura, meio fio- escoamento, etc..).

Sopesamos também que a questão da manutenção da estrada não é a única fonte de renda da empresa. Outras tantas, todas elas vinculadas com esta atividade conferem os contornos para a certeza de se tratar de construção civil.

Abrimos um parêntesis para divagar um pouco e filosofar, tentando aplicar um pouco do princípio da igualdade que envolve as questões tributárias, em especial quanto ao critério muito utilizado recentemente, que é a presunção.

Não raro nos deparamos com situações em que o fisco – em especial nas questões do SIMPLES – buscam meios, elementos e tudo o que estiver ao seu alcance para configurar atividades que não estão abrangidas pelo simples e com isto justificar a exclusão de empresas.

De fato, nestes casos a presunção e as ilações são a regra. Quanto lhe convém o fisco interpreta a seu favor questões de fato. Mas não faz o mesmo quando não lhe convém. Certamente se a atividade da requerida como colocada no auto de infração fosse conveniente ao fisco admiti-la como construção civil para majorar o recolhimento certamente já teria sido favorável o parecer pela conceituação desta como obra de construção civil.

Contudo raramente, para não dizer jamais, é feita esta presunção pro contribuinte. Não existe esta autorização, a presunção nunca é utilizada para reconhecer uma situação fática que venha a ser favorável ao contribuinte em detrimento do ente fiscal.

Contudo a presunção tem todo amparo para ser aqui utilizada, pois como bem frisou Maria Rita Ferragut, em sua obra Presunções no Direito Tributário³, “As presunções legais são normas jurídicas *latu sensu* que nada presumem juridicamente, mas estabelecem como verdadeiro fato descritor de evento cuja ocorrência é indiretamente provada. “...essas normas visam suprir deficiências probatórias, ao disciplinar o procedimento de construção de fatos jurídicos.

Ora nada mais encaixado nesta definição do que a situação invocada para justificar a suposta roçada como obra de construção civil.

Dúvidas portanto inexistem de que as atividades exercidas pela requerida se enquadram no conceito de construção civil e devem ser como tal tratadas.

O próprio fiscal afirma sobre a exclusividade na aplicação do coeficiente à “atividade de construção civil por empreitada”. Ainda, abaliza a afirmação do D. fiscal a ADN COSIT 6/1997, que a despeito da compreensão do fisco de que está Ultrapassada, infelizmente não se pode atribuir tal situação às normas jurídicas, pois elas não são atualizadas ou ultrapassadas e sim válidas e eficazes ou revogadas.

Não se tem notícia da revogação, e o que se quer dizer com ultrapassada é o fato de que norma posterior (IN SRF 480/2004) complementou-a.

De fato a IN retrocitada não revogou, nem cancelou a compreensão da ADN COSIT 6/1997, pelo contrário ela continua válida, eficaz e surtindo seus efeitos no mundo jurídico.

A despeito da norma IN SRF 480/2004 consignar novas disposições, a limitação que deu a norma não é passível de aceitação pois a limitação conferida à regra não encontra respaldo legal, pois viola o princípio da estrita legalidade.

Neste sentido, salutar invocar um tópico específico para desdizer a limitação legal imposta pelas regras – tanto a IN 480/2004, quanto a IN RFB 1324/2012. Vejamos.

6.2. IN 480/2004, QUANTO A IN RFB 1324/2012. NORMA ADMINISTRATIVA. DELIMITAÇÕES. IMPOSSIBILIDADE. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE. RESERVA LEGAL.

Como já se disse, as delimitações estabelecidas pela IN 480/2004, repetidas pela IN RFB 1324/2012 configuram claro e exposto afrontamento à estrita legalidade e à reserva legal.

Ao contrário do que a ADN COSIT 6/1997 estabeleceu – que foi apenas regulamentar o que a lei já previa, as instruções retrocitadas não regulamentaram nada, foram além, e além infringiram os princípios constitucionais tributários.

Observamos que, como já dissemos, a ADN COSIT 6/1997 não foi revogada porque o conteúdo da mesma apenas e tão somente reconhece a incidência do coeficiente de presunção às empresas cuja atividade de construção por empreitada.

Contudo a IN 480/2004 veio a alargar a compreensão, criando exigências, formalizando exceções e limitações à utilização do coeficiente, limitando a sua aplicação que já havia sido reconhecida pela ADN COSIT 6/1997 a qual surgiu no mundo jurídico apenas para regular a incidência do coeficiente. Nada criou, só regulou, ao contrário das IN SRF 480/2004 e repetida pela IN RFB 1324/2012.

A questão em liça revela uma violação ao princípio da estrita legalidade, princípio este que não é concernente tão somente ao direito tributário, mas a todos os ramos do direito, estando consignada a sua obediência no texto Constitucional, art. 5º, inc. II: “Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Também, se observa a menção a ele no art. 37, da Carta Magna:

(...)

Reporta a doutrina ao princípio da legalidade como o manto que cobre as ações do Estado, manto este representado pela Lei, regularmente introduzida no ordenamento, apta a produzir efeitos, que estabelece as bases onde o Estado (lato sensu), é obrigado a pautar suas atividades no que a lei lhe permite, e não na sua vontade.

Para o direito tributário esta regra é aplicada com muito mais propriedade, sendo que o legislador lançou mão proteção extra, que veio destacada pelo artigo 150, inciso I, da Carta Magna, onde se impõe a observância à lei para cobrança ou majoração de tributos: (...)

A regra foi seguida à risca pelo ordenamento, haja vista a incidência do artigo 97 do CTN, que respeita *ipsis literis* a norma inserta na Carta Magna.

Vê-se que desta forma criou-se, o que Roque Antonio Carrazza chama de “barreira intransponível”, arguindo que “...a vontade da lei na obrigação tributária, substitui a vontade das partes, na obrigação privada” (curso, p. 167).

Mais à frente, em sua obra o autor assevera: “Inexiste o dever de pagar tributo que não tenha brotado de lei ordinária, já que somente por causa dela é que ele nasce e é exigível” (ibidem, p. 168).

Lei, aqui não é legislação, não basta ter sido produzida pelo estado para valer, ao contrário, além da legitimidade para os vários tipos de imposições legais, deve haver ainda a subsunção das matérias aos tipos legais previstos.

Do conceito de Legislação, temos interpretação mais ampla do que Lei, na medida que o artigo 96 do CTN estabelece de que é composta a legislação tributária de leis, tratados, decretos etc: (...)

Entretanto, como dissemos, não é toda e qualquer legislação tributária que pode instituir, criar ou majorar tributos.

Pelo contrário, embora discussões, é assente o entendimento de que, nos termos do artigo 146, inc. II, letras “a”, “b” e “c”, da Constituição Federal, é imperiosa que tais alterações se deem por meio de Lei Complementar, e não lei ordinária. (...)

Assim, vê-se que a legislação tributária – lato sensu - não pode tratar destas matérias. A CF/88 impõe o rito da legislação complementar para fazê-las.

Se o legislador constituinte previu modo especial e específico para o enfrentamento da matéria, é óbvio que Ato Normativo, jamais teria poderes para regulá-las.

Ainda, em se tratando de norma especial, vê-se que a lei prevê, como de fato assim é, *quórum* especial para sua aprovação, reiterando a importância que a matéria tratada por ela tem no sistema: “Art. 69. As leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta.”(Constituição Federal/1988).

O CTN tem status de lei complementar, e por isso pode regular tais matérias. O ADN não, pois, não é ato de legislador, não é submetido ao poder legislativo, não passa pelos tramites de votação e aprovação, se revestindo tão somente de Ato da Administração, que, no caso é ilegal e abusivo, pois extrapola a competência.

Assim, *verbi gratia*, o aumento de um tributo implica em alterar a lei instituidora da exação, razão pela qual, somente por nova lei pode ser majorado. Entretanto, forçoso relembrar que, por um lado, equipara-se à majoração do tributo a modificação de sua base de cálculo, sujeito passivo, e outras questões atinentes ao mesmo.

Neste sentido ainda, o CTN, em seu artigo 97, respeitando a Carta Magna regramento supra, estabelece que, para certas questões é necessária uma especial intervenção legal, ou seja, a lei em sentido fechado. (...)

Ainda, o legislador foi mais além. Para não deixar dúvidas quanto à existência de lei em plano superior e normas complementares, em plano inferiores - que, embora tenham certa força, não podem, jamais superar a sistematicamente imposta -, elencou as regras acessórias, ou seja, as espécies de legislação tributária que complementam as normas superiores: (...)

Percebe-se claramente isto pelo conteúdo do artigo 100, onde o legislador deixou bem claro que as normas complementares se prestam para complementar, no que for necessária as normas que listam.

Por isso nada criam, nada alteram, apenas complementam, sem inovar, ou seja, atuam para explicitá-la; mas não para suprir suas lacunas.

As instruções normativas, com a que ora se enfrenta, são comuns no sistema da administração, e como regras suplementares, revelam uma evidente inaptidão para criar direitos e deveres.

Vê-se que a norma, foi no sentido de criar – contrário sensu – obrigação tributária, na medida que alargou a compreensão legal estabelecendo limitações ao direito dos contribuintes que prestam serviços de empreitada com fornecimento de material.

Tal ação terminou por “criar uma nova exceção fiscal” àquela categoria que outrora não havia sido citada pela Lei.

Assim, por não se tratar de lei, a IN SRF 480/2004, não pode criar tributos nem tampouco obrigações ou exceções que o legislador não criou.

A obediência ao princípio da estrita legalidade e à reserva legal, no direito tributário brasileiro é questão de suma relevância, sendo que o poder judiciário, sempre que os IN's venham a interferir com o equilíbrio estabelecido pelo ordenamento, têm rechaçado veementemente tais incidências viciosas.

É regra absoluta do estado democrático de direito, que o princípio da legalidade tributária faz da Lei a fonte primordial e maior dos tributos.

Como baliza central deste entendimento, transcrevemos ementa de Recurso julgado pelo STJ, o qual serve como fonte inspiradora da solução à questão em liça: (...)

Do Acórdão, extraímos partes do voto do eminente Relator, Min. Luiz Fux, o qual o transcrevemos trechos que nos dão reforço à argumentação até aqui travada e nos avaliza a reconhecer que a IN SRF 480/2004 - que ensinou e justificou a não incidência do coeficiente de 8% – é ilegal, inconstitucional, na medida que é legislação tributária inapta, sem caráter criativo ou inventivo, e que para os fins que se presta somente pode complementar normas superiores de direito tributário (Lei, Decreto, LC, EC, etc):

No acórdão, para o caso, o Relator assevera: “Não obstante, a tese sustentada nos referidos dispositivos restar por ser analisada, haja vista que o tema versa o princípio da legalidade e o que se discute é se um ato normativo menor componente do gênero Legislação tributária, ao reproduzir o objeto da lei, afrontou-a “Complementando para a questão julgada que “inicialmente, assente-se que “atos administrativos” não podem determinar base de cálculo inexistente em lei”.

Naquele caso, assim como no que ora enfrentamos, houve a edição de uma norma administrativa (ADN/CST 34/76), a qual veio a alterar a essência do tributo, mexendo com o conteúdo normativo da regra a qual deveria apenas e tão somente regular, sem nada acrescentar.

Lá determinou-se a base de cálculo, aqui, ampliou-se a regra de exceções ao coeficiente de 8%.

Ali, se observa violou-se a regra da criação da base de cálculo, que é objeto tão somente de Lei em sentido estrito, nos termos do art. 150, da CF/88. O mesmo ocorre neste caso, pois a afronta da IN SRF 480/2004, é no sentido de alargar a interpretação da lei regulada, para incluir limitações e excesso e que outrora não estavam incluídas nas regras excepcionais de exclusão, ou seja, exigiu tributo sem lei que a estabelecesse. (CF/88, art, 150, Inc. I, primeira parte).

Ainda, em ambos os casos, a norma administrativa, além da regra constitucional, afronta o CTN, no art. 97, e incisos, pois lá está delineado que somente a lei é capaz de instituir, extinguir, majorar, reduzir, definir fato gerador, sujeito passivo etc (incs. I, II e III).

(...)

Resta demonstrado, portanto, que o ato eu não reconhece a incidência do coeficiente de 8% para o contribuinte vem calcado em regramento ilegal pois tratou de matéria que não tinha poderes.

Sim, pois tratou de matéria reservada tão somente à lei estrita, conforme a própria lei atesta CF/88, arts, 5, inc. II, arts. 69, 146, 150, inc. I, e CTN, arts. 96, 97, 100, e incs).

(...)

Ora, no caso em comento, o que havia era uma benesse legal que possibilitava uma isenção, ou seja, a não obrigatoriedade de recolhimento, que veio a ser retirada, indevidamente, como reconheceu o acórdão, por meio de Ato Declaratório da Receita Federal.

A situação enfrentada é idêntica à questão em liça.

(...)

Diante de toda a extensa, mas necessária argumentação, é de se reconhecer que a IN SRF 480/2004 e a IN RFB 1324/2012, ao pretender regular o artigo 15, da Lei 9.249/95, extrapolou os limites impostos às normas reguladoras e tratou de matéria que não poderia, violando, desta feita o princípio da Reserva Legal, e da legalidade devendo portanto ser; a presente argumentação acolhida e declarado nulo o ato que não autorizou a utilização do coeficiente.

Vejamos.

6.3. MÃO DE OBRA. MATERIAIS. FORNECIMENTO. CONTRATOS MENCIONADOS. COMPREENSÃO EQUIVOCADA.

Entendeu o douto fiscal que grande parte dos serviços prestados não implicava no fornecimento de material, contudo não é bem assim.

Asseverou no auto que alguns contratos firmados com a ECOCATARATAS aplicaram-se corretamente o índice de 8% e 12% (contrato 522/09) Com relação aos contrato 682/2010 asseverou que o contrato previa o fornecimento de todos os materiais, contudo aduz o fiscal que no anexo, item 1.6.1.1, acostado às fls. 585 e segs., fez-se constar exceções para o custeio do material, e que tais exceções, segundo o seu entender, representavam todos os materiais incorporados à obra, portanto sujeito ao coeficiente de 32%, ao invés de 8% e 12% como foi feito.

Com a devida venia, não é acertada esta postura.

Os contratos, como bem demonstrado no auto, previam de fato o fornecimento dos materiais. A exceção constante no item indicado pelo fisco não afastou esta obrigação e materiais foram de fato custeados e implementados nas obras.

A comprovação destes resta relevada a segundo plano pois a exigência é ilegal conforme já demonstramos.

Ademais, observamos que justamente na análise dos contratos apresentados pela ECOCATARATAS o Ilmo. fiscal não pediu informações à empresa.

Pelo contrário, observou a documentação, constou que mesmo existindo a previsão de custeio e fornecimento de materiais, desconsiderou a mesma e terminou por excluir o coeficiente aplicado.

Ora, excelências, em outros contratos o d. fiscal solicitou às empresas contratantes a prestação de informações, constou que em alguns casos não foi fornecido material e diante deste fato, considerou ilegal o recolhimento no coeficiente de 8% e 12%.

Aqui não. Apenas analisou os contratos e diante de algumas suposições – suposições estas que contrariam o que estabelecia expressamente os contratos – achou por bem considerar inexistente a obrigação de fornecimento de materiais e assim sobretributou pela diferença apurada.

Ademais, observamos uma impropriedade na interpretação dada aos contratos, em especial ao contrato 548/2009, que passamos a expor.

6.4. CONTRATO 682/2010. COEFICIENTE 32%. TRGEN 04/2011.

Observamos ilustríssimos que o contrato 680/2010, ainda que esteja prevendo a incidência das regras da TR-GEN 04/11 – e não da TR-GEN 03/2011 – não condiciona nenhuma excludente conforme havia sido ponderado em relação aos contratos retrocitados que teriam tal compreensão calcada na TRGEN 03/11. Aqui a descrição dos serviços é clara ao constar que deles estão incluídos o fornecimento de materiais.

Aliás, o próprio TR-GEN 04/2011 prevê em seu item 1.6 quer estão inclusos nos custos da contratada o fornecimento de todos os materiais incorporados à obra (fl. 474):

1.6.1 O fornecimento de todos os materiais incorporados à obra: (exceto defensas metálicas, placas de sinalização, perfis, etc)

Ressalte-se excelência que a exclusão apontada aqui não é motivadora de reconhecer que não há o fornecimento de material.

Basta observar o contrato, lá estão descritas as atividades relativas aos serviços de conservação de rotina (anexo V, fl. 482 e segs.).

Daquele documento podemos observar que, mesmo diante da exceção de custeio prevista no item 1.6, ainda assim existem dezenas de atividades que implicam no fornecimento do material.

Citamos exemplificadamente a remoção de entulhos, que deverão ser colocados em algum lugar, transportados por algum modo acondicionados de alguma maneira, e isto é custeado pela requerida; ainda, a desobstrução de bueiros, bacias, caixas de captação, canaletas, tudo isto tem que ser acondicionado e dada a destinação adequada, aos custos da requerente. Também a limpeza de tachões, ora, para serem limpos precisam ser utilizados produtos químicos, custeados pela requerente.

Citamos ainda a fabricação de pré-misturado, o pré-misturado é fornecido pela contestante. No mesmo sentido a recuperação de sarjeta, onde é necessária a implementação de material (concreto), fornecido pela requerente. Também a recuperação de meio-fio, igualmente necessita de material para ser construída.

Nem se diga quanto a implantação de meio fio e de sarjeta que são integralmente fornecidos pela recorrente.

Observa-se no item 7.7 a menção de concreto FCK 11 MPA, que é fornecido pela requerente.

As caixas coletoras com ou sem grelha também são fornecidas pela requerente. Aliás, todos os serviços descritos no item 7 (fl. 483) confirmam que não é só Mão de obra, mas serviço com material o trabalho desempenhado.

Outras tantas questões podem ser invocadas para demonstrar que a exceção constante na cláusula 1.6 não atinge o serviço prestado pela requerente, portanto há que se reconhecer também o fornecimento de materiais.

Desta feita, é de se reconhecer a impossibilidade de incidir o coeficiente de 32% como pretende o fiscal, pois aos valores recebidos em decorrência do contrato 680/2011 estão incluídos materiais, consequentemente é de ser reconhecido o coeficiente já utilizado, cassando-se os valores apurados pelo fiscal, e a multa dela decorrente.

6.5. CONTRATO 682/2010. TR-GEN 03/11.

Igualmente, merece aparte para frisar que a TR-GEN é tomada de preço, não é contrato, serve apenas para balizar o serviço contratado. Tanto é que está claramente constando no bojo do mesmo.

Aqui a justificativa do fiscal para considerar que o valor recebido neste título deve ser utilizado o coeficiente de 32 é que apenas a Mão de obra é oferecida, e nada mais, na medida em que os materiais utilizados na consecução do objetivo não podem ser utilizados para o fim que prevê a lei, conforme estampado na IN SRF 480/2004, art. 1º, 9º, que diz que “não serão considerados como materiais incorporados à obra, os instrumentos de trabalho utilizado e os materiais consumidos na execução da obra”.

Com a devida venia, entendemos que a disposição calcada na regra decorrente da IN 480/2004, eis que como já defendemos exaustivamente linhas atrás, a norma e seus dispositivos que criam exceções não são constitucionais por desrespeitarem o princípio da estrita legalidade, vez que adentraram em terreno que somente Lei poderia regular.

Para não exaurirmos o julgador, remetemos à discussão já travada (tópico 4) que esgota a matéria.

Assim, é de se considerar que a despeito da exceção no fornecimento de alguns materiais tudo o que é essencial na obra é considerado fornecimento de material, justamente porque a previsão excludente estabelecida pelo IN SRF 480/2004, art. 1º, 9º, não pode ser aplicada.

Rechaça portanto a afirmação do fisco e de consequência a ilegalidade imprimida no recolhimento com o coeficiente de 8% e 12%.

6.6. CONTRATOS 337/08, 493/09 e 680/2010.

Quanto aos contratos em tela, a afirmação do fisco é de que como se trata de contrato para serviço de roçada, e este não o fornecimento de qualquer material que se incorpore à obra, e que por isto o coeficiente é de 32%.

Afirma que os serviços de limpeza de pista, desobstrução de meios-fios, sarjetas, canaletas e bueiro, limpeza de placas de sinalização, locação de equipamentos estão todos sujeitos ao coeficiente de 32%.

Data máxima venia exímio julgador, não é possível admitir que a afirmação, calcada no que dispõe a IN SRF 480/2004, art. 1º, 9º - nitidamente ilegal como já deduzido – seja utilizada para onerar sobremaneira o contestante.

Já defendemos linhas atrás, em primeiro lugar todo e qualquer material deve ser reconhecida como fornecimento de material, pois assim determinou-se a lei, e ainda, mesmo que se quisesse considerar o contrário seria inadmissível entender que pudesse ser feita a prestação do serviço sem a implementação de materiais apenas com a Mao de obra.

Assim, em primeiro plano é ilegal afirmar que não é todo e qualquer matéria que pode ser incorporado à obra que se presta para configurar o fornecimento de material, e ainda, deve ser atribuído a todo e qualquer material o status que o fisco nega, de que são essenciais ao serviço e sua consecução.

Quanto a afirmação de que o material é apenas aquele implementado na obra, até mesmo o fisco pelas decisões colegiadas que aplica entende de maneira diferente.

Relatamos algumas decisões neste sentido que apontam o correto sentido da norma, respaldando a postura do contribuinte, sendo absolutamente correta a forma de aplicação do coeficiente como feita pelo mesmo.

Vejamos.

CONSTRUÇÃO POR EMPREITADA. EMPREGO DE MATERIAIS. ALÍQUOTA DE 8% (OITO POR CENTO). 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 de 8% (oito por cento) quando comprovadamente houver emprego de materiais pelo empreiteiro. DRJ recife – 4ª Turma ACÓRDÃO Nº 11-38360 de 09 de Outubro de 2012 Não diz quais são os materiais empregados, apenas diz que se há comprovação de emprego de materiais é 8% e 12%.

Frisamos que a questão resta pacificada porque os próprios contratos firmados estipulam a obrigação de emprego dos materiais para as obras.

Nesta decisão apontou acertadamente a turma ao confirmar que o simples fato de empregar material, não importando a quantidade já configura e justifica a utilização do percentual 8% e 12%. A decisão não é única, e se reitera, estando pacificada neste sentido:

BASE DE CÁLCULO. CONSTRUÇÃO CIVIL. A base de cálculo do IRPJ, em cada mês, será determinada mediante a aplicação de 32% sobre a receita bruta decorrente de prestação de serviço da construção civil quando houver emprego unicamente de mão-de-obra ou de 8% quando houver emprego de materiais, em qualquer quantidade. (DRJ Ribeirão Preto, ACÓRDÃO Nº 14-3473 de 21 de Marco de 2003).

6.7. SERVIÇOS PRESTADOS POR OUTROS CLIENTES.

6.7.1. AUTOPISTA LITORAL SUL S.A.

Deduziu que a despeito de ter sido prestado o serviço com parte do material fornecido pela contestante, o fiscal entendeu que por ter sido apenas parte não fazia jus ao coeficiente de 8% e 12%, afirmando para justificar os 32% que o asfalto foi fornecido pelo clientes.

Ora julgador, conforme exaustivamente demonstrado e pacificado, FORNECENDO MATERIAL, não importa a quantidade, é de se reconhecer a incidência do coeficiente utilizado.

O fato de não ser todo é inservível para justificar o reproche ao direito do contribuinte.

Neste sentido remetemos às decisões retro destacando o posicionamento:

“...quando houver emprego de material em qualquer quantidade. DJR Campinas, 2ª Turma, ACÓRDÃO Nº 05-23911 de 23 de Outubro de 2008.” Assim, conforme o próprio reconhecimento do fiscal, de que houve o fornecimento de matéria, ainda que não todo, deve ser reconhecida a legalidade do coeficiente utilizado 8% e 12%.

6.7.2. AUTOPISTA PLANALTO SUL S.A.

O cliente informou que forneceu o material. Contudo nem mesmo esta afirmação tem o respaldo de negar o direito ao coeficiente, pois como já defendido, vem calcada em exigência ilegal, oriunda da IN 480/2004, ilegal por natureza.

6.7.3. LEAO ENGENHARIA S.A.

A mesma afirmação que se fez retro, deve ser atribuída ao entendimento infirmado dos serviços prestados para a Leão engenharia.

6.7.4. DAS ALEGAÇÕES PERIFÉRICAS.

Todas as demais alegações e justificativas periféricas afirmadas pelo fiscal se reprocham com tudo o que foi dito até aqui.

Toda e qualquer exigência feita com espeque na IN SRF 480/2004, é ilegal e não tem respaldo constitucional, configurando excesso e abuso por parte do fisco.

Assim, cai por terra a alegação feita no termo de que os três elementos exigidos pela lei não estão presentes [a) fornecimento de todos os materiais – a

lei não diz que é todos. Apenas parte já é suficiente; b) materiais incorporados à obra – não há nenhum dispositivo legal neste sentido, a construção feita pelo fiscal toma por base a sua compreensão calcada no regramento ilegal já citado; e c) se trate de construção civil, conforme já foi demonstrado é construção civil.

Ainda, Ilustríssimo é imperioso que consigne-se que o próprio fiscal estaria incorrendo em equívoco se considerou parte dos recolhimentos feitos com o coeficiente, conforme afirmado pelo mesmo, dentre estes vários serviços prestados em todos os âmbitos de atividade da requerente, tendo considerado os serviços como construção civil e agora, pretender justificar que outros da mesma espécie não são.

Neste sentido observa-se o item 13.3 e seu conteúdo:

13.3. OUTROS SERVIÇOS – Nos demais casos, constatamos estar correta a aplicação dos coeficientes de 8% e 12%. Alguns clientes foram intimados e informaram que o serviço executado incluiu o fornecimento de todo o material. Foi o caso dos clientes Conservas Transportes e Pavimentação Ltda, Pavimentações e Terraplanagem Schmitt Ltda, Petrocon Construtora de Obras Ltda e Sinasc – Sinalização e Construção de Rodovias Ltda. Outros casos, como a Companhia de Engenharia de Transporte e Trânsito e as Prefeituras Municipais de Cascavel, Toledo e Mariluz, o contribuinte apresentou os contratos que especificavam o fornecimento de todo o material. Por desnecessário, não juntamos ao processo os documentos referentes a estes serviços cuja tributação foi considerada correta.

Ora se ali, os serviços são os mesmos que aqui defendemos, por que considerá-los de construção civil lá e não cá??

Deste modo, é de se observar que nenhuma das afirmações do d. fiscal tem o respaldo para justificar a manutenção da ilegalidade atribuída aos recolhimentos feitos com esquite nos coeficientes 8% e 12%.

Devem portanto serem reconhecidos – a totalidade e integralidade – dos recolhimentos feitos com os coeficientes alegados, atribuindo e reconhecendo a correção dos pagamento, na forma e valor, consequentemente afastando a presente e suas penalidades.

Contudo, ainda que se entenda que pode ser declarado como indevido o recolhimento feito, atribuindo-se novo coeficiente, ainda assim não pode ser nas formas e moldes deduzidos no Al. vejamos 6.8. MULTA 75% EXCESSO DE PENALIZAÇÃO.

Observa-se que a multa no montante cobrado nos Al's é no patamar de 75% (setenta e cinco) por cento, sobre o valor do débito.

Data venia, tal multa é excessiva, abusiva e configura-se em verdadeiro confisco, transferência de patrimônio. De fato, observa-se que a multa não poderia ter sido aplicada no patamar que o foi, tendo em vista que eleva sobremaneira o valor do débito.

Configura-se assim, o excesso da multa, que se reveste de verdadeiro confisco, devendo ser, portanto, reduzida para patamares mais aceitáveis, como sói ocorrer com a multa de 20% aplicável no caso de débitos tributários diversos.

O confisco é vedado pela CF e pela própria sistemática do direito tributário, na medida que se vale dos princípios para equiparar a saciedade do Fisco aos direitos dos contribuintes.

Neste sentido, estabelece-se que o legislador constituinte estabeleceu a garantia da propriedade como um dos direitos fundamentais de todos os brasileiros ou estrangeiros aqui residentes, anotando a proteção enquanto a mesma atender sua função social. Além de apontar hipóteses em que o direito à propriedade não seria tomado em consideração, a CF ainda proibiu os entes públicos necessários de apoderar-se dessa propriedade mediante a edição de atos que pudessem implicar a sua transferência das mãos do contribuinte para as suas.

Neste sentido já sinalizou os Ministros do STF, "ao conceder liminar ao julgar a ADIn MC 1.075-DF, promovido pela Federação Nacional do Comércio, suspendendo a vigência do art. 3º, parágrafo único, da Lei n. 8.846/94, que comina multa de trezentos por cento do valor da operação de venda de mercadorias ou de prestações de serviços, para a hipótese de não emissão do correspondente documento fiscal" (MACHADO, 2003, p. 259).

Tal proibição não se refere tão somente à propriedade, material, propriamente dita (bem móvel), mas também a toda e qualquer propriedade pertencente aos cidadãos brasileiros, e está prevista das mais diversas maneiras, conforme elenca o §1, do art. 145, da CF/88, onde determina que o imposto deverá ser graduado conforme a capacidade econômica dos contribuintes, ora devendo ser consideradas as condições pessoais dos mesmos, ora exigindo a previa edição de leis (art. 150, I) ora fixando a incidência no tempo (art. 150, III, a e b) ou proibindo tratamento desiguais aos que se encontram em situações idênticas (art. 150, II). Em qualquer hipótese, proibiu que o tributo tivesse efeito de confisco.

A sistemática se aplica também aos seus acessórios, como in casu relativamente à multa, que ao ser fixada pela lei em 75%, viola dispositivos constitucionais, e por isso não pode ser aplicada, merecendo como deve ser, a redução para patamares aceitáveis.

(...)

Pelo reconhecimento da razoabilidade da multa de 20%, transcrevemos posicionamento que abaliza a pretensão da recorrente: (...)

A tendência deve ser seguida por todos, inclusive por esta d. delegacia, razão pela qual, a redução se impõe.

6.9. CUMULAÇÃO DA MULTA COM JUROS DE MORA

Ainda, vê-se que os Al's emanados do MPF enfrentado por este recurso, estão a impor a cumulação da multa com a cobrança de juros de mora.

Tal cumulação é inadmissível, na medida em que pune duplamente o mesmo fato, ocasionando, um tipo de bis in idem, eis que a razão é uma só, o não pagamento do tributo.

De fato, não recolhido o tributo, o fisco impõe à cobrança multa e ainda faz incidir juros de mora. Ora aqui está claro que a incidência diz respeito ao mesmo objeto, qual seja, o não pagamento, e por isso, uma delas apenas é mais que suficiente, caso contrário, estar-se-á impondo ônus dobrado ao contribuinte.

6.10. DA INAPLICABILIDADE DA TAXA SELIC

Em caráter de argumentação, como medida de cautela, na improvável hipótese de ser julgada procedente ou mesmo parcialmente procedente a autuação, fator que deve ser observado diz respeito à aplicação dos juros de mora, que têm como parâmetro para seu cálculo a taxa SELIC.

Tal crédito, mostra-se em total descompasso com a legislação nacional e com o próprio Código Tributário Nacional que prevê que a taxa de juros moratórios deve ser de, no máximo, doze por cento (12%) ao ano, o que não ocorre com a taxa SELIC, confirmando-se, pois, a improcedência da sua aplicação.

A esse respeito, pacífico é o entendimento da doutrina e da jurisprudência pátrias acerca da ilegalidade da utilização de tal índice para fins tributários, eis que eivado de vícios formais e materiais.

Tal taxa passou a ser utilizada para os cálculos de juros de mora das obrigações tributárias a partir da edição da Lei Federal nº 9.250/95, majorando indevidamente os supostos créditos tributários.

Pois bem, o Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC) é um sistema eletrônico de teleprocessamento, cujo objetivo é o registro das operações com títulos emitidos pelo Tesouro Nacional, pelo Banco Central do Brasil, Estados e Municípios, em contas específicas, em nome dos participantes dos Mercados Primário e Secundário daqueles títulos públicos. Ocorre que o Governo Federal, por meio dos seus órgãos competentes, utiliza esta taxa como instrumento de política monetária. Esta esfera de governo, no entanto, exerce influência nas taxas de juros, conforme os fins que têm em vista, podendo aumentar ou diminuir a quantidade influenciando na conjuntura e no desenvolvimento da economia nacional, de acordo com a política monetária. (...)

De outra parte, os juros praticados pela Taxa SELIC, incidentes sobre os débitos de tributos federais, contemplam o execrável anatocismo, na medida em que referida taxa acumulada os índices mensalmente apurados.

A usura, em todas as suas modalidades, não apenas é enfaticamente repudiada, mas também é punida e enquadrada dentre os crimes contra a economia popular. Essa exigência de juros sobre juros é proibida pelo Decreto nº 22.626/33 e recheada pela jurisprudência, conforme a Súmula nº 121, do Egrégio Supremo Tribunal Federal, ainda em vigor, eis que: “A Súmula nº 596 não afasta a

aplicação da Súmula nº 121” (Recurso Extraordinário nº 100.336, Rel. Min. Néri da Silveira, DJU de 24.05.1985, RTJ 72/916 e 92/1341).

Por todas essas razões, não se pode lançar mão de semelhante taxa a título de juros de mora que, como se sabe, não deve ir além da remuneração do montante devido a título de tributo eventualmente não recolhido no prazo legal, pela mora.

Qualquer quantia que ultrapasse a singela reparação da mora tem efeito confiscatório, vedado pela Constituição Federal.

(...)

Nessa medida, a Taxa SELIC para fins tributários somente poderia exceder este limite desde que também prevista em lei complementar nacional, visto que não há como conceder que uma lei complementar nacional venha estabelecer a taxa de juros máxima e mera lei ordinária apresentar um percentual maior.

Vale dizer, por oportuno, que o Superior Tribunal de Justiça já julgou ilegal e inconstitucional a utilização da Taxa SELIC para fins tributários.

(...)

Assim sendo, pode-se afirmar que a jurisprudência firme do Superior Tribunal de Justiça é contra aplicação da Taxa SELIC para débitos tributários.

Como corolário do que se expôs, resta claro que a utilização da Taxa SELIC com índice de apuração dos juros legais não é juridicamente segura, porque impede o prévio conhecimento dos juros; não é operacional, porque seu uso será inviável sempre que se calcularem somente juros ou somente correção monetária; assim como é incompatível com a regra do artigo 591 do novo Código Civil, que permite apenas a capitalização anual dos juros, razão pela qual deve ser afastada na presente autuação.

6.11. DAS PROVAS

Pouco, para não dizer nada mais merece ser dito com relação ao cerceio cometido no presente feito.

Observamos que a DRJ desconsiderou pedido de produção de provas, do mesmo modo como desconsiderou as contundentes argumentações feitas pela recorrente.

Passou por cima de direitos, relegou a segundo plano garantias, desconstituiu e desconsiderou a produção de elementos que poderiam auxiliar na busca da verdade real, tudo isto em ordem de manter o auto de infração, e com isto penalizar a recorrente, por uma circunstância que inexistente, e que nem sequer restou demonstrada, quanto mais provada pela fiscalização.

Assim, remetemos à discussão já travada sobre o cerceio de defesa, que é exaustiva na demonstração que, nem mesmo as provas que poderiam ter sido analisadas não foram sopesados pela DRJ, que limitou-se à, simplesmente,

reforçar o auto de infração, nada contribuindo para o andamento do presente feito, senão dificultando a ação do contribuinte.

DIANTE DE TODO EXPOSTO, e por tudo mais o que consta dos documentos existentes neste feito requer seja o presente RECURSO VOLUNTÁRIO recebido, determinada a autuação do mesmo, e após analisadas as preliminares invocadas para:

Preliminarmente, o reconhecimento da nulidade da presente, diante do longo lapso para a apreciação da impugnação intentada.

Ainda, acaso não entenda pelo acolhimento do excesso de prazo, que seja reconhecida a nulidade por ofensa aos princípios constitucionais do devido processo legal, do contraditório, da ampla defesa e da estrita legalidade, da fundamentação em especial reformar a decisão proferida e acolher a nulidade pela ausência de elementos informadores do Auto de infração e cerceio de defesa e para extinguir o feito em razão da indicação genérica, e inobservância do princípio da legalidade pela ausência de demonstração de violação;

IV - Ou então, em se adentrando à esfera de mérito, ACOLHER E DAR PROVIMENTO para reconhecer a inarredável violação ao princípio da estrita legalidade, reconhecendo que as Instruções Normativas (IN SRF 480/2004 e IN RFB 1324/2012), além de outras mencionadas, regularam matéria adstrita à lei, com as exceções, exigências e previsões que a Lei não impôs, consequentemente julgar inexigíveis as exigências feitas pelo fiscal para enquadramento no coeficiente utilizado pelo contribuinte;

V - Ainda, reconhecer que não há razão para aplicação do coeficiente de 32% nos contratos citados pelas justificativas apresentadas, ponderando que não há que se falar em fornecimento de todo material, bem como outras questões mais:

V.I - Contrato 680/2010 – TR-GEN04/2011, contêm expressamente os serviços contratados e ressalva apenas alguns materiais que não seriam fornecidos;

V.II - Contrato 682/2010 - nulidade das exigências do fisco (aplicação de todo material) em razão da ilegalidade das normas invocadas conforme retromencionado;

V.III - contratos 337/08, 493/09 e 680/2010 – o tipo do serviço é passível bem como o contrato prevê o fornecimento de materiais e a norma jurídica prevê que havendo o fornecimento, de qualquer quantidade deve ser aplicado o coeficiente 9-12;

V.IV – dos serviços para terceiros: acolher a tese de que empregado material em qualquer quantidade deve ser concedido o benefício de coeficiente reduzido;

Caso outro entendimento, seja concedido o afastamento da multa aplicada, pois não se trata de desobediência de norma tributária, mas sim de interpretação divergente, o que não configura a incidência da penalidade.

Se não afastar sob esta argumentação, reduzi-la para o patamar de 20% conforme defendido retro.

Ainda, afastar a cobrança da multa cumulada com juros de mora;

Substituir a correção pela SELIC, por outro índice que represente melhor a desvalorização da moeda, e ainda, descapitalizado nos termos da fundamentação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça**, Relator

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. Portanto, dele tomo conhecimento.

DELIMITAÇÃO DA LIDE

De acordo com a decisão de piso, os seguintes valores foram mantidos e exonerados de IRPJ e de CSLL:

Período de Apuração	IRPJ			CSLL		
	Lançado	Mantido	Exonerado	Lançado	Mantido	Exonerado
1º Trim 2009	27.890,99	27.890,99	0,00	8.753,09	8.753,09	0,00
2º Trim 2009	53.780,70	53.780,70	0,00	16.134,21	16.134,21	0,00
3º Trim 2009	18.131,00	14.770,92	3.360,08	5.584,52	4.576,50	1.008,02
4º Trim 2009	38.445,05	29.765,21	8.679,84	11.533,52	8.929,57	2.603,95
1º Trim 2010	39.510,05	31.777,25	7.732,80	11.853,02	9.533,18	2.319,84
2º Trim 2010	30.778,66	21.950,06	8.828,60	9.324,87	6.676,29	2.648,58
3º Trim 2010	30.496,39	19.452,28	11.044,11	9.211,88	5.898,64	3.313,24
4º Trim 2010	44.169,01	33.055,16	11.113,85	13.250,70	9.916,55	3.334,15
1º Trim 2011	43.154,42	43.154,42	0,00	12.946,33	12.946,33	0,00
2º Trim 2011	47.539,81	47.539,81	0,00	14.261,94	14.261,94	0,00
3º Trim 2011	36.483,31	36.483,31	0,00	11.050,88	11.050,88	0,00
4º Trim 2011	59.332,07	56.580,56	2.751,51	17.799,62	16.974,16	825,46
Totais	469.711,46	416.200,66	53.510,80	141.704,58	125.651,34	16.053,24

Portanto, a matéria controvertida restringe-se aos valores mantidos pelo acórdão recorrido relativamente aos lançamentos de IRPJ (R\$ 416.200,66) e CSLL (R\$ 125.651,34).

DO RESUMO DOS FATOS

Conforme já relatado, os autos versam acerca da lavratura de Auto de Infração de Auto de Infração de IRPJ (e-fls. 925/931), com reflexos na apuração dos valores devidos de CSLL (e-fls. 932/940), relativamente aos anos calendários de 2009, 2010 e 2011, visto ter sido constatado que houve a aplicação indevida do coeficiente de determinação do Lucro Presumido, para fins de apuração do IRPJ, 8% (oito por cento), e da CSLL, 12% (doze por cento), após confronto com os valores demonstrados em DIPJ e declarados em DCTF.

Isso porque a autoridade administrativa verificou no objeto social da Recorrente que encontram-se relacionados os serviços que poderiam se enquadrar nos coeficientes de presunção, para fins de apuração do Lucro Presumido, de 8%, 16% ou 32%, de acordo com o

disposto no art. 15 da Lei nº 9.249/95. Destacou que *“ainda que o objeto social mencionasse apenas atividades que se enquadrassem, sem margem para dúvidas, em apenas um destes coeficientes, somente a análise de documentos que demonstrassem o tipo de serviço efetivamente prestado seria capaz de definir se a aplicação dos coeficientes foi correta ou não”*.

Portanto, a discussão está delimitada à possibilidade ou não de utilização de percentual distinto do previsto na Lei nº 9.249, de 1995, relativo à prestação de serviços em geral (32%), quando se refere à “contratação por empreitada de construção de civil”, uma vez que, nos esclarecimentos prestados pela Recorrente, ela utilizou o percentual de presunção de 8%, considerando que os serviços fornecidos de construção civil continham o fornecimento de material utilizado na obra.

Para a fiscalização, nos termos trazidos pela Lei nº 9.249/95, não existe qualquer previsão para que qualquer tipo de serviço, quando acompanhado do fornecimento de materiais, possa ser tributado com base no coeficiente de presunção de 8% e que o art. 1º, § 7º, da IN SRF nº 480/04, cuja vigência engloba os períodos de apuração tratados na ação fiscal (disposição reproduzida na Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012), estabeleceu as seguintes condições para que se possa falar em construção por empreitada e aplicar o coeficiente de presunção de 8%:

- a) que se trate de obra de construção civil;
- b) que o empreiteiro forneça todos os materiais indispensáveis à execução do serviço contratado; e
- c) que os materiais sejam incorporados à obra, sendo que estes não devem ser confundidos com os instrumentos de trabalho utilizados ou os materiais consumidos na execução da obra.

Porém, para a fiscalização, cujo entendimento foi acatado pela decisão recorrida que:

- a) alguns serviços – **especialmente os definidos pelo cliente como de “drenagem e obras de arte correntes” ou “pontes, viadutos, túneis e passarelas”, restaram caracterizados como “obras de construção” e nos quais o prestador forneceu os materiais necessários e que tais serviços concentram-se principalmente naqueles contratos discriminados nos itens “13.1” e “13.3”, cujos valores lançados foram exonerados.**
- b) quanto aos serviços prestados para os clientes mencionados nº item “13.2”, **embora se enquadrem no conceito de “obras de construção”, não foram atendidas as outras duas condições impostas pela IN SRF nº 480, de 2004 (não houve o fornecimento de materiais - incluem-se aqui os serviços de “sinalização viária”, prestados para a Ecocataras (item “13.1”), previstos nos contratos 548/2009, 682/2010 e 762/2011, nos quais os materiais empregados foram fornecidos pelo cliente);**

- c) na maior parte dos contratos de “conservação rotineira”, firmados com a Ecocataratas (item “13.1”), previstos nos contratos 337/2008, 493/2009 e 680/2010, **os serviços prestados não se enquadram na definição de “obras de construção” e nem mesmo, em sua maioria, envolvem o fornecimento de qualquer material, mas apenas o uso de equipamentos, ferramentas e material de consumo, como combustíveis.**

A Recorrente impugnou o lançamento. Por sua vez, a DRJ rejeitou a preliminar de nulidade suscita e, no mérito, julgou parcialmente procedente a impugnação (exonerando os valores lançados relativos aos contratos discriminados nos itens “13.1” e “13.3”), para manter em parte a exação fiscal, com a incidência de multa de ofício de 75% e juros de mora calculados pela taxa Selic.

Irresignada, a Recorrente apresentou recurso voluntário, basicamente, reproduzindo os argumentos aduzidos por ocasião da impugnação, assim sintetizado:

Razões da Impugnação	Razões do Recurso Voluntário
	3. PRELIMINARMENTE. 3.1. PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA. RAZOABILIDADE NA RESPOSTA. DEFESA APRESENTADA EM 2013. JULGAMENTO EM 2020. DECURSO DE PRAZO. EXTINÇÃO.; 3.2. PRINCÍPIO DA MOTIVAÇÃO. AUSÊNCIA DE ENFRENTAMENTO PRÓPRIO DAS MATÉRIAS DEBATIDAS. OCORRÊNCIA. NULIDADE. RECONHECIMENTO; 3.3. DILIGÊNCIA FLS. 1004. JUNTADA DE INFORMAÇÕES PELA DRF. INADMISSÃO. AFRONTA AO PRINCÍPIO DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. NULIDADE. ART. 59, INC. II DO DECRETO 70.235/72.
4 - AUSÊNCIA DE ELEMENTOS INFORMADORES NO AUTO DE INFRAÇÃO.	5.1. AUSÊNCIA DE ELEMENTOS INFORMADORES NO AUTO DE INFRAÇÃO;
5 - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA	5.2. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA
6 - INDICAÇÃO GENÉRICA DE VIOLAÇÕES À LEGISLAÇÃO. AUSÊNCIA DE RESPEITO AO PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE.	5.3. INDICAÇÃO GENÉRICA DE VIOLAÇÕES À LEGISLAÇÃO. AUSÊNCIA DE RESPEITO AO PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE.
II) DO MÉRITO.	6. MÉRITO
7 - ATIVIDADE SOCIAL. CONSTRUÇÃO CIVIL. ASSEMELHADOS.	6.1. ATIVIDADE SOCIAL. CONSTRUÇÃO CIVIL. ASSEMELHADOS.

8 - IN 480/2004, QUANTO A IN RFB 1324/2012. NORMA ADMINISTRATIVA. DELIMITAÇÕES. IMPOSSIBILIDADE. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE. RESERVA LEGAL.	6.2. IN 480/2004, QUANTO A IN RFB 1324/2012. NORMA ADMINISTRATIVA. DELIMITAÇÕES. IMPOSSIBILIDADE. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE. RESERVA LEGAL.
9 - MÃO DE OBRA. MATERIAIS. FORNECIMENTO. CONTRATOS MENCIONADOS. COMPREENSÃO EQUIVOCADA.	6.3. MÃO DE OBRA. MATERIAIS. FORNECIMENTO. CONTRATOS MENCIONADOS. COMPREENSÃO EQUIVOCADA.
10 - CONTRATOS 548/2009, 682/2010 E 762/2010. COEFICIENTE 32%	6.4. CONTRATO 682/2010. COEFICIENTE 32%. TRGEN 04/2011.
11 - CONTRATO 548/2009. ECOCATARATAS. TRGEN 003/11. INAPLICABILIDADE.	6.5. CONTRATO 682/2010. TR-GEN 03/11.
12 - DO CONTRATO 680/2010. TR-GEN 04/2011 13 - CONTRATO 682/2010. TR-GEN 03/11. 14 - CONTATO 762/2011. 15 - CONTRATOS 337/08, 493/09 e 680/2010.	6.6. CONTRATOS 337/08, 493/09 e 680/2010.
16 - SERVIÇOS PRESTADOS POR OUTROS CLIENTES 16.1 - AUTOPISTA LITORAL SUL S.A 16.2 - AUTOPISTA PLANALTO SUL S.A 16.3 - LEAO ENGENHARIA S.A 17 – DAS ALEGAÇÕES PERIFÉRICAS	6.7. SERVIÇOS PRESTADOS POR OUTROS CLIENTES. 6.7.1. AUTOPISTA LITORAL SUL S.A. 6.7.2. AUTOPISTA PLANALTO SUL S.A. 6.7.3. LEAO ENGENHARIA S.A. 6.7.4. DAS ALEGAÇÕES PERIFÉRICAS.
18 - MULTA 19 - MULTA 75% EXCESSO DE PENALIZAÇÃO	6.8. MULTA 75% EXCESSO DE PENALIZAÇÃO.
20 - CUMULAÇÃO DA MULTA COM JUROS DE MORA	6.9. CUMULAÇÃO DA MULTA COM JUROS DE MORA
21 - DA INAPLICABILIDADE DA TAXA SELIC	6.10. DA INAPLICABILIDADE DA TAXA SELIC
	6.11. DAS PROVAS

DA ANÁLISE DAS RAZÕES RECURSAIS

I – PRELIMINARMENTE

I.1.PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE

Inicialmente, a Recorrente alega que a manifestação sobre a impugnação apresentada em outubro de 2009, somente foi decidido em novembro de 2011, ou seja, mais de dois anos após a apresentação de defesa, constituindo assim violação ao direito líquido e certo do contribuinte.

Alega a Recorrente que, no caso concreto, o pedido administrativo foi protocolizado em 2009. Assim, contando-se o prazo de 360 (trezentos e sessenta dias) estabelecido na Lei nº 11.457/2007, o prazo para a prolação da decisão administrativa venceu muito antes da decisão proferida e que o contribuinte não pode ficar à mercê da ineficiência estatal pela falta de recursos humanos.

Todavia, não há se falar em eventual prescrição intercorrente no âmbito administrativo. A prescrição que é a perda do direito de ação, onde o direito material torna-se inexigível e, em matéria tributária, é o prazo em que a Fazenda Pública tem para propor cobrança dos débitos tributários contra o sujeito passivo.

Como referência vale mencionar a ementa do REsp nº 955.950/SC (2007/0121767-9):

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO ? SÚMULA 282/STF. EXECUÇÃO FISCAL. CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

1. Não se conhece do recurso especial, por ausência de prequestionamento, se a matéria trazida nas razões recursais não foi debatida no Tribunal de origem. Aplicação da Súmula 282/STF.

2. Nos termos do art. 174 do CTN, a ação para cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da sua constituição definitiva.

3. Atualmente, enquanto há pendência de recurso administrativo, não se fala em suspensão do crédito tributário, mas sim em um hiato que vai do início do lançamento, quando desaparece o prazo decadencial, até o julgamento do recurso administrativo ou a revisão ex-officio.

4. Somente a partir da data em que o contribuinte é notificado do resultado do recurso ou da sua revisão, tem início a contagem do prazo prescricional.

5. Acórdão recorrido em consonância com a jurisprudência dominante desta Corte, ao concluir que a ação para cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos a partir de sua constituição definitiva, que se dá com a notificação regular do lançamento.

6. Recurso especial conhecido em parte e, nessa parte, não provido.

O presente processo administrativo fiscal encontra-se em curso contemplando débitos com exigibilidade suspensa desde a instauração do litígio e por isso com a prescrição interrompida (inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional).

Por conseguinte, há subsunção ao enunciado constituído nos termos do art. 72 do Anexo II do Regimento Interno do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015:

Súmula CARF nº 11

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.(Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Assim, rejeita-se a preliminar aventada.

I-2. SUPOSTA AUSÊNCIA DE ENFRENTAMENTO PRÓPRIO DAS MATÉRIAS DEBATIDAS ACATERRANDO A INOBSERVÂNCIA DO PRINCÍPIO DO CONTRADITÓRIO

A Recorrente aduziu, ainda, que a decisão recorrida não fundamentou corretamente suas razões de decidir implicando a ausência de motivação, pois, simplesmente, utilizou-se das razões dadas pelo Fiscal para justificar o lançamento, não enfrentando as alegações elencadas pela Recorrente, o que teria acarretado, também, afronta ao princípio do contraditório.

Todavia, razão não assiste à Recorrente, afinal, ao contrário do argumentando, verifica-se que todos os argumentos aduzidos na impugnação foram devidamente examinados pormenorizadamente no acórdão de piso, não implicando qualquer ofensa ou preterição do seu direito de defesa ou ao amplo contraditório.

O que se pode concluir é que a Recorrente está inconformada com a decisão administrativa no mérito, mas tal questão não dá azo à declaração de nulidade do ato administrativo de lançamento ou do acórdão de piso.

I-3 DA REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA PELA DRJ

A 10ª Turma da DRJ/Belo Horizonte, por intermédio da Resolução nº 02-002.281, de 27 de agosto de 2019 (e-fls. 1004/1006), resolveu converter em diligência o julgamento da impugnação apresentada, requisitando da Unidade Lançadora a juntada, aos autos, dos Anexos 1, 2 e 3, citados nos itens 33 e 34 do Termo de Constatação Fiscal, e que não haviam sido carreados aos autos ou que, alternativamente, na impossibilidade de proceder a juntada dos anexos elaborados por ocasião do lançamento fiscal, se procedesse à elaboração de demonstrativos, retratando a apuração dos tributos devidos, constantes dos Autos de Infração (IRPJ e CSLL). A Autoridade Fiscal autuante, em atendimento à Resolução nº 02-002.281, juntou os anexos requisitados às fl. 1009/1018

A Recorrente alega que a ausência de tais documentos configuraria vício afrontando aos seus direitos. Entretanto, a Recorrente foi cientificada dos documentos juntados e teve a oportunidade de se manifestar a respeito, não há se falar em cerceamento ao seu direito de defesa,

Ademais, assim constou na decisão de piso:

“ ...

De igual modo, não há como acatar a alegação de cerceamento do direito de defesa do sujeito passivo, consoante foi suscitado na manifestação atinente à realização da diligência fiscal. No entender da impugnante, a juntada dos anexos,

aos autos, em momento posterior à autuação fiscal, enseja a nulidade do feito fiscal, por cerceio à sua regular defesa.

Quanto à questão, é de se pontuar que os referidos anexos, carreados pela Autoridade Fiscal às fl. 1009/1015 (“Anexo 1 – Relação de notas fiscais emitidas e coeficientes de presunção aplicáveis”), fl. 1016/1017 (“Anexo 2 – Notas Fiscais vinculadas aos Contratos 337/2008, 493/2009 e 680/2010 – Ecocataratas – Serviços executados e coeficientes de presunção aplicáveis”) e fl. 1018 (“Anexo 3 – Diferenças apuradas de Imposto de Renda e Contribuição Social”), apesar de discriminados no Termo de Constatação Fiscal, em seus itens 33 e 34 (vide fl. 923 dos autos), não foram juntados ao processo, quando da finalização do procedimento fiscal, que culminou com a lavratura dos Autos de Infração ora contestados.

Contudo, pelo que se extrai da peça de defesa, mais especificamente, na página 5 de sua impugnação, em seu segundo parágrafo (fl. 949 dos autos), onde a impugnante faz menção a tais anexos, pode-se inferir, com tal citação, que estes documentos foram remetidos ao sujeito passivo juntamente com os demais documentos que compõem a autuação fiscal – Autos de Infração e Termo de Constatação Fiscal –, apesar de não terem sido trazidos ao processo pela Fiscalização, naquele momento. Tanto é verdade que, quando a impugnante suscita a alegação de nulidade do lançamento por cerceamento de defesa, na sua primeira petição, o faz por outros motivos diversos, já enfrentados anteriormente, neste tópico, sem fazer qualquer referência a tal situação.

Assim, a juntada posterior dos anexos aos autos, na fase de diligência fiscal, não traz qualquer mácula ao andamento do feito fiscal, visto que, pelo que se apura, ocorreu tão-somente uma falta de anexação destes documentos ao processo administrativo, mas não a sua ciência ao contribuinte autuado, juntamente com os demais elementos da autuação.

Destarte, pelos argumentos acima expostos, afasta-se a alegação de nulidade decorrente de pretensão cerceamento ao direito de defesa da empresa autuada”.

Ademais, em relação aos outros argumentos tem-se que a Recorrente tão somente ratificou os argumentos delineados em sua impugnação. Assim, utilizando-me da prerrogativa prevista no Regimento Interno do CARF (art. 114, § 12º, I), adoto os fundamentos da decisão recorrida em complemento aos meus, nos seguintes termos:

“II. Preliminarmente.

Alegação de nulidade da autuação fiscal.

Em sede de preliminar, pugna o contribuinte pela declaração de nulidade dos Autos de Infração exarados, pontuando três questões em sua defesa:

a) a ausência de elementos informadores da autuação fiscal, sustentando que o MPF 0910300.2013.00007-0 deu origem aos Autos de Infração constantes

dos processos 10935.721443/2013-73 e 10935.721444/2013-18, sem que houvesse numeração própria, de forma individualizada, com afronta ao que determinam os arts. 2, 10 e 11 do Decreto nº 70.235, de 1972;

b) cerceamento do direito de defesa, uma vez que não foi intimado de todos os atos durante o procedimento fiscal; e

c) desrespeito ao princípio da estrita legalidade, uma vez que o Auditor-Fiscal informa de maneira genérica as razões legais quanto às afrontas à legislação, sem demonstrar, objetivamente, o que foi violado, caracterizando o cerceamento ao seu direito de defesa.

Em sua manifestação posterior, decorrente da diligência procedida pela Autoridade Fiscal autuante, suscitou também a nulidade do lançamento por cerceamento do seu direito de defesa, pelo fato de que os anexos trazidos em sede de realização da diligência não foram juntados aos autos, no momento da autuação fiscal.

Cerceamento do direito de defesa.

Sobre a alegada nulidade dos Autos de Infração por cerceamento ao seu direito de defesa, não lhe assiste razão, porquanto todos os requisitos previstos no artigo 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, que regulamenta o Processo Administrativo Fiscal (PAF), foram observados quando da sua lavratura:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

- I – A qualificação do autuado;
- II – O local, a data e a hora da lavratura;
- III – A descrição do fato;
- IV – A disposição legal infringida e a penalidade aplicável;
- V – A determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la nº prazo de trinta dias.

(destacou-se)

Também não se identificou violação das disposições contidas no artigo 59 do mesmo Decreto:

Art. 59. São nulos:

- I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*
- II – os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(destacou-se)

Os Autos de Infração, objeto dos autos, foram lavrados por servidor competente, o sujeito passivo foi devidamente qualificado, foram mencionados os dispositivos legais infringidos e as penalidades aplicáveis, discriminados os valores da exigência fiscal, assim como o conteúdo da autuação está bem delineado nos Autos de Infração e nº correspondente TVF. Em resumo, encontram-se satisfeitos todos os requisitos legais.

Constata-se que foi concedido ao sujeito passivo o mais amplo direito de defesa, tendo ele apresentado impugnação aos Autos de Infração, exercendo o seu direito ao contraditório, perfeitamente amparado pelo Decreto n.º 70.235, de 1972 (PAF). O recorrente revelou conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, cuja impugnação abrangeu não só questões preliminares como, também, razões de mérito.

Sustenta a impugnante que houve cerceamento ao seu direito de defesa, já que, no curso da ação fiscal, não foi cientificado previamente de todos os atos procedidos pela Autoridade Fiscal. De igual forma, não merece prosperar tal alegação.

Neste ponto, cabe registrar que o trâmite de um processo administrativo fiscal envolve dois momentos distintos: o momento do procedimento oficioso e o momento do procedimento contencioso.

A primeira fase, a fase oficiosa, é de atuação exclusiva da Autoridade Tributária, em busca de obter elementos visando demonstrar a ocorrência do fato gerador e das demais circunstâncias relativas à exigência. O destinatário desses elementos de convencimento é o contribuinte - que pode reconhecer o seu débito, recolhendo-o -, ou o julgador administrativo, no caso de ser apresentada impugnação ao lançamento. Na fase oficiosa, portanto, a fiscalização atua com poderes amplos de investigação, tendo liberdade para interpretar os elementos de que dispõe para efetuar o lançamento.

Na realidade, nessa fase o Fisco submete-se à regra geral do ônus da prova prevista no Código de Processo Civil – que serve como fonte subsidiária ao processo administrativo fiscal. Incumbe ao Fisco, como autor, o ônus de provar os fatos constitutivos do seu direito. Ou seja, cabe à Autoridade Fazendária provar a veracidade de sua pretensão, e, se for o caso, constituir o crédito tributário. Se a fiscalização não se desincumbe a contento de sua tarefa, não se extrai daí

qualquer problema de ordem processual, mas apenas insuficiência de provas contra o sujeito passivo, o que poderá ser questionado pelo interessado na fase seguinte.

A fase processual – contenciosa – da relação fisco-contribuinte inicia-se com a impugnação tempestiva do lançamento (art. 14, do Decreto nº 70.235, de 1972) e se caracteriza pelo conflito de interesses submetido à Administração. À litigância e consequente solução desse conflito é que se aplicam as garantias constitucionais da observância do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, referidos pela impugnante.

Assim, tendo o contribuinte sido intimado a recolher ou impugnar, no prazo regulamentar, o débito constituído pelos Autos de Infração, que foram elaborados a partir de informações colhidas junto à própria interessada e junto a terceiros com os quais manteve transações comerciais no período abrangido pela ação fiscal, mediante circularização, claro está que não ocorreu qualquer lesão aos seus direitos.

Não há determinação legal para que, nesta fase (oficiosa), o fiscalizado seja intimado previamente de todos os atos praticados pela Autoridade Fiscal. A única exigência é que o fiscalizado seja devidamente intimado quanto ao início do procedimento fiscal, como consta do art. 7º, I, do Decreto nº 70.235, de 1972.

Portanto, observe-se que o procedimento administrativo de lançamento aperfeiçoa-se, eventualmente, no Processo Administrativo Fiscal (PAF), onde o contribuinte, insatisfeito com o lançamento, inicia o contraditório questionando a validade do ato administrativo implementado pelo Fisco. Cabe ao contribuinte, em sua impugnação, oferecer meios de prova que questionem ou invalidem as provas constantes do Auto de Infração.

O direito à ampla defesa ou ao contraditório decorre do art. 5º, LV, da Constituição Federal de 1988, que determina que aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral, sejam assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes. Tais princípios foram rigorosamente observados na presente autuação fiscal, devendo-se, assim, afastar a pretendida nulidade suscitada pela impugnante, em sua peça de defesa.

De igual modo, não há como acatar a alegação de cerceamento do direito de defesa do sujeito passivo, consoante foi suscitado na manifestação atinente à realização da diligência fiscal. No entender da impugnante, a juntada dos anexos, aos autos, em momento posterior à autuação fiscal, enseja a nulidade do feito fiscal, por cerceio à sua regular defesa.

(...)

Destarte, pelos argumentos acima expostos, afasta-se a alegação de nulidade decorrente de pretensão cerceamento ao direito de defesa da empresa autuada.

Falta de descrição dos fatos da autuação fiscal.

Não há como conceber, também, consoante alegado na peça de defesa, que o Auditor-Fiscal informou “de maneira genérica as razões legais quanto às afrontas à legislação”. Ora, verifica-se na autuação, tanto no corpo dos Autos de Infração (fl. 926/927, IRPJ; e fl. 933/934, CSLL), quanto no TVF (fl. 914/923), que a Autoridade Fiscal descreveu minuciosamente as situações fáticas que ensejaram a autuação, bem como o correspondente enquadramento legal, pontuando adequadamente a descrição dos fatos e a disposição legal infringida, apresentando elementos de prova que motivaram o lançamento da exação fiscal, em face da alegada afronta aos dispositivos legais previstos na legislação de regência. Assim, totalmente sem respaldo a questão suscitada pela impugnante.

Falta de individualização dos Autos de Infração

Quanto à alegação de que não houve a individualização, com numeração própria, para cada Auto de Infração decorrente do MPF o MPF 0910300.2013.00007-0 (Autos de Infração constantes dos processos 10935.721443/2013-73, ora em análise, e 10935.721444/2013-18) , também não lhe assiste razão.

O artigo 9º, caput, do Decreto nº 70.235, de 1972, trata do tema em questão, da seguinte forma:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 1º Os autos de infração e as notificações de lançamento de que trata o caput deste artigo, formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo, podem ser objeto de um único processo, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova.(Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

(destacou-se)

Não há, na legislação citada, a determinação para que cada Auto de Infração, abrangendo os tributos lançados (IRPJ e decorrentes), seja correspondente a processos administrativos distintos. Na verdade, equivoca-se a defendente, ao afirmar que cada Auto de Infração receba uma numeração específica, individualizada. Possivelmente, confunde-se com os termos “auto de infração” (este, distinto para cada tributo) e “processo administrativo” (este, unificado, abrangendo todos os tributos objeto do procedimento fiscal), no qual são carreados os documentos inerentes ao lançamento fiscal (Autos de Infração, Relatório Fiscal, documentos comprobatórios, intimações, termos de ciência, depoimentos, laudos, etc.), constituindo-se, portanto, de um conjunto de

documentos que seguirão o mesmo rito processual, nos termos da legislação de regência.

Ademais, a norma transcrita orienta que, na hipótese de vários autos de infração (um para cada tributo), pautados nos mesmos elementos de prova, proceda-se à juntada destes autos e dos documentos probantes em um único processo administrativo. É a regra estabelecida no § 1º do dispositivo legal, dispondo que, na existência de vários autos de infração, abrangendo tributos distintos, em face de um mesmo sujeito passivo, e tendo por fundamento os mesmos elementos de prova, sejam estes reunidos em um único processo.

Trata-se, pois, de aplicação prática do princípio da economia processual, visto que, se a autuação abrange o mesmo contribuinte e as mesmas infrações fiscais, abordando-se os mesmos elementos de prova, o mais lógico é que os lançamentos fiscais componham um único processo administrativo, por se tratar de lançamentos decorrentes.

Assim, havendo contestação, o litígio será apreciado por uma única Autoridade Julgadora, evitando-se eventuais decisões discrepantes entre si, e, ainda, seguindo o mesmo rito processual, de forma concentrada.

Destarte, não se enxerga a nulidade pugnada pela defendente, devendo esta ser afastada.

Sendo assim, rejeito as preliminares de nulidade suscitadas pela Recorrente.

II – DO MÉRITO

No tocante ao mérito, como o recurso voluntário apenas repisou as alegações da impugnação e não houve nenhum argumento de mérito ou documentos que justifiquem uma nova visão dos fatos, e por entender que a decisão *a quo* analisou detalhadamente a matéria, adoto como razões de decidir as externadas pela decisão recorrida, tal como abaixo descritas, que ora ficam confirmadas, nos termos do art. 50, inciso V e § 1º, da Lei nº 9.784/1999 c/c art. 114, § 12, inciso I, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023 :

“(…)

III. Mérito.

III.1. Construção civil com emprego de materiais. Coeficiente de presunção.

Ao desenquadrar os serviços prestados pela impugnante no coeficiente de presunção de 8% e 12%, para fins de apuração do IRPJ e CSLL, a Autoridade Lançadora apresentou a seguinte motivação, nos itens 29 a 30 do TVF:

29. Quanto ao inciso II, vamos analisar as condições necessárias à aplicação do coeficiente de 8% estabelecidas na IN SRF 480/2004, já listadas no item 20:

29.1. Que o empreiteiro forneça todos os materiais indispensáveis à execução do serviço contratado — exceto nos casos dos contratos de "sinalização viária" — contratos 548/2009, 682/2010 e 762/2011 — que expressamente preveem que a Ecocataratas forneceria a tinta, tachas e tachões, nos demais casos em que houve o fornecimento de material, salvo melhor juízo, esta condição foi cumprida. Mas não é suficiente.

29.2. Que os materiais sejam incorporados à obra — exceto pelas obras de drenagem e alguns serviços de pintura, incluídos no item "pontes, viadutos túneis e passarelas", houve apenas a utilização de equipamentos ou ferramentas ou o consumo de materiais que, como ressalva o art. 1º, § 9º da IN SRF 480/2004, não podem ser confundidos com o fornecimento de materiais para a execução da obra. Tais equipamentos e materiais são utilizados ou consumidos na execução do serviço, mas não são fornecidos ao cliente e muito menos se incorporam à obra. De fato, se fizemos uma vistoria na beira da rodovia, lá não encontraremos nenhum vestígio das roçadeiras utilizadas ou do combustível consumido na roçada. Estes equipamentos ou materiais são apenas um meio para a realização do serviço, não sendo visíveis ou detectáveis depois que o serviço foi concluído, ao contrário do que ocorre, por exemplo, com o concreto utilizado na implantação de canaletas, sarjetas ou meio-fio.

29.3. Que se trate de construção civil — finalmente, nem com toda a boa vontade do mundo poderíamos equiparar serviços de roçada, capina, poda e corte de árvores, limpeza e desobstrução de canaletas, limpeza de placas de sinalização, locação de equipamentos e veículos, etc., como "obras de construção civil". E a IN SRF 480/2004, em seu art. 32, deixa bem claro que somente nos casos de construção civil por empreitada e de prestação de serviços médicos é que o coeficiente de presunção de 8% se aplica à apuração do Lucro Presumido.

30. Portanto, a conclusão é que o Imposto de Renda Pessoa Jurídica e a Contribuição Social sobre o Lucro devidos pelo contribuinte devem ser calculados a partir dos seguintes coeficientes de presunção:

30.1. Para os serviços que se enquadram nas definições contidas no § 7º, inciso II e no § 9º do art. 1º da IN SRF 480/2004, os coeficientes aplicáveis são de 8% e 12%, respectivamente, para o Imposto de Renda e a Contribuição Social.

30.2. E todos os demais serviços se enquadram no art. 15, § 10, inciso III e art. 20 da Lei 9.249/95, com coeficientes de presunção de 32% tanto para o Imposto de Renda quanto para a Contribuição Social.

Assim, não foram aceitos na Auditoria Fiscal os coeficientes de presunção do lucro de 8% e 12%, utilizados para a apuração do IRPJ e da CSLL, respectivamente, em relação à parte das receitas de prestação de serviços da empresa. De se ver que a Autoridade Fiscal definiu, para fins de tributação com

base no Lucro Presumido, o coeficiente de presunção de 32% sobre os valores dos serviços analisados, deixando claro o seu entendimento no sentido de que os percentuais de 8% e 12% são aplicáveis tão somente quando ocorrer a hipótese de prestação de serviços de construção civil por empreitada total com emprego de materiais, na sua totalidade, consoante definição trazida pela IN SRF nº 480, de 2004, em seu art. 1º, §§ 7º e 9º, c/c art. 32, II.

O contribuinte entende que o emprego de materiais, previsto em alguns contratos, dá o direito da utilização destes percentuais na apuração do IRPJ e da CSLL.

Segundo seu entendimento, estes percentuais de 8% e 12% são previstos para as receitas de construção civil por empreitada, com emprego de materiais, não importando a quantidade fornecida pelo prestador de serviços, nos termos do ADN Cosit nº 6, de 1997.

O tema em discussão encontra-se positivado no artigo 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 (redação original), que versa acerca dos coeficientes de presunção, de acordo com a atividade econômica explorada pela empresa:

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: (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa; (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)(...)(destacou-se)

Dos dispositivos legais reproduzidos, extrai-se que os coeficientes de presunção aplicáveis para as empresas optantes pelo Lucro Presumido são aqueles estabelecidos no artigo 15 da citada Lei, dentre os quais se encontram, conforme § 1º, III, “a”, da citada lei, as prestações de serviços em geral.

Não obstante, vigorava à época dos fatos geradores, abrangidos pela autuação, a Instrução Normativa SRF nº 480, de 2004, que dispunha sobre a retenção de tributos e contribuições nos pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas que menciona a outras pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens e serviços. A referida IN, por sua vez, estabeleceu uma tabela de retenções,

pontualmente no “Anexo 1 - Tabela de Retenção Natureza do Bem Fornecido ou do Serviço Prestado”, cuja parte que toca ao caso em apreço se reproduz abaixo:

ANEXO I - TABELA DE RETENÇÃO NATUREZA DO BEM FORNECIDO OU DO SERVIÇO PRESTADO						
NATUREZA DO BEM FORNECIDO OU DO SERVIÇO PRESTADO (01)	ALÍQUOTAS				PERCENTUAL A SER APLICADO (06)	CÓDIGO DA RECEITA (07)
	IR (02)	CSLL (03)	COFINS (04)	PIS/PASEP (05)		
* Alimentação; * Energia elétrica; * Serviços prestados com emprego de materiais; * Construção civil por empreitada com emprego de materiais; * Serviços hospitalares, prestados por estabelecimentos hospitalares; * Transporte de cargas; * Mercadorias e bens em geral.	1,2	1,0	3,0	0,65	5,85	6147

(destaques acrescidos)

Observa-se, da tabela reproduzida, que os serviços com emprego de materiais foram equiparados, para o efeito de retenção de tributos, aos serviços de construção civil por empreitada com emprego de materiais, na medida em que ambos estão sujeitos aos mesmos percentuais de retenção dos tributos, que, por meio de um simples cálculo, é possível concluir que o coeficiente de presunção corresponde a 8%, já que, no exemplo, o percentual de 1,2% reflete a aplicação da alíquota de 15% (alíquota do IRPJ) sobre o coeficiente de 8%.

Todavia, como já assinalado anteriormente, em princípio, a mencionada Instrução Normativa tratava somente do disciplinamento atinente à retenção de tributos, de modo que não haveria repercussão na apuração dos tributos devidos trimestralmente pela sistemática do lucro presumido, se não fossem as normas dispostas em seu art. 32:

Art. 32. As disposições constantes nesta Instrução Normativa: (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa 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(a) pelo(a) Instrução Normativa 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(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 539, de 25 de abril de 2005)(destacou-se)

Portanto, em conformidade com o inciso II, antes transcrito, resta claro que o coeficiente de presunção de **8% somente se aplica aos serviços de construção por empreitada com emprego de materiais de que trata o inciso II, § 7º, do art. 1º - a que envolve o fornecimento, pelo empreiteiro, da totalidade do material utilizado na execução da obra** –, e não, indiscriminadamente, a qualquer serviço

de engenharia com emprego de materiais, que continua seguindo a regra geral estatuída pelo art. 15, § 1º, III, “a”, da Lei nº 9249/1995, que estabelece o coeficiente de presunção de 32%.

Isso porque, como se viu, ficou evidente que a alteração nos percentuais de presunção abrangeu tão somente os **serviços de construção por empreitada com emprego de todos os materiais indispensáveis à sua execução, consoante definição trazida no citado art. 1º, § 7º, II, da referida IN:**

Art. 1º. (...)

§ 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.

(destacou-se)

Vale pontuar que esta, também, é a orientação disponibilizada pela RFB anualmente aos contribuintes, no manual de “Perguntas e Respostas – IRPJ”, disponível para consulta no em seu sítio na Internet. Para exemplificar, segue transcrição da Pergunta 019 do Capítulo XIII (Lucro Presumido), que trata especificamente do assunto – esta pergunta possuía a mesma numeração e o mesmo teor de questionamento e resposta para os manuais disponibilizados com referência aos exercícios de 2010, 2011 e 2012, que englobam o período objeto da presente autuação fiscal:

019. Qual a base de cálculo para as empresas que executam obras de construção civil e optam pelo lucro presumido?

*O percentual a ser aplicado sobre a receita bruta para apuração da base de cálculo do lucro presumido na atividade de prestação de serviço de construção civil é de 32% (trinta e dois por cento) quando houver emprego unicamente de mão-de-obra, e de 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.***

(destacou-se)

Não bastasse, deve ser notado que, para a incidência do coeficiente de presunção de 8% sobre os serviços executados, impõe-se, além da necessidade da execução corresponder a **empreitada com emprego de materiais**, em

consonância com o dispositivo transcrito, que se tratem tais **serviços de execução de obra de construção civil**, cuja definição é trazida pela Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, em seu art. 322, I, que reproduz fielmente a redação da IN SRP nº 3, de 2005, conforme segue:

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;

(...)(destacou-se)

Logo, com base no dispositivo em referência, é notório que parte dos contratos de prestação de serviços pactuados pelo contribuinte, tais como o de roçada, capina, poda e corte de árvores, limpeza de canaletas e placas de sinalização, locação de equipamentos e veículos, dentre outros, não são abarcados pelo conceito normativo de serviços de construção civil. Em outros, ficou demonstrado o não fornecimento ou o fornecimento parcial dos materiais indispensáveis à execução da obra. Sendo assim, forçoso concluir que, em tais serviços, deve-se, sim, acompanhar a regra geral de tributação dos rendimentos recebidos pela prestação dos serviços em geral, com a utilização do coeficiente de presunção de 32%.

A análise individualizada dos contratos/serviços será procedida posteriormente, em tópico específico.

Para sedimentar o entendimento até aqui desenvolvido, vale trazer à colação a ementa da Solução de Consulta Cosit nº 119, de 26 de março de 2019, com efeito vinculante (publicada no DOU de 29/03/2019, Seção 1, pág.72), com a seguinte redação:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO. OBRAS E SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. EMPREITADA. EMPREGO DE MATERIAL. TRATAMENTOS TÉRMICOS E ACÚSTICOS. Para a determinação da base de cálculo do imposto de renda devido, no regime do lucro presumido, aplica-se o percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta mensal auferida nas atividades de construção e instalação de tratamentos térmicos e acústicos, **somente no caso de contrato de empreitada na modalidade total, ou seja, quando o empreiteiro fornece todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra. Aplica-se o percentual de 32% (trinta e dois por cento) quando a empreitada for parcial, com fornecimento de parte do material, ou exclusivamente de mão-de-obra.***

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 76, DE 24 DE MAIO DE 2016.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 1995, arts. 15 e 20; Lei nº10.406, de 2002, 82 e 84; Lei nº 8.078, de 1990, art. 39, VIII, IN SRF nº 480, de 2004; IN SRF Nº 539, de 2005; IN RFB nº1.234, de 2012, ADN nº 6, de 1997 e ADN Nº 30, de 1999, ABNT NBR 15.575, de 2013.

(destacou-se)

Cristalino, portanto, que somente é possível a utilização dos coeficientes de presunção de 8% (IRPJ) e de 12% (CSLL) nos casos de serviços de construção civil mediante contrato de empreitada na modalidade total, ou seja, quando o empreiteiro fornece todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra. O cumprimento de tais condições, face aos contratos destacados pela impugnante em sua peça de defesa, será objeto de análise posterior.

III.2. ADN Cosit nº 6, de 1997. Aplicabilidade.

No que se reporta à orientação trazida no ADN Cosit nº 6, de 1997, da qual se apodera a defesa para justificar a utilização do percentual reduzido de presunção, veja-se o seu inteiro teor:

Ato Declaratório Normativo Cosit nº 06, de 13 de janeiro de 1997.

Percentual a ser aplicado sobre a receita bruta para determinação da base de cálculo do imposto de renda mensal na atividade de construção por empreitada.

O COORDENADOR-GERAL DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso das atribuições que lhe confere o art. 147, inciso III, do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria do Ministro da Fazenda nº 606, de 03 de setembro de 1992, e tendo em vista o disposto no art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e no art. 3º da IN SRF Nº 11, de 21 de fevereiro de 1996, declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados, que:

I - Na atividade de construção por empreitada, o percentual a ser aplicado sobre a receita bruta para determinação da base de cálculo do imposto de renda mensal será:

a) 8% (oito por cento) quando houver emprego de materiais, em qualquer quantidade;

b) 32% (trinta e dois por cento) quando houver emprego unicamente de mão-de obra, ou seja, sem o emprego de materiais.

(destacou-se)

Observa-se que, de fato, com base no ADN, os contribuintes poderiam se valer do percentual de 8%, nas atividades de construção por empreitada, quando houvesse o emprego de materiais, em qualquer quantidade. Ressalte-se, todavia,

que o mencionado ADN encontra-se derogado em face da edição de atos supervenientes. O art. 1º da Instrução Normativa (IN) SRF nº 539, de 25 de abril de 2005, dando nova redação ao art. 32 da IN SRF nº 480, de 2004, modificou o entendimento sobre a aplicação do percentual de presunção para efeito de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, quanto aos serviços de construção por empreitada com emprego de materiais:

Instrução Normativa SRF nº 539, de 2005.

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:

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;

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." (NR)(destacou-se)

Nos termos das alterações normativas, ficou superado o item I do ADN Cosit nº 6, de 1997, na medida em que se restringiu a aplicação do percentual ali previsto para a determinação da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, no caso de empreitada com emprego de materiais, apenas à hipótese de fornecimento, pelo empreiteiro, de todos os materiais indispensáveis à execução da obra, sendo estes a ela incorporados – empreitada na modalidade total.

Observa-se que, na forma prescrita pela IN RFB nº 480, de 2004, com a redação trazida pela IN RFB nº 539, de 2005, em seu anexo, na atividade de construção por empreitada, com emprego de materiais, o percentual de retenção do IRPJ, indicado na Tabela de Retenção, anexo I da IN RFB nº 539, de 2005, é de 1,2%, o que corresponde à alíquota de 15% (quinze por cento), sobre o percentual de presunção da base de cálculo do IRPJ de 8%(oito por cento).

Essas alterações, também, foram mantidas na IN RFB nº 1.234, de 2012, atualmente em vigor. Frise-se que referidas instruções tratam da retenção de tributos nos pagamentos efetuados pela Administração Pública Federal, mas se

aplicam, também, à situação ora analisada, consoante já pontuado anteriormente, neste voto (item anterior).

Ante o explanado, dúvidas não restam quanto à alteração do teor do ADN Cosit nº 6, de 1997, pela superveniência de ato normativo (IN RFB nº 480, de 2004, e alterações posteriores) no qual ficou definido, no cálculo de IRPJ com base no Lucro Presumido, nas receitas decorrentes dos serviços de construção por empreitada, a utilização do coeficiente de presunção de 8% (oito por cento) apenas na situação em que o empreiteiro fornecer “todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo estes incorporados à obra”.

Nas demais situações, o coeficiente de presunção aplicável será de 32% (trinta e dois por cento).

III.3. IN SRF nº 480, de 2004. Alegação de ilegalidade.

Argumenta a impugnante que a IN SRF nº 480, de 2004 (e posteriores alterações), *“ao pretender regular o artigo 15, da Lei 9.249/95, extrapolou os limites impostos às normas reguladoras e tratou de matéria que não poderia, violando, desta feita, o princípio da Reserva Legal”*. Em sua visão, a referida IN, com respeito à previsão legal acerca do tema (Lei nº 9.249, de 1995), *“veio a alargar a compreensão, criando exigências, formalizando exceções e limitações à utilização do coeficiente, limitando a sua aplicação que já havia sido reconhecida pelo ADN COSIT 6/1997”*

Como é cediço, apesar de não se ter em vista, na redação da IN SRF nº 480, de 2004, nenhuma afronta ou extrapolação aos limites estabelecidos pela lei pertinente, não compete à Autoridade Administrativa o exame de arguições quanto à legalidade e constitucionalidade de normas insertas no ordenamento jurídico, competência esta atribuída em caráter privativo ao Poder Judiciário. Cumpre-lhe observar a norma nos termos em que editada, em conformidade com o que estatui o art. 142 do CTN.

A Portaria MF nº 341, de 12 de julho de 2011, prevê, em seu art. 7º, que:

Art. 7º São deveres do julgador:

(...)

V - observar o disposto no inciso III do art. 116 da Lei nº 8.112, de 1990, bem como o entendimento da RFB expresso em atos normativos.

Portanto, tratando-se a IN SRF nº 480, de 2004, de ato regularmente expedido pela autoridade competente (Secretário da Receita Federal), deve esta ser obrigatoriamente observada, na aplicação do direito, pelos agentes administrativos, notadamente, em sede de apreciação de matéria recursal, no âmbito das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento.

Destarte, afasta-se a alegação arguida pela impugnante, quanto à eventual ilegalidade da norma em comento.

III.4. Análise fática. Contratos firmados pela impugnante.

Passa-se à análise das particularidades dos contratos de empreitada pontuados pelo contribuinte em sua peça impugnatória, com vistas a verificar qual o coeficiente de presunção a ser utilizado – se 8% (IRPJ) ou 12% (CSLL), conforme compreendido pelo impugnante; ou 32% (IRPJ/CSLL), na análise da Autoridade Fiscal autuante.

Consoante já pontuado, busca-se verificar o cumprimento dos três requisitos básicos regulados na IN SRF nº 480, de 2004, a saber:

- a) se o serviço prestado fica compreendido no conceito de “construção civil”, entendendo-se esta como sendo “a construção, a demolição, a reforma, a ampliação de edificação ou qualquer outra benfeitoria agregada ao solo ou ao subsolo (IN RFB nº 971, de 2009, art. 322, I);
- b) no caso de construção por empreitada com emprego de materiais, se o empreiteiro forneceu a totalidade dos materiais indispensáveis à sua execução (IN RFB nº 480, de 2004, art. 1º, § 7º, II); e c) que os materiais fornecidos tenham sido incorporados à obra e que não se confundam com os instrumentos de trabalho utilizados ou materiais consumidos na execução da obra (IN RFB nº 480, de 2004, art. 1º, § 7º, II, c/c § 9º).

Passa-se à análise dos contratos verificados pela Autoridade Fiscal, quanto aos quais a impugnante exibiu as suas contra argumentações.

(i) Contratos 548/2009, 682/2010 e 762/2011 (Contratante: ECOCATARATAS).

O Auditor-Fiscal apontou que tais contratos referem-se a serviços de “sinalização horizontal”, compreendendo a pintura de faixas e colocação de microesferas refletivas, tachas e tachões refletivos. Destacou que a Cláusula Primeira do Contrato 682/2010 menciona o Termo de Referência TR-GEN 003/11, que traz, por sua vez, entre as responsabilidades da contratada (SS TREVO) “o fornecimento de todos os materiais incorporados à obra (exceto tintas, solventes, microesferas, tachas, tachões e cola)”. Ou seja, as exceções mencionadas no TR-GEN 003/11, referindo-se aos materiais a serem fornecidos pela empresa contratante (ECOCATARATAS) representam, na verdade, todos os materiais de fato incorporados à obra, restando ao contribuinte fiscalizado apenas o fornecimento de materiais de uso, tais como ferramentas, equipamentos, etc., que não se incorporam à obra. Assim, todas as receitas provenientes destes contratos foram submetidas ao coeficiente de presunção de 32%.

Alega a impugnante:

a) Contrato 548/2009 – O TR-GEN 03/11, citado pela Fiscalização, não traz qualquer relação com os serviços do Contrato 548/2009. Neste contrato, em nenhum momento há a menção da TR-GEN 03/11 (nem nos seus aditivos posteriores). Tal contrato foi firmado em 04/08/2009, e a TR-GEN é de 2011, logo, a incidência retroativa da disposição seria impossível.

b) Contrato 682/2010 – O TR-GEN 03/11 é tomada de preços, não é contrato, serve apenas para balizar o serviço contratado. O Fiscal justifica a incidência do coeficiente de 32%, com base nos requisitos da IN 480/2004, pelo fato de que os materiais fornecidos pelo contribuinte (contratado) não se incorporam (instrumentos de trabalho utilizado e materiais consumidos na execução da obra). Ocorre que a IN desrespeita o princípio da estrita legalidade, já que adentra em terreno que somente a lei pode regular.

c) Contrato 762/2011 – Conforme a mesma compreensão feita para o Contrato 548/2009, nenhuma menção existe neste Contrato relativa à TR-GEN 03/11. Assim, é descabida e infundada a afirmação do Auditor-Fiscal de que a norma contratual exclui o fornecimento de materiais para a prestação do serviço.

Análise

Os contratos em questão, firmados entre a SS TREVO e a ECOCATARATAS, preveem a prestação de serviços de sinalização viária e conservação de sinalização viária, como se constata às fl. 307/321 (Contrato 548/2009), fl. 579/584 e fl. 593/595 (Contrato 682/2010) e fl. 746/748 (Contrato 762.2011).

No TVF, o Auditor-Fiscal justificou a adoção do coeficiente de presunção de 32% para todas as receitas provenientes destes contratos, tendo em vista constar, no Termo de Referência – TR-GEN 003/11 (cópia às fl. 585/592 e fl. 596/612), que à contratante (ECOCATARAS) compete fornecer os materiais – tintas, solventes, microesferas, tachas, tachões e cola. Assim, concluiu que, embora no contrato conste que é de responsabilidade da contratada (SS TREVO) o fornecimento de todos os materiais inerentes à execução dos serviços, as exceções que foram pontuadas no TR-GEN 003/11 representam, na prática, os materiais que são de fato incorporados à obra (tintas, microesferas, tachas, tachões, etc.), ficando, assim, a cargo do prestador de serviços, apenas o fornecimento de materiais de uso (ferramentas, equipamentos, etc.).

De fato, no item 1.6.1.1 do TR-GEN 003/11 consta a exceção trazida pela Autoridade Fiscal, ficando claro que os serviços prestados, cujos contratos se vinculam ao referido Termo de Referência, apesar de se enquadrarem no conceito de construção civil, não preveem o fornecimento da totalidade dos materiais utilizados na execução da obra a cargo do prestador de serviços. Ou seja, quanto aos contratos que decorrem do TR-GEN 003/11, não se apura o cumprimento dos demais requisitos exigidos pela IN SRF nº 480, de 2004 (a saber, que o empreiteiro forneça a totalidade dos materiais indispensáveis à execução da obra e que tais materiais tenham sido incorporados à obra e que não se confundam com os instrumentos de trabalho utilizados ou materiais consumidos na execução da obra):

1.6. Estão incluídos nos custos e atribuições da CONTRATADA:

1.6.1.1 O fornecimento de todos os materiais incorporados à obra, (exceto tintas, solventes, microesferas, tachas, tachões e cola).

Ocorre que, dos contratos mencionados, apenas o Contrato 682/2010 (fl. 579/584, e 1º Termo Aditivo às fl. 593/595) faz menção expressa à utilização das regras estabelecidas no TR-GEN 003/11, como se confere a seguir (Cláusula Primeira, item 1.2):

1.2 Os SERVIÇOS deverão ser executados conforme detalhamento, especificações, procedimentos técnicos e normas relacionadas no Termo de Referência TR-GEN 003/11 (ECO 389/10), que integra o presente Instrumento na forma de Anexo IV.

Assim, quanto a este, fica explícito que as condições em que os serviços foram contratados não se amoldam aos requisitos exigidos pela IN SRF nº 480, de 2004. Não se adentrará na questão da suposta ilegalidade da referida IN, como sustentado pela impugnante, já que tal análise já foi procedida anteriormente, em tópico específico.

Quanto aos outros dois contratos – Contrato 548/2009 (fl. 307/321) e Contrato 762/2011 (fl. 746/748) –, não conta, nos mesmos, a menção de que guardam observância às regras do TR-GEN 003/11, e, de igual modo, não constam – tanto nos contratos ou em seus aditivos – disposições explicitando que o fornecimento dos materiais necessários à execução da obra ficaria a cargo da contratante (ECOCATARATAS).

No Contrato 548/2009, consta na sua Cláusula 5.1 que "as especificações, responsabilidades e demais condições gerais de execução dos serviços contratados estão estabelecidas no Anexo I, denominado 'Condições Gerais de Contratação de Prestação de Serviços', registrado no 7º Cartório de Títulos e Documentos do Município de São Paulo sob o nº 1691999". Todavia, tal anexo não foi colacionado aos autos pela Autoridade Fiscal.

A consulta às condições gerais de contratação, no tocante às especificações e responsabilidades a cargo de cada uma das partes – contratante e contratada – é fundamental para se confirmar de quem é a competência do fornecimento de todos os materiais a serem empregados na realização dos serviços contratados. Nesse sentido, competiria à Autoridade Fiscal carrear tal prova, visto que, no TVF, a justificativa utilizada foi a previsão constante do TR-GEN 003/11 que, como visto acima, somente se relaciona às regras contratuais atinentes ao Contrato 682/2010. Assim, com relação a este contrato, por não restar caracterizada a situação apontada pela Fiscalização, é de se manter a forma de tributação adotada pelo contribuinte quanto às receitas deste decorrentes.

Especificamente com relação ao Contrato 762/2011, é registrado, em sua Cláusula Quarta, que integra o instrumento contratual o "Anexo II – Proposta da Contratada, datada de 06/07/2011", cuja cópia foi juntada às fl. 749, na qual fica expressa a previsão de que todos os materiais necessários à execução da obra ficariam sob responsabilidade do prestador do serviço (SS TREVO).

Confira-se:

CLÁUSULA QUARTA - DOCUMENTOS INTEGRANTES DO CONTRATO

4.1- Integram o presente Instrumento os seguintes documentos:

4.1.1- Anexo I - Condições Gerais de Contratação de Serviços;

4.1.2- Anexo II - Proposta da Contratada, datada de 06/07/2011;

4.1.4- Anexo III - Anexo de Sustentabilidade, documento registrado junto ao 2º Oficial de Registro de Títulos e Documentos e Civil de Pessoa Jurídica da Capital - SP sob o nº 3463209.

A.

EMPRESA RODOVIA DAS CATARATAS S/A - ECOCATARATAS

A/C: Eng. Sílvia Caldas / Eng. Alencar Tiago Dani

Referência: Cotação de Preços

Objeto: Constitui objeto da presente Proposta de Preços para execução de serviços de sinalização horizontal.

Prezados Senhores,

Encaminhamos nosso orçamento referente à Proposta de Preços para a execução dos serviços de Sinalização Viária Horizontal tipo TERMOPLÁSTICO POR EXTRUSÃO.

O objeto de tal cotação é a contratação de empresa para execução global (material + mão de obra) da prestação de serviços para sinalização horizontal em termoplástico por extrusão, para demarcação de pavimentos rodoviários, a temperatura de 200 C°, conforme NBR 13132 da ABNT.

Estão inclusos neste orçamento, todo o material necessário para a execução dos serviços e mão de obra, além de mobilização de equipamentos e veículos.

Preço por metro quadrado é R\$ 68,00 (sessenta e oito reais).

Assim, em relação a estes dois contratos (548/2009 e 762/2011), o Auditor-Fiscal não trouxe, à autuação, a documentação comprobatória a demonstrar que o contribuinte não se responsabilizou pelo fornecimento dos materiais necessários à execução dos serviços e incorporados à obra, justificando, assim, a utilização do coeficiente de presunção de 32%. Com base nos documentos carreados – contratos, aditivos e notas fiscais –, não se pode atestar tal conclusão. Ademais, o TR-GEN 03/2011, no qual se fundamentou a Fiscalização – em que consta que os materiais são fornecidos pela contratante –, traz correspondência tão-somente em relação ao Contrato 682/2010, não havendo, nos autos, provas de que suas regras também se estendem aos Contratos 548/2009 e 762/2011.

Nesse sentido, voto por desconsiderar a utilização do coeficiente de presunção de 32% para as receitas decorrentes dos serviços prestados com base nos citados contratos, cujas notas fiscais (cópias) foram juntadas às fl. 322/466 (Contrato 548/2009) e fl. 750/753 (Contrato 762/2011), e relacionadas do Anexo I elaborado pela Fiscalização, com a identificação de tais contratos (fl. 1009/1015), abaixo discriminadas, sobre as quais deverá incidir os percentuais de presunção de 8% e 12, para IRPJ e CSLL, respectivamente, e não de 32%, que foi o utilizado pela Fiscalização:

(Anexo I)				Coeficientes de Presunção		Trimestre	Total
NF	Data	Valor	Contrato	8% - 12%	32%		
368	21/08/2009	20.412,23	548/2009	20.412,23	0,00	3º Trim/2009	56.001,33
369	21/08/2009	228,46	548/2009	228,46	0,00		
370	21/08/2009	595,63	548/2009	595,63	0,00		
376	22/09/2009	34.244,81	548/2009	34.244,81	0,00		
377	22/09/2009	520,20	548/2009	520,20	0,00		
379	21/10/2009	52.494,14	548/2009	52.494,14	0,00	4º Trim/2009	144.664,16
380	21/10/2009	2.241,50	548/2009	2.241,50	0,00		
384	20/11/2009	26.882,28	548/2009	26.882,28	0,00		
388	20/11/2009	23.219,25	548/2009	23.219,25	0,00		
392	14/12/2009	10.345,37	548/2009	10.345,37	0,00		
393	14/12/2009	23.865,18	548/2009	23.865,18	0,00	1º Trim/2010	128.880,00
394	14/12/2009	5.616,44	548/2009	5.616,44	0,00		
404	20/01/2010	7.068,00	548/2009	7.068,00	0,00		
411	20/02/2010	5.661,95	548/2009	5.661,95	0,00		
412	20/02/2010	26.022,03	548/2009	26.022,03	0,00		
418	19/03/2010	23.100,76	548/2009	23.100,76	0,00	2º Trim/2010	147.143,37
419	19/03/2010	67.027,26	548/2009	67.027,26	0,00		
427	19/04/2010	15.629,01	548/2009	15.629,01	0,00		
428	19/04/2010	35.679,41	548/2009	35.679,41	0,00		
435	20/05/2010	25.538,86	548/2009	25.538,86	0,00		
437	20/05/2010	18.151,18	548/2009	18.151,18	0,00	3º Trim/2010	184.068,58
445	19/06/2010	771,38	548/2009	771,38	0,00		
447	19/06/2010	36.632,89	548/2009	36.632,89	0,00		
448	19/06/2010	3.228,64	548/2009	3.228,64	0,00		
449	19/06/2010	11.512,00	548/2009	11.512,00	0,00		
458	21/07/2010	25.696,43	548/2009	25.696,43	0,00	4º Trim/2010	185.230,76
459	21/07/2010	28.429,09	548/2009	28.429,09	0,00		
472	20/08/2010	24.901,34	548/2009	24.901,34	0,00		
473	20/08/2010	4.918,62	548/2009	4.918,62	0,00		
485	20/09/2010	19.884,30	548/2009	19.884,30	0,00		
487	20/09/2010	30.241,80	548/2009	30.241,80	0,00	4º Trim/2011	45.858,52
491	21/09/2010	50.000,00	548/2009	50.000,00	0,00		
497	21/10/2010	4.083,40	548/2009	4.083,40	0,00		
498	21/10/2010	34.823,09	548/2009	34.823,09	0,00		
499	21/10/2010	50.000,00	548/2009	50.000,00	0,00		
507	18/11/2010	6.285,39	548/2009	6.285,39	0,00	4º Trim/2011	45.858,52
508	18/11/2010	30.727,47	548/2009	30.727,47	0,00		
529	15/12/2010	8.091,94	548/2009	8.091,94	0,00		
530	15/12/2010	51.219,47	548/2009	51.219,47	0,00		
222	21/10/2011	34.561,00	762/2010	34.561,00	0,00		
237	24/11/2011	11.297,52	762/2010	11.297,52	0,00		
891.846,72				891.846,72	0,00		891.846,72

Concluindo, ficará mantida a tributação com utilização do coeficiente de presunção adotado pela Autoridade Fiscal (32%) para os serviços vinculados ao Contrato 682/2010. Para as notas fiscais correlatas aos Contratos 548/2009 e 762/2010, acima relacionadas, os percentuais de presunção a serem adotados são de 8% (IRPJ) e de 12%(CSLL).

Assim, no Anexo III produzido pela Fiscalização (fl. 1018 dos autos), na planilha denominada “receita conforme presunção”, os valores acima discriminados, em cada trimestre de apuração, deverão ser excluídos da coluna de presunção de “32%” a adicionados à coluna de presunção de “8% - 12%), como se demonstra a seguir:

Período de Apuração	Receita Conforme Presunção						Total
	8% (IRPJ) - 12% (CSLL)			32% (IRPJ/CSLL)			
	Auto de Infração	Acréscimo	Sub-Total	Auto de Infração	Diminuição	Sub-Total	
1º Trim/2009	102.968,36		102.968,36	486.283,05		486.283,05	589.251,41
2º Trim/2009	99.772,58		99.772,58	896.345,03		896.345,03	996.117,61
3º Trim/2009	379.238,39	56.001,33	435.239,72	310.251,35	56.001,33	254.250,02	689.489,74
4º Trim/2009	176.679,15	144.664,16	321.343,31	640.750,90	144.664,16	496.086,74	817.430,05
1º Trim/2010	154.316,10	128.880,00	283.196,10	658.501,00	128.880,00	529.621,00	812.817,10
2º Trim/2010	201.122,98	147.143,37	348.266,35	516.848,25	147.143,37	369.704,88	717.971,23
3º Trim/2010	211.993,81	184.068,58	396.062,39	511.771,05	184.068,58	327.702,47	723.764,86
4º Trim/2010	199.260,77	185.230,76	384.491,53	736.150,11	185.230,76	550.919,35	935.410,88
1º Trim/2011	44.859,01		44.859,01	719.240,30		719.240,30	764.099,31
2º Trim/2011	90.622,66		90.622,66	792.330,10		792.330,10	882.952,76
3º Trim/2011	230.514,65		230.514,65	613.937,46		613.937,46	844.452,11
4º Trim/2011	279.963,09	45.858,52	325.821,61	988.867,86	45.858,52	943.009,34	1.268.830,95
Totais	2.171.311,55	891.846,72	3.063.158,27	7.871.276,46	891.846,72	6.979.429,74	10.042.588,01

(ii) Contratos 337/2008, 493/2009 e 680/2010 (Contratante: ECOMATARATAS).

Conforme relatado no TVF, os contratos acima foram firmados entre a SS TREVO e a ECOCATARATAS para prestação de serviços de “manutenção rotineira”, regra geral, serviços de roçada nas margens da rodovia, que não envolvem o fornecimento de qualquer material incorporado à obra, embora envolvam a utilização de ferramentas e equipamentos e o consumo de combustível. Relatou a Autoridade Fiscal que tais contratos previam, ainda, serviços de limpeza de pista, limpeza e desobstrução de meio-fio, sarjetas, canaletas e bueiros, limpezas de placas de sinalização e locação de equipamentos, todos sujeitos ao coeficiente de presunção de 32%. Incluía, também, algumas obras de drenagem e serviços de pintura de pontes, túneis e viadutos, que se caracterizam como obras de construção e, tendo o contribuinte fornecido os materiais destas obras, as receitas correspondentes sujeitam-se aos coeficientes de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL). Ao final, o Auditor-Fiscal apurou receitas sujeitas ao coeficiente de 8%, no montante de R\$ 444.439,77, e de 32%, no montante de R\$ 5.066.164,84.

Em suas alegações, o contribuinte argumenta que não é admissível considerar a prestação dos serviços pontuados pela Fiscalização sem a utilização de materiais, apenas com mão-de-obra, e todo e qualquer material empregado deve ser reconhecido como fornecimento de material, portanto, sujeitando-se aos coeficientes de 8% (IRPJ) e 12%(CSLL). Acrescenta a impugnante que não é possível admitir a conclusão da Autoridade Fiscal, calcada no que dispõe a IN SRF nº 480, de 2004, que, em sua visão, é nitidamente ilegal, não podendo ser utilizada para onerar o contribuinte. Assim, em primeiro plano, é ilegal afirmar que não é todo e qualquer material que pode ser incorporado à obra que se presta para configurar o fornecimento de material, e, ainda, mesmo que se quisesse considerar o contrário, seria inadmissível entender que pudesse ser feita a prestação do serviço sem a implementação de materiais, apenas com mão-de-obra.

Com relação especificamente ao Contrato 680/2010, relata que a descrição dos serviços é clara ao constar que neles estão incluídos o fornecimento de materiais. O próprio TR-GEN 04/2011, ao qual se vincula este contrato, prevê a inclusão, nos custos da contratada, do fornecimento de todos os materiais incorporados à obra, e mesmo a exclusão ali apontada(defensas metálicas, placas de sinalização, perfis, etc.) não é motivadora para não se reconhecer que há o fornecimento de materiais. Ademais, mesmo diante da exceção de custo já mencionada, ainda assim existem dezenas de atividades que implicam no fornecimento do material, como, por exemplo, a remoção de entulhos e desobstrução de bueiros, bacias, caixas de captação e canaletas (que precisam ser acondicionados para serem transportados), a limpeza de tachões (na qual há a necessidade de utilização de produtos químicos), a fabricação de pré misturado (que é fornecido pela contratada), a recuperação de sarjeta e de meio-fio (onde é necessário o fornecimento de concreto).

Análise Acerca da alegação de suposta ilegalidade da IN SRF nº 480, de 2004, questionada pela impugnante nesta parte da impugnação, deve-se ressaltar

que tal assunto já foi explanado no presente voto, em ponto específico, não comportando, assim, nova apreciação, quanto ao seu mérito.

Como já destacado neste voto, a primeira condição que se extrai da IN SRF nº 480, de 2004, para que seja possível a utilização do percentual de presunção de 8%, como pretendido pela impugnante, é que os serviços se enquadrem no conceito de construção civil, assim entendido como sendo “a construção, a demolição, a reforma, a ampliação de edificação ou qualquer outra benfeitoria agregada ao solo ou ao subsolo (IN RFB nº 971, de 2009, art. 322, I).

Partindo dessa premissa, é de se constatar que os três contratos em questão abrangem serviços de “conservação rotineira”, englobando, dentre outras, as seguintes atividades: roçada (mecânica e manual), capina, limpeza e remoção de lixos e entulhos, poda, corte e remoção de árvores, limpeza e desobstrução de canaletas, sarjetas, bueiros, caixas coletoras, saída d’água, limpeza de tachões, limpeza e remoção de terra, varrição de pista e acostamento, caiação de pontes, viadutos, canaletas, sarjetas e meio-fio, roçada de aceiro, etc.

Confirma-se, portanto, que os contratos envolvem a prestação de serviços de conservação, em sua grande maioria, nos quais há, essencialmente, o envolvimento de mão-de-obra. Não se vislumbra, para estes serviços, nenhuma característica que possa permitir a sua subjunção ao conceito de “construção civil”, consoante estabelecido pela IN RFB nº 971, de 2009 (art. 322, I).

Dos serviços prestados, com base nestes contratos, a Autoridade Fiscal identificou aqueles que se caracterizam como obras de construção civil, a exemplo das obras de drenagem e serviços de pintura de pontes, túneis e viadutos, com o fornecimento de material pelo contribuinte, o que resultou, para estas receitas, a utilização do coeficiente de presunção de 8%.

Assim, quanto aos serviços que não se enquadram no conceito de construção civil, pouco importa o eventual fornecimento de materiais, visto que, para estes, não há dúvidas de que o percentual de presunção é de 32%.

Nesse sentido, com respeito aos Contratos 337/08, 493/09 e 680/2009, é de se manter a forma de presunção de lucro apurada pela Fiscalização, separando-se as receitas sujeitas ao coeficiente de 8% (R\$ 444.339,77) daquelas às quais se aplica o coeficiente de 32% (R\$ 5.066.164,84).

(iii) Demais contratos (Contratantes: AUTOPISTA LITORAL SUL, AUTOPISTA PLANALTO SUL e LEAO ENGENHARIA).

Com relação a estes contratos – cópias às fl. 780/813, fl. 814/898 e fl. 899/913 –, o Auditor-Fiscal ressaltou que os serviços prestados pelo SS TREVO tiveram o fornecimento do material necessário à sua execução a cargo dos clientes, total ou parcialmente.

Ressaltou que as NF 321 e 329, referentes a serviços de obras de drenagem prestados à empresa LEAO ENGENHARIA, nos quais o material foi fornecido pela

contratada(SS TREVO), utilizou-se o coeficiente de presunção de 8%. Quanto à NF 322, também com serviços prestados à mesma empresa, relativos a implantação de cercas, onde o material foi fornecido pela contratante (LEAO ENGENHARIA), aplicou-se o percentual de presunção de 32%.

Na contestação, a impugnante argumenta que, no caso da empresa AUTOPISTA LITORAL, em que ficou constatado que apenas parte do material foi fornecido pela SS TREVO, que, se fornecido o material, não importando a quantidade, é de se reconhecer a incidência do coeficiente por ela utilizado (8%). Mesmo argumento também foi utilizado quanto aos serviços prestados às empresas AUTOPISTA PLANALTO SUL e LEAO ENGENHARIA. Ressalta que a conclusão do Fiscal está calcada na IN SRF nº 480, de 2004, que é ilegal por natureza.

Análise Acerca da procedência da IN SRF nº 480, de 2004, também questionada pela impugnante nesta parte da impugnação, tal assunto já foi explanado no presente voto, em ponto específico. Portanto, não comporta nova apreciação, quanto ao seu mérito.

Temos que, na referida IN, ficou explícita a seguinte exigência, para fins de utilização do percentual de presunção de 8%, com referência aos serviços de construção por empreitada, com emprego de materiais: “Considera-se 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”. Determina, ainda, que “não serão considerados como materiais incorporados à obra, os instrumentos de trabalho utilizados e os materiais consumidos na execução da obra” (art. 1º, § 7º, II, e § 9º da IN SRF nº 480, de 2004).

Nestes termos, uma vez que a própria impugnante consente com a apuração fiscal de que não houve, de sua parte, o fornecimento da totalidade dos materiais necessários à execução das obras contratadas junto às empresas, baseando-se sua manifestação, tão-somente, na questão da legalidade da regulamentação trazida pela IN SRF nº 480, de 2004, é de se manter a apuração fiscal, no sentido de que apenas parte dos serviços, prestados à LEAO ENGENHARIA, constantes das NF 321 e 329 (obras de drenagem), estão sujeitos à presunção do lucro com base no percentual de 8%.

Quanto aos demais, correta a utilização do coeficiente de presunção de 32%, nos termos em que foi regulado pela legislação citada.

III.5. Cobrança de multa de ofício. Alegação de boa-fé.

Quanto à exigência da multa de ofício, constante da autuação fiscal, alega a impugnante que agiu de boa-fé, sendo que a infração apontada pela Fiscalização decorreu de mero equívoco em razão de divergente interpretação de dispositivo

legal. Nesse sentido, entende que não houve o cometimento de infração tributária e, portanto, indevida a aplicação da multa de ofício.

Sobre tal argumento, cabe reproduzir o disposto no art. 136 do CTN, que assim dispõe:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, 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. (destacou-se)

Assim, a simples leitura do dispositivo acima nos traz a certeza de que, independentemente da intenção do agente ou responsável, a responsabilidade pelas infrações praticadas à legislação tributária perdura, não havendo que se falar, portanto, em ter agido, o contribuinte, com boa ou má-fé.

Destarte, a eventual boa-fé do sujeito passivo não afasta a exigência do crédito tributário, uma vez que a lavratura do Auto de Infração constitui ato administrativo vinculado. Ocorrendo a situação fática apontada como infração à legislação tributária, deve-se proceder ao seu lançamento, e aplicar, ao infrator, a penalidade imposta por tal legislação.

Portanto, no caso em tela, a alegação de boa-fé do contribuinte deve ser afastada, considerando que os dispositivos legais aplicáveis ao caso concreto, aqui analisado, não sinalizam a exceção apontada na parte inicial do art. 136 do CTN, acima transcrito.

III.6. Alegação de violação ao princípio constitucional do não-confisco na cobrança da multa de ofício.

O contribuinte apresenta, também, irresignação quanto ao percentual da multa de ofício que lhe foi aplicada (75%), entendendo que, neste patamar, fica caracterizada a ocorrência de confisco. Sustenta que, se for devida a incidência da multa punitiva, esta deva ser reduzida ao patamar de 20%.

Na hipótese, o que a Autoridade Fiscal autuante se limitou a aplicar foi o determinado pelo art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro 19961. Assim, dada a estrita vinculação a que se submete o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, outro não poderia ser o procedimento a ser adotado pelo autuante, sob pena de, em não o fazendo, vir a ser responsabilizado funcionalmente, na forma do art. 142, parágrafo único, do CTN.

Quanto às alegações no sentido de que tal parcela, exigida no percentual em que o foi, viria a caracterizar a ocorrência de confisco, prática essa vedada pela Constituição Federal, é de se dizer que tal penalidade, por si só, não se confunde com o tributo, não lhe sendo, portanto, aplicável o princípio estatuído pelo art. 150, inciso IV, da CF. É o que vem, reiteradamente, dizendo a jurisprudência, conforme pode ser visto pelas ementas abaixo:

CONFISCO – INCONSTITUCIONALIDADE. A regra contida no inciso IV, do artigo 150, da CF/88, impede que a instituição de tributos seja injusta e consumidora da maior parte da renda e da propriedade. As penalidades não só não se confundem com os tributos, bem como, não lhes é aplicável a “vedação ao confisco” prevista no artigo 150 da CF/88. Recurso improvido.” (Acórdão 103-21.228, de 13/05/2003 – DOU de 30/06/2003).

NÃO CONFISCATORIEDADE DE MULTAS. O Princípio Constitucional do não confisco (Constituição, artigo 150, IV) é aplicável exclusivamente aos tributos, não se estendendo às penalidades. É possível cogitar-se da aplicação de uma noção de não confisco genérico às penalidades, como decorrência da proteção constitucional ao direito de propriedade (Constituição, artigo 5º, XXII), contudo apenas quando em face de um exagero irrecusavelmente exorbitante. Recurso negado.” (Acórdão 201-76339, de 21/08/2002 – DOU de 25/04/2003).

Com base no que foi dito acima, aliado ao fato de que as alegações trazem matéria de cunho constitucional (não confisco), não afeta à competência da Autoridade Administrativa, é de se ponderar que qualquer manifestação sobre a mesma é de competência exclusiva do Poder Judiciário, determinada pela própria Constituição Federal. Ou seja, não compete a esta Unidade de Julgamento apreciar a arguição e declarar ou reconhecer a inconstitucionalidade/ilegalidade de lei, pois essa competência foi atribuída, em caráter privativo, ao Poder Judiciário, pela Constituição Federal.

Em resumo, não cabe à Autoridade Fiscal usar do poder discricionário para aplicação da norma regulamente inserida no ordenamento jurídico. Ocorrido o fato e estando este perfeitamente enquadrado no dispositivo legal, a autoridade deve, obrigatoriamente, aplicar a lei ao caso concreto.

Correta, portanto, a incidência da multa de ofício (vinculada) de 75%, nos moldes em que exigida nos presentes autos.

III.7. Exigência concomitante de juros e de multa.

Não tem razão a impugnante ao se insurgir contra a exigência simultânea de multa e juros de mora. A alegação não teria fundamento nem mesmo se a multa exigida fosse a de caráter moratório, pois as duas figuras não se confundem, tendo cada qual um pressuposto fático distinto e inconfundível.

Multa, seja ela qual for, tem sempre por pressuposto um fato contrário à lei, sendo, pois, sanção de ato ilícito. Nesse sentido, toda multa é punitiva e, como tal, pressupõe uma infração, inclusive a multa de mora, cujo fato gerador é a falta de cumprimento ou o cumprimento em atraso de determinada obrigação. Diferentemente, os juros de mora se destinam à recomposição de patrimônio, compensando o credor pelo tempo em que esteve privado de seus recursos.

Tanto os juros de mora, quanto a multa, incidem quando ocorre atraso ou o descumprimento de obrigação pecuniária. Todavia, o primeiro tem natureza indenizatória, enquanto o segundo, natureza punitiva. Portanto, é possível a cumulação de ambos, sem que isso configure “bis in idem” ou qualquer outra ilegalidade.

III.8. Arguição de inconstitucionalidade dos juros de mora com base na taxa Selic.

Quanto à contestação do uso da taxa Selic no cálculo dos juros de mora, pontua-se que sua utilização decorre de previsão legal, citada no lançamento – artigo 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996:

Art.61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)(...)

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)(destacou-se)

A cobrança de juros de mora com utilização da taxa Selic encontra-se expressamente prevista na mesma Lei, no § 3º do artigo 5º, citado no § 3º do artigo 61 transcrito:

Art. 5º (...)

§ 3º As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia-SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

(destacou-se)

Ressalte-se que a atividade administrativa é vinculada e obrigatória, por força do parágrafo único do artigo 142 do CTN:

Art. 142 (...)

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Assim, não cabe a esta instância julgadora qualquer discricionariedade na aplicação de determinação explícita do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade.

Portanto, por expressa disposição legal, com força vinculante sobre a esfera administrativa de julgamento, os valores que não foram pagos nos prazos previstos na legislação específica, devem ser acrescidos de juros de mora atinentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic) para títulos federais, acumulada mensalmente, a partir do mês seguinte ao do vencimento até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento relativamente ao mês em que o pagamento estiver sendo efetuado.

Esse entendimento já consta na Súmula CARF nº 4, com efeito vinculante em relação à Administração Tributária federal, a partir da publicação da Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, conforme atribuição dada pelo Ministro de Estado da Fazenda

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (destacou-se)

Dessa forma, improcedentes as alegações apresentadas pela defendente, contrárias à cobrança de juros de mora com utilização da taxa Selic.

III.9. Das citações jurisprudenciais e doutrinárias.

Quanto à jurisprudência e aos excertos de doutrina trazidos pela impugnante, esclareça-se que a Administração não está jungida à observância das decisões prolatadas em outros julgados nos tribunais judiciais, uma vez que estes somente faz coisa julgada em relação às partes do processo. Tampouco está vinculada às decisões administrativas, quando a lei não lhes atribua eficácia normativa (art. 100, inciso II, do CTN).

Nenhuma decisão administrativa ou judicial, com efeito vinculante, foi colacionada pela defendente em sua petição, de forma que esta Autoridade Julgadora tivesse o dever legal de acatá-la no presente voto.

Da mesma forma, os excertos doutrinários citados pela interessada, por mais notáveis que sejam, não se conformam em textos normativos, não ensejando, pois, subordinação administrativa.

(...)

V. Lançamento decorrente. CSLL.

Aplicam-se ao lançamento de CSLL as mesmas razões de decidir do lançamento principal (IRPJ), em decorrência de sua íntima relação de causa e efeitos, na medida em que não há fatos jurídicos ou elementos probatórios a ensejar conclusões com atributos distintos.

VI. Apuração dos valores devidos de IRPJ e CSLL.

Passa-se à apuração dos valores devidos de IRPJ e de CSLL, considerando-se as receitas dos Contratos 548/2009 e 762/2011, firmados pela SS TREVO junto à empresa EOCATARATAS, com incidência do coeficiente de presunção às alíquotas de 8% (IRPJ) e de 12% (CSLL), conforme apurado no item “III.4” acima:

a) Discriminação das receitas conforme os coeficientes de presunção:

Período de Apuração	Receita Conforme Presunção						Total
	8% (IRPJ) - 12% (CSLL)			32% (IRPJ/CSLL)			
	Auto de Infração	Acréscimo	Sub-Total	Auto de Infração	Diminuição	Sub-Total	
1º Trim/2009	102.968,36		102.968,36	486.283,05		486.283,05	589.251,41
2º Trim/2009	99.772,58		99.772,58	896.345,03		896.345,03	996.117,61
3º Trim/2009	379.238,39	56.001,33	435.239,72	310.251,35	56.001,33	254.250,02	689.489,74
4º Trim/2009	176.679,15	144.664,16	321.343,31	640.750,90	144.664,16	496.086,74	817.430,05
1º Trim/2010	154.316,10	128.880,00	283.196,10	658.501,00	128.880,00	529.621,00	812.817,10
2º Trim/2010	201.122,98	147.143,37	348.266,35	516.848,25	147.143,37	369.704,88	717.971,23
3º Trim/2010	211.993,81	184.068,58	396.062,39	511.771,05	184.068,58	327.702,47	723.764,86
4º Trim/2010	199.260,77	185.230,76	384.491,53	736.150,11	185.230,76	550.919,35	935.410,88
1º Trim/2011	44.859,01		44.859,01	719.240,30		719.240,30	764.099,31
2º Trim/2011	90.622,66		90.622,66	792.330,10		792.330,10	882.952,76
3º Trim/2011	230.514,65		230.514,65	613.937,46		613.937,46	844.452,11
4º Trim/2011	279.963,09	45.858,52	325.821,61	988.867,86	45.858,52	943.009,34	1.268.830,95
Totais	2.171.311,55	891.846,72	3.063.158,27	7.871.276,46	891.846,72	6.979.429,74	10.042.588,01

b) Apuração dos valores devidos de IRPJ:

Período de Apuração	Cálculo do IRPJ Devido				Demonstrado na DIPJ	Diferença
	Lucro Presum	Imposto	Adicional	Total IRPJ		
1º Trim/2009	163.848,04	24.577,21	10.384,80	34.962,01	7.071,02	27.890,99
2º Trim/2009	294.812,22	44.221,83	23.481,22	67.703,05	13.922,35	53.780,70
3º Trim/2009	116.179,18	17.426,88	5.617,92	23.044,80	8.273,88	14.770,92
4º Trim/2009	184.455,22	27.668,28	12.445,52	40.113,81	10.348,60	29.765,21
1º Trim/2010	192.134,41	28.820,16	13.213,44	42.033,60	10.256,35	31.777,25
2º Trim/2010	146.166,87	21.925,03	8.616,69	30.541,72	8.591,66	21.950,06
3º Trim/2010	136.549,78	20.482,47	7.654,98	28.137,45	8.685,17	19.452,28
4º Trim/2010	207.053,51	31.058,03	14.705,35	45.763,38	12.708,22	33.055,16
1º Trim/2011	233.745,62	35.061,84	17.374,56	52.436,40	9.281,98	43.154,42
2º Trim/2011	260.795,44	39.119,32	20.079,54	59.198,86	11.659,05	47.539,81
3º Trim/2011	214.901,16	32.235,17	15.490,12	47.725,29	11.241,98	36.483,31
4º Trim/2011	327.828,72	49.174,31	26.782,87	75.957,18	19.376,62	56.580,56
Totais	2.478.470,18	371.770,53	175.847,02	547.617,54	131.416,88	416.200,66

c) Apuração dos valores devidos de CSLL:

Período de Apuração	Cálculo da CSLL Devida		Demonstrado na DIPJ	Diferença
	Base de Cálculo	CSLL		
1º Trim/2009	167.966,78	15.117,01	6.363,92	8.753,09
2º Trim/2009	298.803,12	26.892,28	10.758,07	16.134,21
3º Trim/2009	133.588,77	12.022,99	7.446,49	4.576,50
4º Trim/2009	197.308,95	17.757,81	8.828,24	8.929,57
1º Trim/2010	203.462,25	18.311,60	8.778,42	9.533,18
2º Trim/2010	160.097,52	14.408,78	7.732,49	6.676,29
3º Trim/2010	152.392,28	13.715,30	7.816,66	5.898,64
4º Trim/2010	222.433,18	20.018,99	10.102,44	9.916,55
1º Trim/2011	235.539,98	21.198,60	8.252,27	12.946,33
2º Trim/2011	264.420,35	23.797,83	9.535,89	14.261,94
3º Trim/2011	224.121,75	20.170,96	9.120,08	11.050,88
4º Trim/2011	340.861,58	30.677,54	13.703,38	16.974,16
Totais	2.600.996,51	234.089,69	108.438,35	125.651,34

VII. Demonstração dos valores mantidos e exonerados de IRPJ e CSLL.

Demonstra-se, a seguir, os valores mantidos e exonerados de IRPJ e de CSLL:

Período de Apuração	IRPJ			CSLL		
	Lançado	Mantido	Exonerado	Lançado	Mantido	Exonerado
1º Trim 2009	27.890,99	27.890,99	0,00	8.753,09	8.753,09	0,00
2º Trim 2009	53.780,70	53.780,70	0,00	16.134,21	16.134,21	0,00
3º Trim 2009	18.131,00	14.770,92	3.360,08	5.584,52	4.576,50	1.008,02
4º Trim 2009	38.445,05	29.765,21	8.679,84	11.533,52	8.929,57	2.603,95
1º Trim 2010	39.510,05	31.777,25	7.732,80	11.853,02	9.533,18	2.319,84
2º Trim 2010	30.778,66	21.950,06	8.828,60	9.324,87	6.676,29	2.648,58
3º Trim 2010	30.496,39	19.452,28	11.044,11	9.211,88	5.898,64	3.313,24
4º Trim 2010	44.169,01	33.055,16	11.113,85	13.250,70	9.916,55	3.334,15
1º Trim 2011	43.154,42	43.154,42	0,00	12.946,33	12.946,33	0,00
2º Trim 2011	47.539,81	47.539,81	0,00	14.261,94	14.261,94	0,00
3º Trim 2011	36.483,31	36.483,31	0,00	11.050,88	11.050,88	0,00
4º Trim 2011	59.332,07	56.380,56	2.951,51	17.799,62	16.974,16	825,46
Totais	469.711,46	416.200,66	53.510,80	141.704,58	128.651,34	16.053,24

VIII. Conclusão.

Ante todo o exposto e o contido nos autos, voto no sentido de considerar parcialmente procedente a impugnação apresentada pela pessoa jurídica, para:

(...)

b) afastar a preliminar de nulidade da ação fiscal;

c) no mérito, manter em parte a exação fiscal, exonerando os valores de IRPJ e de CSLL demonstrados no item “VII. Demonstração dos valores mantidos e exonerados de IRPJ e CSLL”, acima;

d) manter a incidência da multa de ofício vinculada (75%) e dos juros de mora calculados com base na taxa Selic.”

Por fim, no tocante à produção de provas em momento posterior, entendo ser plenamente possível a juntada de documentos após a impugnação do lançamento, desde que os documentos sirvam para robustecer tese que já tenha sido apresentada e/ou que se verifiquem as hipóteses do art. 16 § 4º do Decreto n. 70.235/1972.

Entretanto, no caso sob exame, a Recorrente não logrou refutar nesta oportunidade as razões de decidir do julgador recorrido. Destaque-se que, no curso do processo (inclusive, em sede de Recurso Voluntário) a Recorrente teve oportunidade de produzir o acervo-fático probatório de suas alegações. Porém, as divergências apontadas na peça de defesa não estão comprovadas, pois não foram apresentadas evidências robustas com força probante conjuntural de suas alegações.

Logo, não cabe razão à Recorrente e deve, pois ser mantida a decisão de piso em sua integralidade.

Por todo o exposto, rejeito as preliminares de nulidade suscitadas e, no mérito, oriento meu voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça

ACÓRDÃO 1402-007.478 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10935.721443/2013-73

DOCUMENTO VALIDADO