



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

**Processo n°** 10980.721969/2015-70  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1401-002.109 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 17 de outubro de 2017  
**Matéria** IRPJ/CSLL  
**Recorrente** CIA DE CIMENTO ITAMBE  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2011

LUCRO PRESUMIDO. IRPJ. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL POR EMPREITADA. As receitas decorrentes da fabricação e venda de concreto para construção civil, estão sujeitas à aplicação do percentual de 8% (oito por cento) na determinação da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica.

As receitas decorrentes da construção por empreitada na modalidade total, com fornecimento, pelo empreiteiro, de todos os materiais indispensáveis à consecução da atividade contratada, os quais serão incorporados à obra, estão sujeitas à aplicação do percentual de 8% na determinação da base de cálculo do IRPJ com base no lucro presumido. No caso concreto, a empreitada total para a Recorrente apenas pode se restringir à atividade por ela desenvolvida.

A legislação trata da contratação por empreitada de construção civil, na modalidade total, não vinculando a empreitada total à própria obra, mas sim à atividade. Exercendo a recorrente a atividade de construção civil, e cumprindo os demais requisitos, não há como negar o enquadramento em tal modalidade.

LUCRO PRESUMIDO. CSLL. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL POR EMPREITADA. As receitas decorrentes da fabricação e venda de concreto para construção civil, estão sujeitas à aplicação do percentual de 12% (doze por cento) na determinação da base de cálculo da contribuição.

Lançamento insubsistente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário e não conhecer do recurso de ofício. Vencido o Conselheiro Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente.

(assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva- Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Livia de Carli Germano (Vice-Presidente), Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Abel Nunes de Oliveira Neto, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva e José Roberto Adelino da Silva.

## Relatório

1. Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Florianópolis (SC) que manteve parcialmente o crédito tributário decorrente do auto de infração lavrado em decorrência de supostas infrações à legislação tributária, referente ao ano calendário de 2011 por meio dos quais são exigidos da Recorrente, o IRPJ e a CSLL, tendo os créditos consolidados nos valores conforme descrições nas tabelas abaixo:

<b>IRPJ</b>	
Principal	R\$ 12.602.602,23
Juros de Mora	R\$ 4.580.016,09
Multa	R\$ 18.903.903,35
Valor do Crédito Apurado	<b>R\$36.086.521,67</b>

<b>CSLL</b>	
Principal	R\$ 3.780.780,68

---

Juros de Mora	R\$ 1.374.004,82
Multa	R\$ 5.671.171,03
Valor do Crédito Apurado	<b>R\$10.825.956,53</b>

2. Ao compulsar dos autos às fls.64/88, nota-se que a Autuação Fiscal informa que a empresa fiscalizada exerce atividade de fabricação de cimento e serviços de concretagem e bombeamento de concreto, sendo adotante do lucro presumido.

3. Aduz que as operações desenvolvidas pelas filiais da empresa fiscalizada configuram-se prestação de serviços auxiliares, conexas ou complementares da construção civil. Assim, "as receitas auferidas por tais filiais devem ser enquadradas na regra de tributação de serviços em geral (art. 15, III e art. 20 da Lei nº 9.249/95). Logo, o coeficiente correto a ser utilizado na apuração do lucro presumido é de 32% relativo às receitas de prestação de serviços, decorrentes de fornecimento de concreto efetuado pelas filiais da empresa durante o ano calendário de 2011".

4. Argumenta a fiscalização, que pelo fato do Contribuinte, ora recorrente ter praticado atos que se enquadram no art. 71 da Lei de nº 4.502/64, e pela ação dolosa caracterizada por ter "transmitido declarações inexatas (aplicação indevida dos coeficientes para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ/CSLL)", aplicou-se, então, multa de ofício qualificada.

5. A fiscalização, ao realizar o procedimento fiscal, afirmou ter o Sr. Rubens Slaviero, Presidente do Conselho de Administração da empresa, praticado atos com infração à lei, e, dessa forma, atribuiu-lhe sujeição passiva solidária, conforme Termo de Solidariedade Passiva às fls. 85 dos autos.

6. Ciente da autuação em 29/07/2015, o interessado apresentou impugnação em 28/08/2015 (fls. 131/154), na qual alegou:

i) DA ATIVIDADE CONCRETEIRA DESENVOLVIDA: Esclarece que a atividade desenvolvida pela contribuinte é a prestação de serviços de concretagem, para construção civil, isto é, preparo de concreto no trajeto da usina até a obra, em caminhões betoneiras, assim como prestação de serviços de bombeamento de concreto, cálculo estrutural, assistência técnica e aplicação do concreto na obra. Trata-se de um serviço com emprego de materiais, todos aqueles necessários à composição do concreto. Salienta ainda, que é membro do SINDUSCON-PR Sindicato da Indústria da Construção Civil do Paraná, logo faz parte da construção civil;

ii) DAS DECISÕES ADMINISTRATIVAS - SOLUÇÕES DE CONSULTA E JULGADOS CARF: Aduz que conforme pronunciamento do COSIT (nº 08/2014), "às receitas decorrentes da prestação de serviços de construção civil somente se aplica o percentual de presunção de 8% para o IRPJ, na hipótese de contratação por empreitada na modalidade total". Afirma que o

serviço de concretagem só pode ser prestado com fornecimento de todos os materiais inerente a tal serviço, caso contrário "nem mesmo se tem com concreto";

iii) DO DESCABIMENTO DA MULTA QUALIFICADA: Argumenta que jamais houve ocultação de receitas “uma vez que foi exatamente com base nas receitas de serviços prestados, declarados pela Empresa, é que a autuação foi feita”. Afirma que não houve *in casu*, nenhuma conduta dolosa ou fraudulenta da recorrente, e que “quando da presente fiscalização, nunca se furtou a fornecer todos os elementos e documentos existentes, tão pouco a prestar os esclarecimentos solicitados”;

iv) DO DESCABIMENTO DA SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA: Quanto à sujeição passiva solidária atribuída ao Sr. Rubens Slaviero, relata inconsistências no enquadramento legal para a responsabilidade solidária, o que demonstraria insegurança dos Auditores-Fiscais e também cerceamento ao amplo direito de defesa do interessado, posto que não está claramente identificada a suposta conduta ilícita e nem o enquadramento legal; Afirma que “pela própria função estatutária que o Sr. Rubens ocupa na Companhia, não possui atividade diretiva, não havendo fundamento legal a chamá-lo para a relação tributária a título de responsável tributário”. Aduz ainda, que “a simples falta de recolhimento de tributo, que não resulte de conduta ilícita, não autoriza a atribuição de responsabilidade pessoal dos administradores”;

v) DA IMPROCEDÊNCIA DA SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO: Insurge-se contra a aplicação da SELIC sobre a multa de ofício, citando jurisprudência administrativa para frisar que os juros não incidem sobre a multa de ofício lançada juntamente com o tributo ou contribuição, por absoluta previsão legal;

vi) Requereu o provimento da impugnação para cancelar os lançamentos efetuados e afastamento da multa qualificada de ofício. E ainda, a improcedência da qualificação de responsabilidade solidária do Sr. Rubens Slaviero.

7. O Acórdão ora Recorrido (07-38.314 - 3ª Turma da DRJ/FNS) recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2011

IRPJ COM BASE NO LUCRO PRESUMIDO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL POR EMPREITADA.

As receitas decorrentes da construção por empreitada na modalidade total, com fornecimento, pelo empreiteiro, de todos os materiais indispensáveis à consecução da atividade contratada, os quais serão incorporados à obra, estão sujeitas à aplicação do percentual de 8% na determinação da base de cálculo do IRPJ com base no lucro presumido. Nos demais casos de construção por empreitada, o percentual aplicável é de 32%.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Ano-calendário: 2011

CSLL COM BASE NO RESULTADO PRESUMIDO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL POR EMPREITADA.

As receitas decorrentes da construção por empreitada na modalidade total, com fornecimento, pelo empreiteiro, de todos os materiais indispensáveis à consecução da atividade contratada, os quais serão incorporados à obra, estão sujeitas à aplicação do percentual de 12% na determinação da base de cálculo da CSLL com base no resultado presumido. Nos demais casos de construção por empreitada, o percentual aplicável é de 32%.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011

JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. PREVISÃO LEGAL.

A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista nos artigos 43 e 61, § 3º, da Lei 9.430/96.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. DOLO. AUSÊNCIA. IMPROCEDÊNCIA.

Não havendo provas de conduta dolosa, afasta-se a qualificação da multa de ofício.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. EXCLUSÃO

Afastada a qualificação da multa de ofício por falta de prova de conduta dolosa, afasta-se a atribuição de responsabilidade solidária fundamentada na prática de atos com infração à lei.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte.

8. Manteve a turma julgadora, o lançamento dos tributos, juros de mora, afastando-se a qualificação da multa de ofício, mantendo-a em seu patamar típico de 75%, afastando-se, também, a atribuição de responsabilidade solidária ao Sr. Rubens Slaviero;

9. Isto porque, segundo entendimento da Turma, “*o dolo, requisito central para duplicação da multa, é a intenção deliberada de promover uma redução do pagamento de tributo. Considero ser um exagero afirmar que qualquer pagamento a menor de tributo seja sonegação. Devemos distinguir falta de pagamento (inadimplência fiscal) do ato de sonegar, que é a intenção deliberada de fraudar a apuração do imposto devido*”.

10. Quanto à responsabilidade solidária, argumenta que assiste razão a impugnante, pois “*não resta comprovado ou sequer descrito nos autos qual foi o envolvimento*

*da pessoa física, ora arrolada como sujeito passivo solidário, nos atos dolosos que supostamente teriam infringido a lei”.*

11. Extrai-se do Acórdão recorrido, que a “quanto ao pleito para afastamento da taxa SELIC sobre a multa de ofício, a aplicação dos juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC está legitimamente inserida no ordenamento jurídico através da Lei nº 9.430/1996, art. 61”.

12. Há Recurso de Ofício ao CARF às fls. 229 dos autos, tendo em vista a exoneração do crédito superior a R\$ 1.000.000,00.

13. A contribuinte recebeu mensagem com acesso ao Acórdão por meio de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico perante à RFB, na data de 03/06/2016 11:46h (fl.254), tendo apresentado Recurso Voluntário em 04/07/2016 - (fls. 257/270);

14. O Recurso Voluntário apresentado traz em seu bojo os seguintes argumentos:

i) Informa que a concretagem "é uma atividade complexa, que pressupõe a mistura de agregados (cimento, pedra, areia, brita ...). Assim, para cada finalidade, há uma receita própria para a formulação do concreto, conforme as normas técnicas expedidas pela ABNT” Acrescentando que a prestação de serviços da Recorrente, "é muito mais ampla e abrangente, vinculada direta e intrinsecamente à construção civil”;

ii) Argumenta que "se enquadra perfeitamente no inciso II, parágrafo 7º do Ato Declaratório Normativo COSIT nº 06/1997, cumprindo todos os requisitos trazidos por ele". E que no caso concreto, "há responsabilidade contratual assumida nos termos do art. 618 do CC/02, o que confirma a modalidade contratual de empreitada total a atividade operacional, o que justifica o acerto do percentual de presunção do lucro presumido adotado pela recorrente”;

iii) Às fls. 264 do presente recurso, faz indicação de perito da sua confiança, na hipótese de restarem dúvidas acerca “da realidade fática da atividade operacional da recorrente, quanto ao emprego dos materiais necessários à realização da empreitada total”;

iv) Argumenta que a Solução de Consulta - COSIT (nº 8 e 11 de 2014), confirma o procedimento adotado pela Empresa, "ao fixar que o conceito de construção civil deve ser considerado no seu aspecto amplo. A IN - MPS/SRF de 2005 tem seu alcance voltado ao campo das contribuições previdenciárias. E que para fazer jus ao percentual de 8% ou 12% de presunção, o empreitado deve fornecer todos os materiais indispensáveis à execução da obra”;

v) Às fls. 267/270, colaciona diversos julgados do CARF em apoio à sua tese;

vi) Requeru ao final, o provimento do Recurso interposto para cancelar os autos de infração lavrado;

vii) Requeru ainda, o deferimento do pedido de realização de prova pericial.

15. Às fls. 276/277 o contribuinte apresenta petição com a finalidade de juntar parecer jurídico para subsidiar o julgamento, demonstrando a determinação do lucro presumido na prestação de serviços de concretagem - (8% x 32%).

16. É o relatório do essencial.

## Voto

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva - Relator.

Observo que as referências a fls. feitas no decorrer deste voto se referem ao e-processo.

Antes de adentrar ao mérito, desde já indefiro o pedido de perícia formulado pela Recorrente. Isto porque, entendo que constam nos autos todos os elementos necessários para firmar o meu entendimento.

Face o exposto, resta indeferido o pedido.

No mérito, o que se questiona é o percentual utilizado pela empresa para determinação da base de cálculo do lucro presumido para fins de IRPJ e CSLL, se 8% como o adotado pelo contribuinte, ou 32% aplicado pela fiscalização.

Por sua vez, o cerne do litígio travado entre agente fiscal, contribuinte e DRJ, se resumiu a verificar se: a atividade exercida pela contribuinte se enquadra no conceito definido no inciso II, parágrafo 7, art. 2, da IN SRF no. 480, de 15/12/2004, com as alterações trazidas pela IN 539, de 25/04/2005.

Isto porque, a referida instrução normativa definiria o conceito de empreitada total.

Observa-se que, não há controvérsia quanto ao fato de que a contribuinte exerce atividade de prestação de serviço para construção civil, que consiste na prestação de serviços de concretagem, isto é, preparo de concreto no trajeto da usina até a obra, em caminhões betoneiras, bem assim a prestação de serviços de bombeamento de concreto, cálculo estrutural, assistência técnica e aplicação do concreto na obra. Trata-se de um serviço com emprego dos materiais necessários à composição do concreto.

Tanto o RIR quanto a IN/SRF 480 (já revogada) não são tão claros quanto aos limites de tal conceito.

Os referidos normativos dispõem que 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.

Ora, para a atividade desenvolvida pela Recorrente, certamente a sua prestação de serviço se enquadraria ao conceito estabelecido pela legislação, uma vez que ela aplica todos os materiais indispensáveis à execução do objeto que foi contratado e, os mesmos são incorporados à obra através de aplicação pela própria contribuinte.

O debate circundou sobre o questionamento sobre o atendimento à definição de prestação de serviço de construção por empreitada com emprego de materiais, na modalidade total.

Por um lado, o agente fiscal e a DRJ adotam um conceito mais restrito de empreitada global, entendendo que se refere à construção em si e, portanto, a atividade desenvolvida pela Recorrente seria apenas mais uma das etapas. Nessa linha, a tributação diferenciada apenas seria aplicada à empreiteira que efetivamente é responsável pela construção integral da obra.

Por outro lado, o Recorrente adota uma interpretação mais ampla compreendendo que a sua atividade pode e deve ser enquadrada como empreitada global, dentro da atividade que efetivamente desenvolve.

A adoção de uma interpretação ou outra alteraria o percentual aplicado para fins de determinação da base de cálculo do lucro presumido.

Me alinho ao entendimento do contribuinte no sentido de que a Instrução Normativa não foi suficientemente clara quanto ao conceito de empreitada e, para ele, o serviço prestado é a sua empreitada total, vez que mais do que isso ela não pode fazer diante do seu objeto social.

Entender diferente seria negar eficácia aos contratos firmados pela Recorrente em tal modalidade, ressaltando que tal contrato encontra-se regulado pelo Código Civil.

A legislação trata da contratação por empreitada de construção civil, na modalidade total, não vinculando a empreitada total à própria obra, mas sim à atividade. Se assim quisesse, o legislador o teria feito expressamente.

Ao se referir à obra, o legislador estabeleceu apenas a exigência de que os materiais fossem a ela incorporados, o que efetivamente ocorreu. Assim, exercendo a recorrente a atividade de construção civil, com emprego de todos os materiais, não há como negar o enquadramento em tal modalidade.

Ademais, entendo que existem outras questões relacionadas à atividade específica desenvolvida pela recorrente.

A regra geral para determinação da base de cálculo do lucro presumido é a de que para as atividades de prestação de serviço é aplicável a alíquota de 32%. Exceção foi feita para a atividade de construção civil na modalidade de empreitada global, em razão da utilização dos materiais e alto custo envolvido.

Por outro lado, atividades industriais, como regra geral, são tributadas com a alíquota de presunção de 8%.

Pois bem, entendo que atividade de concretagem desenvolvida pela Recorrente não se constitui em mera prestação de serviço de construção civil, realizando, também, verdadeira atividade industrial.

Neste mesmo sentido é que a Solução de Consulta DISIT/SRRF09 n. 27 de 19/02/2013 entendeu que a atividade de prestação de serviço de concretagem estaria sujeita ao pagamento tanto de ISSQN, quanto do IPI.

Nesta mesma linha, a Solução de Consulta n. 304/2011 também entendeu que a tributação aplicada pelo Recorrente seria a correta:

*SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 304 DE 28 DE NOVEMBRO DE 2011*

*(8ª Região Fiscal)*

*D.O.U.: 02.01.2012*

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ. No Lucro Presumido, as receitas decorrentes da fabricação e venda de concreto para construção civil, estão sujeitas à aplicação do percentual de 8% (oito por cento) na determinação da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica.*

*Dispositivos Legais: Lei Nº 9.249, de 1995, art. 15; Decreto Nº 4.544, de 2002 - Ripi/02, arts. 3º e 4º e Parecer Normativo CST Nº 115, de 1972.*

*Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL. No Lucro Presumido, as receitas decorrentes da fabricação e venda de concreto para construção civil, estão sujeitas à aplicação do percentual de 12% (doze por cento) na determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.*

*Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 1995, art. 20; Decreto nº 4.544, de 2002 - RIPI/02, arts. 3º e 4º e Parecer Normativo CST Nº 115, de 1972.*

*EDUARDO NEWMAN DE MATTERA GOMES*

Neste sentido é que, entendo que a atividade de concretagem está submetida à alíquota de 8% para fins de determinação da base de cálculo do lucro presumido, razão pela qual, chego à conclusão que a tributação realizada pelo Recorrente está correta.

Outrossim, apenas para linha argumentativa, mesmo que o ponto central da presente lide se resumisse à interpretação do conceito de empreitada global, face à ausência de objetividade e clareza das normas que definem tal conceito, entendo que ao menos deveria ser aplicado o art. 112 do CTN, que impõe a interpretação mais benéfica ao contribuinte.

Assim, dou provimento ao seu Recurso Voluntário, restando prejudicadas as demais questões suscitadas e o Recurso de Ofício.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva