



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

Processo nº 10980.723736/2015-10
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1201-002.581 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de setembro de 2018
Matéria Lucro presumido
Recorrentes CIA DE CIMENTO ITAMBE
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente.

(assinado digitalmente)

José Carlos de Assis Guimarães - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Eva Maria Los, José Carlos de Assis Guimarães, Luis Henrique Marotti Toselli, Eduardo Morgado Rodrigues (suplente convocado em substituição ao conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado), Rafael Gasparello Lima, Gisele Barra Bossa, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar e Ester Marques Lins de Sousa (Presidente). Ausente, justificadamente, o conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado.

Relatório

CIA DE CIMENTO ITAMBE recorre a este Conselho com fulcro no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, objetivando a reforma do acórdão nº 07-39.077, sessão de 27 de janeiro de 2017, da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis (SC) que deu parcial provimento à impugnação, mantendo-se 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.

Tendo em vista a exoneração do sujeito passivo do pagamento de encargo de multa em montante superior ao limite fixado no artigo 1º da Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008, do Ministro de Estado da Fazenda, o Presidente da Turma de Julgamento da DRJ de Florianópolis recorreu de ofício daquela decisão.

Por bem refletir o litígio até aquela fase, adoto o relatório da decisão de primeira instância, completando-o ao final:

O litígio tratado neste processo foi inaugurado pela interposição de impugnação (fls. 323 a 346) em 24/02/2016 ao Auto de Infração (fls. 193 a 277), cuja ciência ocorreu em 12/02/2016, o qual exige da interessada o recolhimento dos tributos conforme abaixo especificados, acrescido de multa de ofício qualificada (150%), além de juros de mora, calculados nos termos do regime de tributação do Lucro Presumido, correspondente a fatos geradores trimestrais ocorridos no ano calendário de 2012 e 2013. Foi trazido ao pólo passivo o sr Rubens Slaviero, presidente do Conselho de Administração da interessada, por meio de lavratura de Termo de Solidariedade Passiva, nos termos do art. 135, inciso III, do CTN – Código Tributário Nacional.

	Tributo	Multa (150%)	Juros	Total
CSLL	8.776.429,03	13.164.643,53	2.730.575,06	24.671.647,62
IRPJ	29.254.763,50	43.882.145,22	9.101.917,01	82.238.825,73
Total	38.031.192,53	57.046.788,75	11.832.492,07	106.910.473,35

Do Lançamento

A Fiscalização informa que a ação fiscal se iniciou em 2014 e teve como objetivo a verificação da regularidade na aplicação de coeficientes sobre a receita bruta, para efeito de apuração do Lucro Presumido da Pessoa Jurídica. Foi lavrado um auto de infração com encerramento parcial para os fatos geradores do ano-calendário 2011, cuja ciência pela Contribuinte ocorreu em 29/07/2015 e que consta no PAF 10980.721.969/2015-70.

Como resultado dos trabalhos fiscais, foram constatadas inconsistências na aplicação dos coeficientes sobre parte da receita bruta da pessoa jurídica, realizado em desacordo com a legislação tributária, no entender da Fiscalização, e que tais fatos se repetiram nos anos-calendário 2012 e 2013.

A Interessada é uma sociedade anônima de capital fechado e tem como objeto social:

Inicialmente cabe enfatizar que a empresa CIA DE CIMENTO ITAMBÉ, CNPJ 76.630.573/0001-60, é uma sociedade anônima fechada, tendo como objeto social, conforme Estatuto Social e Alterações:

ATA DA 34ª (TRIGÉSIMA QUARTA) ASSEMBLÉIA GERAL EXTRAORDINÁRIA, REALIZADA EM 29 DE ABRIL DE 2008

Artigo 3º do Estatuto Social passa a vigorar com a redação que segue: "Artigo 3º - A Sociedade terá por objeto: a) a mineração em geral; b) a industrialização e comercialização de cimento, cal, calcário, seus derivados e similares; c) serviços de concretagem, bombeamento de concreto, cálculo estrutural, assistência técnica e aplicação de materiais, tais como: cimento, pedra brita, areia, cal e argamassa, na área de construção civil e atividades correlatas; d) a comercialização de produtos ligados à concretagem, tais como: cimento, areia, pedra brita, cal e argamassa; e) o co-processamento de resíduos; f) a geração, transmissão e comercialização de energia elétrica, bem como o desenvolvimento de atividades conexas e relacionadas, direta ou indiretamente, com o setor elétrico, inclusive prestação de serviços de consultoria e assistência técnica; g) cultivo, extração e comercialização de madeira e outros produtos florestais e atividades correlatas; h) importação e exportação".

De acordo com o cadastro do CNPJ, possui as seguintes Matriz e Filiais:

Conforme pesquisa feita no sistema CNPJ, Consulta, da RFB, em 22/12/2014, a empresa mantém cadastrados os seguintes estabelecimentos, ativos:

<u>CNPJ</u>	<u>MUNICÍPIO</u>
76.630.573/0001-60 – MATRIZ (1)	Curitiba (PR)
76.630.573/0002-41 – FILIAL (2)	Balsa Nova (PR)
76.630.573/0003-22 – FILIAL	Campo Largo (PR)
76.630.573/0004-03 – FILIAL	Balsa Nova (PR)
76.630.573/0005-94 – FILIAL (3)	Araucária (PR)
76.630.573/0006-75 – FILIAL (3)	Maringá (PR)
76.630.573/0007-56 – FILIAL (3)	Paranaguá (PR)
76.630.573/0008-37 – FILIAL (3)	Cambé (PR)
76.630.573/0009-18 – FILIAL	Jaguariaíva (PR)
76.630.573/0010-51 – FILIAL (3)	Joinville (SC)
76.630.573/0011-32 – FILIAL (3)	Ponta Grossa (PR)
76.630.573/0012-13 – FILIAL (3)	Itajaí (SC)
76.630.573/0013-02 – FILIAL (3)	São José (SC)
76.630.573/0014-85 – FILIAL (3)	Blumenau (SC)
76.630.573/0015-66 – FILIAL (3)	Florianópolis (SC)
76.630.573/0016-47 – FILIAL (3)	Curitiba (PR)
76.630.573/0017-28 – FILIAL	Bocaiuva do Sul (PR)
76.630.573/0018-09 – FILIAL	Campo Largo (PR)
76.630.573/0019-90 – FILIAL	Campo Largo (PR)
76.630.573/0020-23 – FILIAL	Balsa Nova (PR)
76.630.573/0021-04 – FILIAL	Bocaiuva do Sul (PR)
76.630.573/0022-95 – FILIAL	Castro (PR)
76.630.573/0023-76 – FILIAL	São João do Triunfo (PR)
76.630.573/0024-57 – FILIAL	Balsa Nova (PR)
76.630.573/0025-38 – FILIAL (3)	Colombo (PR)
(1) Centro administrativo da empresa	
(2) Fábrica de cimento	
(3) Concreteiras	

Consta ainda do TVF que a empresa informa em suas DIPJ's o CNAE 2320-6-00 – Fabricação de Cimento, sendo que esta atividade é exercida apenas pela filial 76.630.573/0002-41, localizada em Balsa Nova – PR, onde se localiza a unidade de fabricação de cimento.

Constata-se também no TVF que 12 das filiais, identificadas no quadro com a legenda (3) – concreteiras, desenvolvem atividade de concretagem e bombeamento de concreto, constando no cadastro CNPJ o CNAE 4399-1-99 – serviços especializados para construção civil não especificados anteriormente.

A Interessada vem adotando a tributação pelo Lucro Presumido, conforme prevê a legislação e mantém escrituração contábil nos termos da legislação comercial.

Após análises das notas fiscais entregues pela Interessada, a Fiscalização intimou-a conforme segue:

Também, intimamos o contribuinte através da Intimação Fiscal 05, a esclarecer e justificar os motivos para utilização do coeficiente de 8% para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e de 12% para a CSLL sobre as receitas trimestrais declaradas nas DIPJs 2013 e 2014, tendo em vista que muitas das filiais são prestadoras de serviços de preparação de concreto usinado e bombeamento de concreto.

A Contribuinte informou que “não há nada a complementar além do que já foi informado e esclarecido no item 1 da Intimação Fiscal 03 (PAF no. 10980-721.969/2015-70, relativo ao ano calendário 2011)” dessa forma, reproduzo abaixo a resposta dada para aquele processo (fls. 67 do PAF 10980-721.969/2015-70):

Atendendo a Intimação Fiscal 03, o contribuinte informa no item 1 da resposta que “a utilização do percentual de presunção de 8% para determinação da base de cálculo do IRPJ e 12% para a CSLL, sobre parte das receitas das filiais apontadas no item 1 do referido Termo, justifica-se pelo fato de que tais estabelecimentos são prestadores de serviço de construção civil, na modalidade de concretagem, atividade na qual há o emprego de materiais, a cargo do prestador (este contribuinte)” Acrescenta no item 2 da resposta, “que todas as filiais indicadas têm como atividade principal serviços de concretagem, bombeamento de concreto, cálculo estrutural, assistência técnica e aplicação de materiais, tais como cimento, pedra brita, areia, cal e argamassa na área de construção civil e atividades correlatas”. Informa ainda no item 3 da resposta, que “o CNAE relativo à atividade principal, está classificado como sendo 43.99-1-99 – Concretagem (em formas) de vigas, colunas, lajes e outras peças estruturais em obras de construção civil. Código esse que está dentro da SEÇÃO F – CONSTRUÇÃO; DIVISÃO 43 – SERVIÇOS ESPECIALIZADOS PARA CONSTRUÇÃO; GRUPO 439 – OUTROS SERVIÇOS ESPECIALIZADOS PARA CONSTRUÇÃO”. E, finalmente,

Continuação dos esclarecimentos às fls. 68 do PAF 10980-721.969/2015-70:

conclui em seu item 4 da resposta, “Logo, dúvida não há de que se trata de serviço legalmente caracterizado e identificado como de construção civil e com emprego de material pelo Contribuinte, conforme estipulado no objeto de seus contratos de “subempreitada de construção civil – prestação de serviços de concretagem”, os quais, relativos ao ano calendário de 2011, **seguem em anexo, em atendimento ao item 2 deste Termo**”.

Para melhor ilustração, abaixo reproduzimos o item 2 dos “Contratos de Subempreitada de Construção Civil Prestação de Serviços de Concretagem”, com os clientes.

“2. OBJETO – Por meio deste contrato, a CONTRATADA se compromete perante o(a) CONTRATANTE a prestar serviço de concretagem/argamassamento/bombeamento, com utilização de materiais adquiridos de terceiros, consistentes na preparação, dosagem, transporte e entrega de concreto/argamassa em estado plástico, nas condições ajustadas neste contrato, conforme descrito nos campos 4.1 e 4.2, pelo prazo indicado no campo 7”.

A Fiscalização argumenta que o ato de fornecer concreto não se trata de uma simples venda de mercadoria, mas sim da prestação de um serviço de concretagem. (fls. 198)

A grande maioria da doutrina e jurisprudência firmou entendimento de que o ato de fornecer concreto em obra de construção civil se constitui em serviço de concretagem, este se caracteriza como atividade de construção civil. Não se trata de mercadoria, mais um serviço de construção civil.

Colaciona decisão no Acórdão 02-45.647 da 3a. Turma da DRJ/BHE, em sessão de 25 de junho de 2013 que apóia esta tese, abaixo reproduzida (fls. 199).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

"Ementa: 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

"Ementa: 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%".

Conforme Relatório Fiscal, o serviços prestados pela Interessada através das filiais que prestam serviço de concretagem enquadram-se na categoria prestação de serviço auxiliar ou conexa à construção civil:

Ressalte-se que, para se enquadrar no conceito de prestação de serviço, o fornecedor deve produzir o concreto sob encomenda e efetuar a sua entrega na obra, colocando-o nas formas previamente preparadas pelo encomendante (concretagem), resultando em lajes, vigas, colunas, etc, de uma obra de construção civil. Não o fazendo, entregando simplesmente o concreto fresco na obra, tal como quaisquer outros materiais de construção, não estará atendendo ao conceito de serviço de construção civil.

O processo envolve desde a seleção e mistura das matérias primas, a usinagem da massa, a colocação nos carros betoneiras, o transporte da massa até a obra e a colocação da massa nas formas.

Portanto, a operação de fornecimento de concreto aplicado diretamente pelo fabricante por encomenda, em obra de construção civil configura-se atividade de prestação de serviço auxiliar ou conexa à construção civil.

A Fiscalização argumenta que a IN SRF 539/2005 e a IN SRF 480/2004 permitiam a utilização do coeficiente de 8%, mas que o tipo de prestação de serviço fornecido pela interessada não poderia se utilizar desse coeficiente, pois não resulta em uma obra de construção civil.

Instrução Normativa no. 539, de 25 de abril de 2005:

Art. 1º Os arts. 1º, 3º, 18, 19, 20, 21, 22, 26, 27 e 32 da Instrução Normativa SRF nº480, 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 nº9.430, de 1996, e 34 da Lei nº10.833, 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 nº9.249, 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)(grifei)*

Instrução Normativa SRF Nº 480, de 15 de dezembro de 2004

Art. º...I

§ 7º Para os fins desta Instrução Normativa considera-se:

I ...

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.(grifei)

Abaixo reproduzo trecho do termo de verificação fiscal sobre o tema: (fl. 208):

Dessa forma, para se interpretar a expressão "construção por empreitada com emprego de materiais", deve-se combinar o disposto no inciso II, do § 7º, do art. 1º, da IN SRF nº 480, de 2004 (revogada pela IN RFB nº 1234, de 11/01/2012) com o previsto na alínea "a" do inciso XXVIII do art. 413 da IN MPS/SRP nº 3/2005 (IN RFB nº 971/09, art. 322, inciso XXVII). Assim, **construção por empreitada com emprego de materiais** deve ser entendida como **a contratação por empreitada de construção civil, na modalidade total, com empresa construtora, que inclua o fornecimento integral dos materiais e compreenda a execução apenas de obra de construção civil (ou seja, construção, demolição, reforma, ampliação de edificação ou qualquer outra benfeitoria agregada ao solo ou ao subsolo)** e não de serviço prestado no ramo da construção civil, pois (i) primeiro, o objeto contratado deve referir-se a "construção", que só se enquadra no conceito de OBRA de construção civil, e (ii) segundo, quando o inciso II, do § 7º supracitado conceitua construção por empreitada com emprego de materiais, ele menciona ao final "sendo tais materiais incorporados à obra", o que também delimita a amplitude desse conceito às OBRAS de construção civil, **não incluindo os serviços**.

Assim, podemos concluir que a partir da alteração introduzida pela IN SRF nº 539/2005, na IN SRF nº 480/2004 (ambas revogadas pela IN RFB nº 1234, de 11/01/2012), somente as receitas decorrentes da **contratação por empreitada, na modalidade total, de obra de construção civil** com fornecimento, pelo empreiteiro, de **todos os materiais** indispensáveis à consecução da **obra contratada**, sendo tais **materiais incorporados à obra**, estarão sujeitas à aplicação de percentual de 8% (oito por cento) para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ no lucro presumido. As receitas oriundas de contratação que **não possuem concomitantemente todos estes requisitos** ou forem unicamente de mão de obra estarão sujeitas à aplicação do percentual de 32% (trinta e dois por cento).

O lançamento tributário, dessa forma, foi efetuado em função da aplicação incorreta do percentual para determinação do Lucro Presumido, nos termos do TVF (fls. 209/210):

7.1 – Aplicação Incorreta do Percentual para Determinação do Lucro Presumido

Com base no exposto no item anterior, podemos concluir que as receitas decorrentes de contratos de empreitada de construção civil somente podem ser tributadas pelo lucro presumido utilizando-se do coeficiente de presunção de 8% (oito por cento) para o IRPJ e de

12% (doze por cento) para a CSLL, se necessária e cumulativamente estiverem presentes os seguintes requisitos:

- a) que seja **obra** de construção civil;
- b) que o contrato seja de **empreitada** na modalidade **total**;
- c) que o empreiteiro forneça **todos os materiais necessários** à execução da obra;
- d) que os materiais sejam **incorporados à obra** e tornem-se **integrantes e inseparáveis da obra**.

Logo, se faltar um dos requisitos acima, o coeficiente a ser utilizado é o de 32% (trinta e dois por cento), **regra geral de tributação para as prestadoras de serviço**, tanto para o IRPJ como para a CSLL.

Prosseguindo na argumentação, a Fiscalização aduz:

Conforme já relatado, as operações realizadas por aquelas filiais durante os anos 2012 e 2013, conforme contratos e notas fiscais de serviços apresentadas, consistiram em serviço de fornecimento e bombeamento de concreto para construção civil.

Dessa forma, entendemos que parte das receitas da empresa, especificamente das filiais mencionadas neste termo, são unicamente decorrentes da prestação de serviços de fornecimento e bombeamento de concreto, e a empresa não efetua cálculos e projetos estruturais e as devidas especificações, não efetua a montagem das estruturas das lajes, das vigas, e demais formas de construção, apenas fornece o concreto (cimento, areia, pedra britada, água, aditivo impermeabilizante) de conformidade com as especificações técnicas requeridas para cada caso.

Assim, essas filiais da empresa fornecem o concreto preparado sob encomenda e o entrega na obra, colocando-o em formas previamente preparadas pelo encomendante, resultando em lajes, vigas, colunas, etc., de uma obra de construção civil.

Portanto, as operações desenvolvidas por essas filiais da empresa configuram-se prestação de serviços auxiliares, conexas ou complementares da construção civil.

E, ao final da prestação de serviços são emitidas Notas Fiscais de prestação de serviços por essas próprias filiais.

Face ao exposto, concluímos que as receitas auferidas por essas filiais da empresa não podem ser tributadas no IRPJ e na CSLL pelo regime presumido utilizando-se do coeficiente de presunção de 8% (oito por cento) e 12% (doze por cento), respectivamente, tendo em vista que não possuem cumulativamente os requisitos necessários, conforme anteriormente mencionado, para enquadrar-se nesses coeficientes e por configurar essas receitas como de prestação de serviços em geral da construção civil.

Com base na fundamentação exposta, a Fiscalização recalculou a base de cálculo do Lucro Presumido, aplicando o coeficiente de 32% sobre as receitas de prestação de serviços, decorrentes de fornecimento de concreto efetuado pelas filiais da empresa durante os anos-calendário 2012 e 2013.

A diferença entre o percentual de 32% (aplicado pela Fiscalização) e o de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL), aplicados pela Contribuinte, resultou no auto de infração, com os tributos, juros de mora e a multa de ofício.

Da Qualificação da Multa de Ofício

Com relação à multa de ofício, a Fiscalização aplicou a qualificação da multa de ofício, pois entende que a Contribuinte praticou atos que se enquadram no art. 71 da Lei no. 4.502/64, incorrendo na hipótese prevista no § 1º. do artigo 44 da Lei 9.430/96.

De acordo com o TVF, reprodução de fl. 214/215:

A ação dolosa do contribuinte está caracterizada no fato de o contribuinte ter transmitido declarações inexatas, ou seja, suas DIPJs demonstrarem a aplicação indevida dos coeficientes para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL da pessoa jurídica. Ressalte-se que essa foi uma prática reiterada pelo contribuinte.

Diante do exposto, restou evidenciada a prática de sonegação, consistente na reiterada ocultação fiscal das receitas de serviços prestados, em vários períodos fiscais, nos termos do artigo 71 da Lei nº 4.512, de 1964, cujo o teor transcrevemos a seguir.

"Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente".

Pelos fatos acima relatados, a multa do lançamento de ofício foi qualificada nos termos do parágrafo 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996 e alterações pela Lei nº 11.488, de 2007, incidentes sobre as bases de cálculo da infração demonstrada neste termo, disposto também no artigo 957, do Regulamento do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (RIR/99).

Da Atribuição de Solidariedade Passiva

Na visão da Fiscalização, o sr. Rubens Slaviero, Presidente do Conselho de Administração da empresa, incorreu na prática de atos com infração à lei, e, dessa forma, atribuiu-lhe sujeição passiva solidária, conforme Termo de Solidariedade Passiva abaixo reproduzido (fl. 215):

11- TERMO DE SOLIDARIEDADE PASSIVA

11.1 – Sujeição Passiva Solidária

Relativamente às infrações apuradas durante os trabalhos de auditoria-fiscal dos anos calendários 2012 e 2013 promovidos no sujeito passivo, constatamos que o Sr. Rubens Slaviero, CPF 000.255.691-04, como Presidente do Conselho de Administração da Companhia, **incorreu na prática de atos com infração de lei** (especificamente os artigos 1º, II e V, e 2º, I, da Lei 8.137/90, que define os crimes contra a ordem tributária), conforme mencionado nesse Termo de Verificação Fiscal e Encerramento Final de Fiscalização, que integra os Autos de Infração do IRPJ e da CSLL.

Assim, em face do exposto fica demonstrada e caracterizada infração à lei, sendo-lhe imposta a **SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA** através de Termo Próprio, nos termos do art. 135, inciso III, da Lei nº 5.172, de 1996 (Código Tributário Nacional – CTN).

Da Impugnação

A Impugnante:

- 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 que é membro do SINDUSCON-PR Sindicato da Indústria da Construção Civil do Paraná, logo faz parte da construção civil;*
- *Traz descrições do IBGE, no tocante à correção da classificação fiscal de suas filiais como serviço especializado para construção que faz parte do processo de construção;*
- *Quanto aos materiais empregados na prestação de serviço, informa que fornece a integralidade dos materiais necessários ao produto final (concreto);*
- *Conclui que considera cumpridos os requisitos exigidos pela legislação (fls. 329):*

a) que seja obra de construção civil = as fotos aqui apresentadas bem evidenciam o seu estreito vínculo com as obras de construção civil, para as quais o concreto constitui-se em elemento indispensável;

b) que o contrato seja de empreitada na modalidade global = a Empresa é contratada para prestar serviço de concretagem e de bombeamento. Esta é sua empreitada e isso é completa, integral e globalmente executado;

c) que o empreiteiro forneça todos os materiais necessários à execução da obra = a obra a ser executada é a concretagem; e, para tanto, todos os materiais, evidentemente, são fornecidos pelo Contratado/Impugnante, sem o que nem mesmo se teria o concreto e o serviço a prestar;

d) que os materiais sejam incorporados à obra e tornem-se integrantes e inseparáveis da obra = o concreto fornecido transforma-se em lajes, pisos, vigas, colunas. Alguma dúvida de que tais materiais são incorporados à obra e se tornam parte dela inseparável? Basta olhar as fotos anexadas para se ter uma nítida percepção dessas situações.

- *Colaciona Soluções de Consulta e julgados administrativos em apoio à sua tese;*
- *Combate a utilização do conceito restritivo de construção civil a que se refere a IN MPS/SRF no. 3/2005, trazendo Solução de Divergência no. 11 da Cosit, de 27/8/2014 em apoio à sua tese;*
- *Com relação à multa qualificada, argumenta que jamais houve ocultação de receitas;*
- *Defende que o que se discute é uma questão de direito que resultou em imposto recolhido a menor, mas somente por uma questão de interpretação jurídica das normas, jamais por dolo, sonegação ou ocultação de receitas;*
- *Observa que as autoridades fiscais admitem que a contribuinte emite notas fiscais regularmente, as quais foram checadas e confirmadas;*

- *Relata que prestou todos os esclarecimentos e forneceu documentos solicitados;*
- *Argumenta que há necessidade da prova efetiva da conduta dolosa da contribuinte, mesmo nos casos em que há omissão de receitas, citando as Súmulas 1a. CC no. 14 e CARF no. 25 e jurisprudência administrativa em seu apoio;*
- *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;*
- *Defende que o Presidente do Conselho de Administração da Empresa ocupa posição societária afastada do comando gerencial e operacional da pessoa jurídica e que não foi apontada a sua participação em nenhum ato diretivo;*
- *Afirma que de acordo com o estatuto social da interessada, a diretoria é que é responsável pela condução dos negócios na empresa;*
- *Aduz que a simples falta de recolhimento de tributo, que não resulte de conduta ilícita, não autoriza a atribuição de responsabilidade pessoal dos administradores;*
- *Expõe que o art. 135, do CTN, trata de responsabilidade de terceiro por substituição e não de responsabilidade solidária;*
- *Insurge-se contra a aplicação da SELIC sobre a multa de ofício, citando jurisprudência administrativa.*
- *Em resumo, pleiteia o cancelamento do auto de infração, ou no mínimo, o afastamento da qualificação da multa e da incidência da SELIC sobre a multa, e, em qualquer hipótese, que seja reconhecida a improcedência da atribuição de responsabilidade solidária ao sr Rubens Slaviero.*

É o relatório.

Cientificados da decisão de Primeira Instância e com ela não se conformando, a contribuinte **CIA DE CIMENTO ITAMBÉ** interpôs recurso voluntário no qual demonstra irresignação contra a decisão supra, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória.

Às fls. 458 e seguintes dos autos, a interessada apresenta petição, nos termos do artigo 57, § 4º, inciso II, do Decreto nº 7.574, de 29/09/2011, informando que a mesma matéria do mesmo contribuinte (apenas relativa a ano-calendário anterior) já foi recentemente apreciada por este Conselho. Trata-se do Acórdão nº 1401-002.109, de 17 de outubro de 2017, da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF, que deu provimento ao recurso voluntário da contribuinte no âmbito do PAF nº 10980.721969/2015-70.

Requer, em virtude da completa identidade de fatos e de contribuinte, que a mesma conclusão seja aqui adotada, relativamente aos anos-calendário de 2012 e 2013, os quais, em conjunto com o ano-calendário de 2011, fazem parte de uma mesma ação fiscal.

Requer, outrossim, a distribuição desse processo ao mesmo relator original da matéria, definido no PAF nº 10980.721969/2015-70, nos termos do artigo 6º, §1º, inciso I, do Anexo II, do RICARF, combinado com a regra do seu § 2º, segundo o qual podem ser distribuídos ao mesmo relator os processos considerados vinculados por conexão, assim considerados quando constatado que os "processos trata de exigência de crédito tributário ou pedido do contribuinte fundamentados em fato idêntico".

Requer, finalmente, a juntada do Parecer Jurídico do Professor Roberto Quiroga Mosquera, a fim de subsidiar a análise dos elementos de direito aqui discutidos, a cópia do Acórdão nº 1401-002.109 e a adoção dos procedimentos autorizados no artigo 6º, § 1º, inciso I, do Anexo II, do RICARF.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Carlos de Assis Guimarães, Relator.

RECURSO VOLUNTÁRIO

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Turma de Julgamento.

Inicialmente cumpre ressaltar que os processos em comento são vinculados por conexão, nos termos do artigo 6º, §1º, inciso I, do Anexo II, do RICARF uma vez que tratam de exigência de crédito tributário fundamentados em fato idêntico, formalizados em face do mesmo sujeito passivo.

No entanto, como já houve decisão prolatada no processo principal nº 10980.721969/2015-70, prejudicado está o pleito da recorrente para distribuição deste processo ao conselheiro que primeiro recebeu o processo conexo, ou o principal, nos termos do artigo 6º, §2, do Anexo II, do RICARF.

Posto isso, cumpre registrar que o processo principal nº 10980.721969/2015-70 ainda não foi encerrado, pois o recurso especial interposto pela PFN foi admitido e encaminhado para a CSRF para julgamento.

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.

Segundo a autoridade julgadora de primeira instância a recorrente não se enquadra na figura de empreiteira mas sim na figura de "encomendada". Segundo a

fiscalização o conceito de empreitada na **modalidade total** encontra-se definido no artigo 322 da Instrução Normativa nº 971, de 13/11/2009, *verbis*:

Art. 322. Considera-se:

...

XIX - empresa construtora, a pessoa jurídica legalmente constituída, cujo objeto social seja a indústria de construção civil, com registro no Crea, na forma do art. 59 da Lei nº 5.194, de 24 de dezembro de 1966;

...

XXVII - contrato de construção civil ou contrato de empreitada (também conhecido como contrato de execução de obra, contrato de obra ou contrato de edificação), aquele celebrado entre o proprietário do imóvel, o incorporador, o dono da obra ou o condômino e uma empresa, para a execução de obra ou serviço de construção civil, no todo ou em parte, podendo ser:

a) total, quando celebrado exclusivamente com empresa construtora, definida no inciso XIX, que assume a responsabilidade direta pela execução de todos os serviços necessários à realização da obra, compreendidos em todos os projetos a ela inerentes, com ou sem fornecimento de material;

b) parcial, quando celebrado com empresa construtora ou prestadora de serviços na área de construção civil, para execução de parte da obra, com ou sem fornecimento de material;(grifei).

Segundo a decisão "a quo", essa mesma linha de entendimento foi corroborada por esta Turma que na sessão de 23/10/2014 que, por maioria de votos, negou provimento ao recurso voluntário nos termos do acórdão nº 1201-001.177, cuja ementa trago a colação:

“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 prever 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

Vencido(a)s o(a) Conselheiro(a) Rafael Correia Fuso, que dava parcial provimento.”(grifei)

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.

Assim, os contratos de fornecimento de concreto anexados aos autos pela recorrente, abaixo colacionados, prevêm expressamente a prestação de serviços de concretagem/argamassa/bombeamento com utilização de materiais adquiridos de terceiros, os preços discriminados no contrato incluem os materiais a serem utilizados, além da responsabilidade integral da recorrente pela prestação de seus serviços pelo prazo de 5 anos nos termos do art. 618 do Código Civil:

2. OBJETO

Por meio deste contrato, a CONTRATADA se compromete perante o(a) CONTRATANTE a prestar serviço de concretagem/argamassamento/bombeamento, com utilização de materiais adquiridos de terceiros, consistentes na preparação, dosagem, transporte e entrega de concreto/argamassa em estado plástico, nas condições ajustadas neste contrato, conforme descrito nos campos 4.1 e 4.2, pelo prazo indicado no campo 7.

3. PREÇO

3.1. O (A) CONTRATANTE obriga-se a pagar, à CONTRATADA, os preços discriminados neste contrato (campo 4), no qual se incluem os materiais a serem utilizados.

3.2. O preço previsto será reajustado de acordo com as condições estipuladas neste contrato (campo 6).

6. RESPONSABILIDADES DA CONTRATADA

6.1. Responder pelos encargos fiscais e trabalhistas (com exclusão dos tributos e contribuições que venham a ser criados ou aumentados após a data deste contrato) bem como eventuais prejuízos dos serviços que comprovadamente venham a ser a ela atribuídos.

6.2. Substituir por sua conta, o concreto/argamassa que esteja comprovadamente em desacordo com as especificações.

6.3. Obedecer a norma vigente da NBR 7212 (Execução de concreto dosado em central), ou outra que venha a substituí-la.

6.4. Garantir a inviolabilidade dos materiais através do lacre na bica de descarga.

6.5. Controlar e dosar as quantidades dos materiais da mistura do concreto e/ou argamassa de acordo com as recomendações da NBR 7212 relativas aos desvios máximos, realizando ensaios conforme NBR 12654 (controle tecnológico de materiais componentes do concreto), sem prejuízo, no entanto, do que dispõe a NBR 7212, em sua cláusula 8º caput, (aceitação e rejeição), itens 8.1 e 8.2 bem como atender no que for pertinente à NBR 6118 (Projeto de estruturas de concreto procedimento).

6.6. Garantir o acompanhamento estatístico das resistências obtidas conforme recomendações da NBR 7212 (Execução de concreto dosado em central).

6.7 Responder durante 5(cinco) anos, nos termos do art. 618 do Código Civil, pelas características relativas à resistência à compressão e ou tração e ou comportamento elástico do concreto, em conformidade com as especificações técnicas definidas exclusivamente pela CONTRATANTE, uma vez que a estrutura de concreto tenha sido projetada, dimensionada e executada de acordo com a norma NBR 6118 e suas alterações vigentes à época da entrega/aplicação do concreto, assim como a sua utilização tenha cumprido o que recomenda a NBR 7212 e NBR 12655 e suas alterações vigentes à época.

Nesta mesma linha, a Solução de Consulta nº 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. 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

Nessa esteira, tem razão a recorrente, pois, conforme explicitado na predita Solução de Consulta, 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 e 12% (doze por cento) na determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Ante o exposto, trata-se de atividade de construção civil na modalidade de empreitada total com o fornecimento de todo o material necessário à prestação de serviço para o qual foi contratada, ou seja, a fabricação e venda de concreto para construção civil, sujeita ao percentual de 8% de IRPJ e 12% de CSLL para a apuração do lucro presumido.

RECURSO DE OFÍCIO

O recurso de ofício se deu em razão do afastamento da multa qualificada de 150% e da responsabilidade solidária do Sr. Rubens Slaviero.

Tendo em vista a exoneração integral do crédito tributário, fica prejudicada a análise das matérias que ensejaram o recurso de ofício.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, VOTO por NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício e DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

José Carlos de Assis Guimarães - Relator

Processo nº 10980.723736/2015-10
Acórdão n.º **1201-002.581**

S1-C2T1
Fl. 11
