



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10980.721969/2015-70
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-003.925 – 1ª Turma
Sessão de 4 de dezembro de 2018
Matéria LUCRO PRESUMIDO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CIA DE CIMENTO ITAMBE

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011

RECURSO ESPECIAL. REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE. NÃO CONHECIMENTO.

A falta de comprovação de divergência inviabiliza o processamento do recurso especial. O paradigma não diverge do aspecto central do acórdão recorrido, porque afirma que o contrato de empreitada na modalidade total pressupõe a execução de uma obra, ou parte dela. E essa é a principal questão debatida no recorrido, ou seja, se a execução total de uma determinada parte da obra pode ser tida como contrato de empreitada na modalidade total (e a resposta é afirmativa em ambos os casos). O paradigma centra sua decisão em aspecto não controverso (e nem questionado) no acórdão recorrido. De acordo com o paradigma, a condição de empreiteiro não depende apenas da característica das atividades executadas, mas principalmente das responsabilidades assumidas pelo prestador de serviço, e essa situação não foi apresentada pela Contribuinte, de modo que sua conclusão foi de que havia simples prestação de serviço, e não contrato de empreitada. As diferenças entre as situações fáticas tratadas pelo paradigma e pelo recorrido, e também as diferentes abordagens feitas por essas decisões prejudicam a caracterização da alegada divergência jurisprudencial. Os contextos distintos justificam as diferentes decisões.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencidas as conselheiras Viviane Vidal Wagner (relatora), Cristiane Silva Costa e Lívia De Carli Germano (suplente convocada), que conheciam do recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rafael Vidal de Araújo.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner - Relatora

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo - Redator designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Flávio Franco Corrêa, Demetrios Nicheli Macei, Rafael Vidal de Araujo, Lívia De Carli Germano (suplente convocada), Viviane Vidal Wagner, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), Letícia Domingues Costa Braga (suplente convocada), Adriana Gomes Rêgo (Presidente). Ausente, justificadamente, o conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado, substituído pela conselheira Letícia Domingues Costa Braga. Ausente o conselheiro Luis Flávio Neto, substituído pela conselheira Lívia De Carli Germano.

Relatório

A FAZENDA NACIONAL recorre a este Colegiado, por meio do Recurso Especial (e-fls. 319/323), contra o acórdão de nº 1401-002.109 (e-fls. 308/317) proferido pela Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção do CARF, em sessão realizada em 17/10/2017, pelo qual a turma, por maioria de votos, não conheceu do Recurso de Ofício manejado pela 3^a Turma de Julgamento da DRJ em Florianópolis/SC (e-fls. 228/247) e deu parcial provimento ao recurso voluntário do contribuinte acima. A decisão recebeu a seguinte ementa:

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..

A Recorrente aponta divergência jurisprudencial em relação à tese defendida no acórdão recorrido de que a atividade de concretagem se submete ao índice de presunção do lucro de 32%. Indicou como paradigma o Acórdão nº 1201-001.117 que veiculou a seguinte ementa:

Acórdão nº 1201-001.117

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

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

As bases de cálculo do IRPJ e da CSLL serão, respectivamente, de 8% e 12% nas atividades de construção civil por empreitada na modalidade total, se, e somente se, o contrato para a realização da obra previr que a totalidade dos materiais a serem empregados e incorporados a ela sejam fornecidos pelo empreiteiro contratado. Caso o contrato não preveja o fornecimento de materiais pelo empreiteiro, ou preveja o fornecimento parcial, as bases de cálculo das duas exações, na sistemática do lucro presumido, corresponderão a 32% da receita bruta auferida com o contrato. O simples fornecimento de concreto usinado não configura contrato de empreitada.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO -CSLL

Ano-calendário: 2008, 2009

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

As bases de cálculo do IRPJ e da CSLL serão, respectivamente, de 8% e 12% nas atividades de construção civil por empreitada na modalidade total, se, e somente se, o contrato para a realização da obra previr que a totalidade dos materiais a serem empregados e incorporados a ela sejam fornecidos pelo empreiteiro contratado. Caso o contrato não preveja o fornecimento de materiais pelo empreiteiro, ou preveja o fornecimento parcial, as bases de cálculo das duas exações, na sistemática do lucro presumido, corresponderão a 32% da receita bruta auferida com o contrato. O simples fornecimento de concreto usinado não configura contrato de empreitada.

Em suma, a PFN defende que a IN SRF nº 480, de 2004, somente considera construção por empreitada submetido à alíquota de 8%, o serviço prestado com o fornecimento da totalidade dos materiais empregados na execução da obra e que no caso de prestação de serviço com fornecimento parcial de material a alíquota aplicável é de 32%.

Faz referência ao acórdão nº 9101-002.542 e pede, ao final, pelo conhecimento e provimento do recurso, para reforma do acórdão recorrido.

Pelo despacho de e-fls. 327/329, o presidente da Quarta Câmara da Primeira Seção do CARF deu seguimento ao recurso.

Cientificado, o contribuinte apresentou contrarrazões (e-fls. 337/351).

Na peça de defesa, em preliminar, diz que o recurso especial não deve ser conhecido porque as situações fáticas tratadas pelo paradigma e pelo recorrido seriam distintas, discorrendo sobre as peculiaridades das situações comparadas.

No mérito, afirma que a Fazenda Nacional nada trouxe de fundamento específico ao caso concreto para combater a conclusão do acórdão recorrido, restringindo-se, tão somente, a transcrever dispositivo da IN SRF 480/2004 - que ressalta ter sido revogada - e ementa de acórdão da CSRF sobre tema, inclusive, que sequer mais seria objeto de discussão nos presentes autos, no caso, a interpretação do que seja construção civil. Restaria evidenciada, portanto, a sua ausência de fundamentação, o que implicaria na sua falta de objeto, o que requer seja, de plano, reconhecido.

E prossegue, em suas palavras:

É ponto incontrovertido que a Contribuinte tem como atividade principal a prestação de serviços de concretagem para a construção civil, que compreende o preparo de concreto no trajeto da usina até a obra, em caminhões betoneiras, a prestação de serviços de bombeamento de concreto, cálculo estrutural, assistência técnica e aplicação do concreto na obra. Além disso, há todo o fornecimento dos materiais inerentes e

necessários à composição do concreto (cimento, pedra, areia, água e aditivos químicos). Fotografias anexadas aos autos - fls. 181 a 218 - demonstram, na prática, a atividade desenvolvida. Ou seja, trata-se de uma atividade complexa, que envolve uma série de atividades, com o emprego de todos os materiais necessários à sua execução, até a total integração do produto final de sua atividade à obra (obra de construção civil), sendo dela indissociável.

Os contratos de prestação de serviços (anexos aos autos - fls. 223/224) evidenciam a atividade complexa da Recorrida, inclusive, prevendo, expressamente, o fornecimento de todos os materiais necessários à sua prestação de serviços.[...]

Aponta que os atos normativos tomados pela fiscalização como base para o lançamento se encontram revogados, mas que os dispositivos legais que fundamentaram o Ato Declaratório Normativo COSIT nº 6, de 1977, se mantém plenamente em vigor, no caso, o art. 15, da Lei nº 9.249, de 1995 e o art. 3º da IN SRF nº 11, de 1996.

Cita a Solução de Consulta nº 304, de 2008, da 8ª RF e a Solução de Consulta DISIT nº 2, de 2009 e colaciona jurisprudencia do CARF.

Ao fim, pugna pelo não conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, o seu não provimento.

Em 7/11/2018 a interessada atravessou nos autos a petição de e-fls. 356, pela qual informa que "no último dia 21 de setembro, a 1ª Turma Ordinária, da 2ª Câmara, desta 1ª Seção, em processo da mesma Contribuinte em tudo idêntico ao presente, apenas de anos-calendários posteriores, deu provimento ao recurso voluntário, à unanimidade de votos (PAF 10980.723736/2015-10)".

Aduz que naquele processo (10980.723736/2015-10) a turma de julgamento do CARF concordou com sua alegação no sentido de que no processo em que foi proferido o paradigma apresentado nestes autos pela Fazenda Nacional - Acórdão nº 1201-001.117 - as situações fáticas seriam totalmente diversas e pede novamente o não conhecimento do recurso fazendário.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Viviane Vidal Wagner, Relatora

Conhecimento

O recurso é tempestivo. Contudo, o contribuinte apresenta, em contrarrazões, alegações no sentido de que não deve ser conhecido o apelo especial fazendário, pelo que passo a apreciar a sua admissibilidade.

O contribuinte discorda da admissibilidade do recurso especial da PFN por entender que o paradigma ofertado trata de situação distinta daquela apreciada pelo recorrido o que impossibilitaria o conhecimento do recurso. Vejamos.

Em sua compreensão, haveria dois pontos que denunciariam a falta de identidade fática entre o primeiro paradigma e o acórdão recorrido. Para melhor demonstrar a linha da defesa, transcrevo os seguintes trechos das contrarrazões:

Logo, resta demonstrado que as situações fáticas não são nem mesmo semelhantes; na verdade, são diferentes, porque:

1º. Tratam-se de contribuintes enquadradas em CNAEs diferentes - um vinculado às atividades da Indústria da Transformação; outro, vinculado às atividades de Construção Civil;

2º. A Contribuinte Recorrida sempre apresentou os seus contratos de prestação de serviços, os quais trazem expressamente, a amplitude e abrangência de sua responsabilidade pela empreitada assumida; ao passo que, no acórdão paradigma, aquele contribuinte não apresentou seus contratos de prestação de serviços, tampouco demonstrou o âmbito da sua responsabilidade técnica pelos serviços prestados.

Ou seja, tratando-se de situações fáticas diferentes, suas conclusões, não obstante possam partir da mesma base legislativa, também serão, por óbvio, diferentes, o que não implica, por si só, no reconhecimento de que são divergentes.

Assim sendo, referindo-se a uma outra situação fática, o acórdão nº 1201-001.117 não pode ser usado como paradigma a justificar o Recurso Especial da Fazenda Nacional, razão pela qual, preliminarmente, se requer o seu NÃO CONHECIMENTO.

Em suma, aduz que seria flagrante a ausência de similitude fática entre o recorrido e o primeiro paradigma porque, neste último caso: (a) o código CNAE-Fiscal da empresa seria diferente; (b) foram extraviados os contratos que deram suporte às prestações de serviços (fls. 06 do acórdão) e, (c) a empresa não executa obra sob sua responsabilidade (fls. 06, do acórdão). Enquanto que "No caso em apreço, os contratos de prestação de serviços de concretagem desde sempre foram apresentados, estando anexos aos autos, a partir dos quais expressamente se extraí a previsão da responsabilidade técnica da Contribuinte pelo todo de sua atividade desenvolvida."

Para reforçar sua tese, o contribuinte traz ao conhecimento deste colegiado que, pelo Acórdão nº 1201-002.581, proferido no processo nº 10980.723736/2015-10, em que foi autuada pela mesma infração, mas em anos-calendário distintos, ao julgar seu Recurso Voluntário, a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Primeira Seção do CARF teria decidido que outra decisão proferida pela mesma turma em outro processo e apresentada como precedente

pela DRJ na decisão de 1^a instância - e como paradigma pela Fazenda Nacional neste processo (trata-se do Acórdão nº 1201-001.117), trataria de outra situação fática e não poderia, dessa forma, ser tomada como referência para o julgamento do litígio destes autos.

E colaciona o seguinte trecho do voto do Acórdão nº 1201-002.581:

Analisando o relatório daquele Acórdão proferido por esta Turma em 2014, assiste razão à recorrente no sentido de que são situações fáticas diferentes. Portanto, a decisão proferida por esta Turma naquele processo não serve de precedente para o julgamento do litígio instaurado nestes autos. (fls. 16, do acórdão)

Primeiramente, cumpre esclarecer que tanto a recorrida quanto o relator do Acórdão nº 1201-002.581 equivocaram-se ao mencionar o número do acórdão paradigma indicado pela Fazenda Nacional. O acórdão paradigma deve ser compreendido como o de número 1201-001.117, proferido nos autos do processo nº 15504.720017/2013-14, que também tratou de percentual de presunção do lucro em caso similar de outra empresa que fabrica cimento.

Feita essa observação cabe ressaltar que no Acórdão nº 1201-002.581, o relator, ao deduzir que o Acórdão nº 1201-001.117 (apresentado como precedente) não trataria dos mesmos fatos, o fez única e exclusivamente com base nas alegações da interessada apresentadas nas contrarrazões interpostas nestes autos, consoante o seguinte trecho:

O cerne do litígio é o percentual utilizado pela empresa para determinação da base de cálculo do lucro presumido para fins de IRPJ e CSLL, se 8% e 12 %, respectivamente, como adotado pelo contribuinte, ou 32% aplicado pela fiscalização.

O voto condutor da decisão recorrida entendeu que a atividade desenvolvida pela recorrente não atende a definição de prestação de serviço de construção por empreitada com emprego de materiais, na modalidade total, constante do inciso II, da IN SRF nº 480, de 15/12/2004, com as alterações trazidas pela IN SRF nº 539, de 25/04/2005.

Consta da decisão de piso a seguinte conclusão:

Em suma, não se está aqui a discutir se o serviço prestado pela Impugnante é prestação de serviço de construção civil. Conforme já extensamente observado, o serviço é prestado mas não por meio de um **contrato de empreitada na modalidade total**, e mais, o resultado entregue pela Contribuinte não se coaduna com o conceito de **obra** de construção civil, sendo apenas concreto usinado, ou seja, um insumo.

Impõe-se, dessa forma, a conclusão de que a atividade prestada pela Interessada se define como uma prestação de serviço que se enquadra na regra geral, i.e., deve ser tributada utilizando-se o coeficiente de 32%, tanto para o cálculo do IRPJ como para a CSLL.

Posto isto, não comungo do entendimento da decisão de piso pelos motivos expostos abaixo:

Nas contrarrazões ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional nos autos de processo conexo nº 10980.721969/2015-70, a recorrente explica que as razões fáticas deste caso concreto e a do Acórdão nº 1201-001.177, proferido por esta Turma em 2014 são diferentes, pelos seguintes motivos, verbis:

O acórdão paradigma trata, especificamente, da atividade de "simples fornecimento de concreto usinado". Do seu relatório destaca-se a característica daquela contribuinte:

"Informou-se nas DIPJ o CNAE 23303/05-Preparação de massa de concreto e argamassa para construção."

Ora, código do CNAE esse enquadrado na Seção C Indústrias de Transformação, diferente do caso concreto em análise.

Conforme desde sempre aqui exposto, relativamente às atividades de concretagem desenvolvidas, a ora **Recorrida tem seu CNAE** classificado na **Seção F - Construção Civil**, mais especificamente no **Código 4399-1** e na **Subclasse 4399-1/99** "Serviços Especializados para Construção Civil Não Especificados Anteriormente, na qual se inclui "**Obras de Concretagem de Estruturas**".

Além disso, outros aspectos fáticos são totalmente opostos ao caso concreto e que, seguramente, influenciaram na conclusão então tomada pela 2ª Câmara, tudo conforme se extrai do relatório do acórdão que se pretende paradigma:

- a) foram extraviados os contratos que deram suporte às prestações de serviços (fls. 06 do acórdão);
- b) a empresa não executa obra sob sua responsabilidade (fls. 06, do acórdão).

No caso em apreço, os contratos de prestação de serviços de concretagem desde sempre foram apresentados, estando anexos aos autos, a partir dos quais expressamente se extrai a previsão da responsabilidade técnica da Contribuinte pelo todo de sua atividade desenvolvida. Confira-se:

(...)

Logo, resta demonstrado que as situações fáticas não são nem mesmo semelhantes; na verdade, são diferentes, porque:

1º. Tratam-se de contribuintes enquadradas em CNAEs diferentes um vinculado às atividades da Indústria da Transformação; outro, vinculado às atividades de Construção Civil;

2º. A Contribuinte Recorrida sempre apresentou os seus contratos de prestação de serviços, os quais trazem expressamente, a amplitude e abrangência de sua responsabilidade pela empreitada assumida; ao passo que, no acórdão paradigma, aquele contribuinte não apresentou seus

contratos de prestação de serviços, tampouco demonstrou o âmbito da sua responsabilidade técnica pelos serviços prestados.

Analisando o relatório daquele Acórdão proferido por esta Turma em 2014, assiste razão à recorrente no sentido de que são situações fáticas diferentes. Portanto, a decisão proferida por esta Turma naquele processo não serve de precedente para o julgamento do litígio instaurado nestes autos.

Nota-se que o relator do Acórdão nº 1201-002.581 fiou-se inteiramente nas alegações da interessada e sequer fez o cotejo com a situação fática tratada no paradigma de nº Acórdão nº 1201-001.117. Assim, não apenas por essa razão, mas agora também por essa razão, é que não se levará em conta o que se decidiu no Acórdão nº 1201-002.581, ainda porque contra esse acórdão a Fazenda Nacional interpôs recurso especial, que aguarda o exame de sua admissibilidade, conforme informações obtidas no sítio do CARF.

Resta, agora, analisar as situações fáticas tratadas pelos paradigmas e pelo recorrido.

De acordo com o relato extraído do acórdão recorrido, a fiscalização consignou que a pessoa jurídica exerce a atividade de fabricação de cimento e serviços de concretagem e bombeamento de concreto, sendo adotante do lucro presumido, à alíquota de 8%. Contudo, conferindo as disposições estatutárias, contratos de prestação de serviços e notas fiscais, entendeu que as operações desenvolvidas por filiais da empresa fiscalizada configuram-se prestação de serviços auxiliares, conexas ou complementares da construção civil e, nessas condições, as receitas auferidas por tais filiais devem ser enquadradas na regra de tributação de serviços em geral, prevista no art. 15, III e art. 20 da Lei nº 9.249/95, de forma que o coeficiente correto na apuração do lucro presumido é de 32%.

O acórdão recorrido assentou que não haveria controvérsia quanto ao fato de que o contribuinte exerce atividade de prestação de serviço para construção civil. O cerne da discussão travada nos autos seria definir se a atividade se trata de construção civil por empreitada na modalidade total - com fornecimento de materiais e mão de obra, de forma a enquadrar-se nas definições do inciso II, § 7º, do art. 2º da IN SRF nº 480, de 2004, com as alterações trazidas pela IN SRF nº 539, de 2005.

Nesse sentido, entendeu que 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 e que, ao se referir à obra, o legislador estabeleceu apenas a exigência de que os materiais fossem a ela incorporados, o que efetivamente ocorreu.

Concluiu que o contribuinte exerceria a atividade de construção civil, com emprego de todos os materiais, e acrescentou haver outras questões relacionadas à atividade específica desenvolvida pela empresa.

Observou que atividade de concretagem desenvolvida pela recorrida não se constituiria em mera prestação de serviço de construção civil, mas também, verdadeira atividade industrial e, nessas condições, diante das explicações dadas pela Solução de Consulta DISIT/SRRF/09 nº 27 de, de 2013, e Solução de Consulta nº 304/2011, a tributação aplicada pela interessada, de 8%, seria a correta.

No paradigma analisou-se caso em que a pessoa jurídica tinha por atividades previstas em contrato social, os serviços de engenharia civil em geral e serviços de concretagem, apurando a contribuinte o lucro presumido nos percentuais de presunção de 8% para o IRPJ e 12% para a CSLL.

Naquele caso, o contribuinte foi intimado por três vezes e não prestou esclarecimento algum sobre a utilização desses coeficientes, mas as notas fiscais apresentadas revelaram que as operações realizadas consistiram em serviços de fornecimento e bombeamento de concreto e argamassa para a construção civil.

Na percepção da fiscalização, a pessoa jurídica praticava atividade de prestação de serviço auxiliar ou conexo à construção civil, por fornecer concreto por encomenda diretamente na obra e consignou que os percentuais de 8% e 12% sobre a receita bruta, respectivamente, para determinação das bases de cálculos do IRPJ e da CSLL são aplicáveis nas atividades de construção civil por empreitada na modalidade total com fornecimento de todos os materiais necessários à obra e a ela incorporados. No caso de fornecimento parcial de materiais ou exclusivamente de mão-de-obra, aplicar-se-ia o percentual de 32% tanto para o IRPJ quanto para a CSLL.

Em virtude da utilização incorreta dos coeficientes, efetuou o lançamento de ofício para exigir as diferenças de imposto de renda e da CSLL.

O colegiado que proferiu o paradigma, da mesma forma como aconteceu no recorrido, assinalou que a discussão cingia-se a definir o que seria a prestação de serviços de construção civil por empreitada.

Observou que o contrato de empreitada na modalidade total pressupõe a execução de uma obra, ou parte dela, com a obrigação da entrega de um resultado. As partes serão a contratante e o executor, que realizará o trabalho de empreitada estando, assim, diretamente vinculada à construção civil e que a obrigação do empreiteiro é assegurar os materiais, a mão de obra, direção e supervisão da execução desta obra.

Em sua concepção, para fazer jus a estas alíquotas o contribuinte deve ter as características do empreiteiro de empreitada total, quando há fornecimento de todos os materiais indispensáveis à sua execução e que fiquem incorporados à obra.

Entendeu que o caso não se tratava de empreitada global, mas prestação de serviços em geral (que inclui empreitadas só de mão de obra ou empreitada com fornecimento parcial de material) e que a alíquota aplicável para o IRPJ e a CSLL seria a de 32%, nos termos do art. 15º, §1º, III, alínea “a” e art. 20, ambos da Lei 9.249/95, e Solução de Consulta nº 55 – Cosit, 30/12/2013.

Nota-se que em nenhum dos casos comparados - este primeiro paradigma e recorrido - foi relevante a questão dos códigos CNAE. Aliás, nos votos cotejados, sequer foram mencionados.

Além disso, compulsando-se os relatórios que antecedem ambos os votos, percebe-se que nos dois casos a fiscalização analisou os contratos sociais ou estatutos, a contabilidade, e as notas fiscais de saídas de ambas as empresas. Tais coincidências já são suficientes para demonstrar que a ausência de apresentação dos contratos, no caso do paradigma, não prejudica sua admissão.

Demonstrado que as situações fáticas são semelhantes, mas com decisões dissonantes, resta caracterizada a divergência jurisprudencial na comparação entre o paradigma e o acórdão recorrido.

Nesse sentido, voto por conhecer do recurso especial da PFN.

Tendo sido vencida quanto ao conhecimento do recurso durante a sessão de julgamento, deixo de fazer constar a análise do mérito, devidamente depositada para consulta durante a sessão.

(assinado digitalmente)
Viviane Vidal Wagner

Voto Vencedor

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Redator designado.

Em que pesem as razões de decidir da eminente relatora, peço vênia para dela divergir quanto ao conhecimento do recurso.

Penso que as diferenças entre as situações fáticas tratadas pelo paradigma e pelo recorrido, e também as diferentes abordagens feitas por essas decisões acabaram comprometendo a caracterização da alegada divergência jurisprudencial.

A transcrição abaixo demonstra os contornos principais do acórdão recorrido:

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.

[...]

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 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.

Conforme apontou a relatora do recurso sob exame, o paradigma, por sua vez, "observou que o contrato de empreitada na modalidade total pressupõe a execução de uma obra, ou parte dela, com a obrigação da entrega de um resultado. As partes serão a contratante e o executor, que realizará o trabalho de empreitada estando, assim, diretamente vinculada à construção civil e que a obrigação do empreiteiro é assegurar os materiais, a mão de obra, direção e supervisão da execução desta obra."

O paradigma também consignou que "a responsabilidade do empreiteiro deve ser analisada com base no risco da obra, na solidez e segurança das edificações e construções, na perfeição da obra, responsabilidade pelos custos destas obras e danos que possam ser causados a terceiros"; que "não se discute tão somente a característica das atividades relacionadas à construção civil mas, principalmente, a definição do conceito de empreiteiro"; e que "este empreiteiro é considerado como o responsável pela obra, apresentando o resultado contratado, sendo que, na considerada empreitada total, este empreiteiro deve fornecer todos os materiais indispensáveis à sua execução e estes materiais deve ser incorporados à obra".

Ainda de acordo com o paradigma, "a responsabilidade pela obra e pela sua execução de forma direta é que configura e consagra o contrato de empreitada e tal situação, não foi apresentada pela Contribuinte".

Nesse contexto, a conclusão foi de que "as descrições dos serviços caracterizados pelo simples fornecimento de concreto usinado não configuraram contrato de empreitada".

No relatório do acórdão paradigma, consta o registro de que a contribuinte informou à Fiscalização que "foram extraviados os contratos que deram suporte às prestações de serviços realizadas em 2008 e 2009", e de que as notas fiscais apresentadas pela fiscalizada, permitem constatar que as operações realizadas durante os anos-calendário de 2008 e 2009 consistiram em serviço de fornecimento e bombeamento de concreto/argamassa para construção civil.

É diante de todo esse contexto que o paradigma entendeu que o simples fornecimento de concreto usinado não configura contrato de empreitada.

Vê-se que o paradigma não diverge do aspecto central do acórdão recorrido, porque afirma que o contrato de empreitada na modalidade total pressupõe a execução de uma obra, ou parte dela. E essa é a principal questão debatida no recorrido, ou seja, se a execução total de uma determinada parte da obra pode ser tida como contrato de empreitada na modalidade total (e a resposta é afirmativa em ambos os casos).

Penso que também não procede o entendimento da relatora, no sentido de que, em relação à caracterização da divergência, a questão sobre os códigos CNAE seja irrelevante, e de que a ausência de apresentação dos contratos, no caso do paradigma, não prejudica a admissibilidade do recurso especial.

O fato de um CNAE estar vinculado às atividades da Indústria da Transformação (paradigma) e o outro estar vinculado às atividades de Construção Civil (recorrido) é sim sugestivo do grau de responsabilidade assumido na execução das atividades em questão.

Tanto o é que o paradigma menciona uma decisão do STF, no sentido de que "o concreto resulta de uma simples mistura de componentes, fenômeno físico, não se caracterizando como produto industrializado", o que reforçaria a constatação de mera prestação de serviço (submetida ao coeficiente de 32%), afastando-se a ideia de venda de produto industrializado (que também seria submetido ao coeficiente de 8%, da mesma forma que os referidos contratos de empreitada).

E a possibilidade de análise dos contratos seria fundamental para se examinar o destacado aspecto da responsabilidade, conforme a ótica do paradigma.

O que se extrai dessa decisão, é que a condição de empreiteiro está relacionada ao tipo/extensão da responsabilidade que assume o prestador do serviço. Nesse passo, o paradigma afirma que "a responsabilidade pela obra e pela sua execução de forma direta é que configura e consagra o contrato de empreitada, e tal situação não foi apresentada pela Contribuinte".

Esse tipo de informação não se extrai dos contratos sociais ou estatutos da pessoa jurídica, nem de sua contabilidade, e nem das notas fiscais por ela emitidas. São os contratos firmados pelo prestador do serviço que explicitam o tipo e a extensão do vínculo de responsabilidade que ele assume em cada caso.

Mas o que precisa mesmo ser destacado é que o paradigma centra sua decisão em aspecto não controverso (e nem questionado) no acórdão recorrido.

Portanto, as diferenças entre as situações fáticas tratadas pelo paradigma e pelo recorrido, e também as diferentes abordagens feitas por essas decisões realmente acabaram comprometendo a caracterização da alegada divergência jurisprudencial.

Os contextos distintos justificam as diferentes decisões. E a falta de comprovação de divergência inviabiliza o processamento do recurso especial.

Desse modo, voto no sentido de NÃO CONHECER do recurso especial da PGFN.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo