



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

Processo nº 11030.001839/2004-66
Recurso nº 156.942 Voluntário
Acórdão nº 1201-00.078 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de maio de 2009
Matéria IRPJ
Recorrente EMPREITEIRA ZAMBONATTO LTDA.
Recorrida 1ª TURMA DA DRJ SANTA MARIA/RS

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1999, 2003, 2004

Ementa: MPF. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. O período sob exame estava totalmente albergado no Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), tendo em vista a ação fiscal ter sido desenvolvida sob o rótulo das verificações obrigatórias que abrange os fatos geradores ocorridos nos cinco anos que antecedem a emissão do MPF e no período de execução do procedimento.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

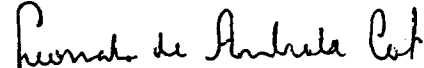
Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

Ementa: LUCRO PRESUMIDO. CONSTRUÇÃO POR EMPREITADA. PERCENTUAL. Demonstrado nos autos que o sujeito passivo exerce a atividade de construção por empreitada com utilização de material, cabível a aplicação do percentual de 8% para apuração do lucro presumido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher a preliminar de decadência em relação ao primeiro e segundo trimestre de 1999, rejeitar a preliminar de nulidade relativa ao MPF e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para reduzir o percentual de presunção da base de cálculo para 8% sobre as diferenças apuradas, e reduzir da base de cálculo do 1º Trim/2001, o valor de R\$ 7.900,67, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.


ADRIANA GOMES REGO - Presidente


LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Relator

EDITADO EM: 04 SET 2009

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rego (Presidente da turma), Antonio Bezerra Neto, Alexandre Barbosa Jaguaribe, Leonardo de Andrade Couto, Carlos Pelá, Regis Magalhães Soares Queiroz, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Antonio Carlos Guidoni Filho (Vice-presidente da turma).

Relatório

Por bem resumir a controvérsia, adoto o Relatório da decisão recorrida que abaixo transcrevo:

Contra a interessada, antes qualificada, foi lavrado Auto de Infração para a exigência de crédito relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, correspondente a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 1999 a 2004 (fls. 4-5).

De acordo com a Descrição dos Fatos e do Termo de Verificação Fiscal (fls. 06 a 21), a autuação ocorreu em decorrência das seguintes infrações:

a) Receitas da atividade – diferença apurada entre o valor escriturado e o declarado/pago

a.1) Anos-calendário de 2001 e 2002

A divergência encontrada decorre do fato de o Sujeito Passivo ter declarado receita bruta em valor inferior ao efetivamente auferido, nos primeiro e segundo trimestres de 2001 e no terceiro e quarto trimestres de 2002. Valores: R\$ 0,70; R\$ 3.500,00; R\$ 27.539,35 e R\$ 8.933,48, respectivamente.

a.2) Ano-calendário de 2004

A diferença encontrada decorre do fato de o Sujeito Passivo ter declarado como receita bruta no primeiro e segundo trimestres de 2004, o valor líquido do aluguel recebido da Caixa Econômica Federal, descontando do valor da receita o Imposto de Renda e Contribuições no percentual de 9,45%. Valores: R\$ 6.647,34 e R\$ 6.647,34, respectivamente.

a.3) Enquadramento Legal:

Arts. 224, 518 e 841, inciso III, do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99).

b) Demais receitas – diferença apurada entre o valor escriturado e o declarado/pago – anos-calendário de 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 e 2004

A divergência encontrada decorre do fato de o Sujeito Passivo ter deixado de acrescentar na base de cálculo do IRPJ dos trimestres-calendário de 1999 a 2003 e do primeiro e segundo trimestres-calendário de 2004, o valor dos *rendimentos de aplicações financeiras*, dos *juros ativos* e dos *descontos obtidos*.

Os valores dos rendimentos de aplicações financeiras foram extraídos do sistema da SRF/DIRF – beneficiário, dos anos-calendário de 1999 a 2003 e dos ~~Informes de Rendimentos Financeiros apresentados pelo Sujeito Passivo.~~

Os valores dos juros ativos e dos descontos obtidos foram extraídos dos livros razão citados nas planilhas “Demonstrativos das Bases de Cálculo do IRPJ e da CSLL dos anos calendário de 2000 a 2002”.

Os valores do IRF incidente sobre os rendimentos de aplicações financeiras estão compensados com as diferenças apuradas nos autos.

b.1) Enquadramento legal: arts. 521 e 841 do RIR/99.

O valor lançado do IRPJ é de R\$ 131.615,58, apurado com base no Lucro Presumido (fls. 06-12 e 182-195), e está acrescido da multa de ofício de 75% (art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996) e dos juros de mora (art. 61, § 3º, da citada lei).

A autuada, por meio de representante legal, impugnou o lançamento (fls. 202 a 226) com os documentos de fls. 227-415, tempestivamente (despacho de fl. 416), alegando, em síntese, sob os seguintes títulos e subtítulos, nessa ordem:

I – O lançamento fiscal (procedimento)

O lançamento fiscal apresenta irregularidades factuais, formais e materiais, que determinam a sua improcedência.

II – O direito

Preliminares

1. Formalização de exigência sobre períodos de apuração alcançados pelo instituto da decadência (fatos geradores ocorridos nos primeiro e segundo trimestres de 1999)

.Tais períodos de apuração estão abrangidos pelo prazo decadencial de 5 anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador, nos termos do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional – CTN.

Em apóio a esses argumentos estão transcritos o entendimento de Hugo de Brito Machado e ementas de julgados no STJ e do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda.

2. A não obediência às formalidades essenciais do procedimento exacional, nos anos-calendário de 1999, 2003 e 2004 – ausência de suporte autorizativo

.Carência de autorização para o Fiscal Autuante proceder ao lançamento referente aos anos-calendário de 1999, 2003 e 2004 (caráter formal). O MPF-F de fls. 01 e 02 autorizou o AFRF fiscalizar tão somente os períodos de 01/2001 a 12/2002. Nem mais nem menos. Tal informação é confirmada no intróito do Termo de Verificação Fiscal à fl. 13.

.Como resultado do procedimento fiscal, o Autuante lançou IRPJ relativo a fatos geradores não guarnecidos pelo MPF-F, excedendo, assim, os limites da autorização concedida pelo Delegado da Receita Federal de Passo Fundo (suporte formal). Assim, o lançamento, neste aspecto, contém vício legal/formal que o torna nulo.

.O procedimento de fiscalização só pode ter regular início com a emissão de MPF na forma regulada pela Portaria SRF 3.007, de 2001, que estabelece normas

Re

para execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF.

.O § 2º do art. 7º da referida Portaria estabelece que a constituição do crédito tributário referente a período de apuração diverso do fixado, dependerá de emissão de MPF-C (§ 2º do art. 10).

.O lançamento atinente aos anos-calendário de 1999, 2003 e 2004 é nulo de pleno direito.

Da mesma forma que no item anterior, estão transcritos entendimentos da doutrina e do Conselho de Contribuintes MF.

Mérito

1. Os erros de natureza factual cometidos pelo autuante

1.1 – Da indevida inclusão de valores na base de cálculo do IRPJ

1.1.1 – Valor de R\$ 7.900,67 (primeiro trimestre de 2001)

.O raciocínio do Autuante fundamenta-se no lançamento contábil de fl. 09 do Livro Diário, e fl. 101 do Livro Razão, onde a importância assinalada foi contabilizada, em 26/01/2001, como “descontos obtidos”, quando deveria ter sido creditada na “conta clientes”. Trata-se de uma restituição de valores retidos, temporariamente, sobre as notas fiscais de nº 379, de 28/10/1999, no valor de R\$ 3.631,13, e de nº 416, de 28/04/2000, no valor de R\$ 4.269,54.

.Tais retenções decorrem da prática contratual da impugnante para com seus clientes, que exigem a retenção de 5% da importância consignada na nota-fiscal, a título de garantia. Independentemente da prática explanada, quando da emissão da nota fiscal, promove a tributação pelo seu valor total (de face).

.À vista disso, quando tais valores retidos retornam na entrega final da obra ao cliente, não são mais passíveis de lançamento fiscal, posto que tais importâncias já compuseram a base de cálculo do IRPJ, na data da emissão das respectivas notas fiscais.

1.1.2. – Valor de R\$ 52.193,44 (primeiro trimestre de 2001)

.Esse valor foi tributado como Rendimentos de Aplicações Financeiras, conforme declaração emitida pelo Banrisul S.A. No entanto, tal valor nunca foi recebido pela impugnante, pois há equívoco da instituição financeira.

.Comprova o alegado juntando a “Relação de Rendimentos” pagos e/ou creditados pelo Banrisul, que compõe o Anexo 2 (fls. 233 e 234).

1.1.3. – Valor de R\$ 3.500,00 (segundo trimestre de 2001)

.O Autuante citou como fonte da divergência a fl. 101 do Livro Razão, onde consta o lançamento contábil na data de 18/05/2001, da nota fiscal 460, emitida em 20/04/2001, sob o título de Prestação de Serviços à Vista.

.Entretanto, apesar da contabilização em maio, a tributação do valor ocorreu em abril de 2001, na data da emissão da nota fiscal.

Para comprovar elabora o demonstrativo de fl. 215.

2. A ilegalidade material da exação fiscal



2.1 – Indevida tributação “Receitas Financeiras na forma como detectada pela fiscalização (terceiro trimestre de 2003 a segundo trimestre de 2004)

No que concerne às aplicações financeiras no Banrisul e HSBC, o procedimento fiscal não tem condições de subsistir, pois motivos de ordem material, factual e/ou formal determinam a sua inconsistência.

As aplicações financeiras foram feitas a prazo fixo, de 360 dias no Banrisul e de 1.080 no HSBC, resgatáveis em 20/09/2004 e 29/11/2006. O controle desse investimento é feito mensalmente, cujas informações são enviadas à impugnante através de “Demonstrativo de Movimentação Depósitos a prazo - CDB” e “Resumo da Movimentação no Período – Renda Fixa”, respectivamente (Anexo 4).

De acordo com o art. 770, § 3º, II, do RIR/99, os valores aplicados a prazo fixo, junto às instituições financeiras, somente deverão ser considerados na base de cálculo do tributo, quando se der o seu efetivo resgate.

A ordem legal também está consubstanciada no art. 37 da IN SRF 93, de 1997.

Diante do que prescrevem as normas asseveradas, é forço reconhecer que esta parcela do lançamento não merece prosperar. 3º trimestre 2003 – R\$ 282,90; 4º trimestre de 2003 – R\$ 8.745,85; 1º trimestre de 2004 – R\$ 13.424,30; 2º trimestre de 2004 – R\$13.579,45.

2.2. – Da inobservância da legislação “de rigor” na determinação da base de cálculo do IRPJ (anos-calendário de 1999 e 2004)

Inicialmente, há considerações sobre a realidade operacional da Autuada.

A impugnante é empresa familiar que atua no ramo de construção civil, desenvolvendo, preponderantemente, atividades na execução de “obras de infraestrutura para energia elétrica”.

Na execução de tais obras, contratadas por diversas empresas que atuam no setor especificado, sejam elas de direito privado ou público, realiza escavações em rocha, escavações em solo normal, instalações de fios e contra-peso, reaterro das fundações em caixa de concreto, reaterro com solo-cimento e reaterro com areia.

Nesses serviços são empregados materiais diversos, tais como, madeira, areia, cimento, cascalho, ferro, tinta e dinamite, que são indispensáveis para execução das obras contratadas.

À vista dessas informações, as suas receitas devem ser tributadas no lucro presumido pelo percentual de 8%, e não de 32%, de acordo com o Ato Declaratório Normativo COSIT nº 6, de 1997, I, “a”. Cita o entendimento de Hiromi Higuchi e respostas de Soluções de Consulta exaradas pelas Superintendências da Receita Federal, definindo que receitas relativas às atividades de incorporação, construção e venda de imóveis, execução de obras de engenharia civil com emprego de materiais, estão sujeitas ao percentual de 8% na determinação da base de cálculo do lucro presumido.

O Ato Declaratório Normativo nº 30, de 1999, considera para efeitos fiscais, como obras de construção civil, “II - sondagens, fundações e escavações” e “VII - quaisquer outras benfeitorias agregadas ao solo ou subsolo”.



Acrescenta que, de acordo com a Lei nº 9.317, de 1996, no § 4º, do art. 9º, compreende-se na atividade de construção de imóveis, de que trata o inciso V deste artigo, a execução de obra de construção civil, própria ou de terceiros, como a construção, demolição, ampliação de edificações ou outras benfeitorias agregadas ao solo e subsolo.

A defesa também analisa a aplicação do art. 142 do CTN, lembrando que o agente fiscal não pode se afastar da busca da verdade material, e conclui este questionamento entendendo que a autuação, depois de 7 (sete) meses de auditoria, não reproduz as verdades formal e material da obrigação tributária da impugnante, merecendo a declaração de sua improcedência.

2.3 – Do recolhimento a maior do IRPJ – anos-calendário 1999-2004

.Como decorrência do subtítulo precedente e tendo em vista o que dispõe o Ato Declaratório Normativo COSIT nº 6/97, refez os cálculos do imposto pago nos anos-calendário de 1999 a 2004, descobrindo pagamento a maior em todo o período.

.A vista disso, efetuou a retificação das declarações de IRPJ, referentes aos anos-base de 1999 a 2003, computando as receitas financeiras que não compõem estas razões contestatórias.

À fl. 225 estão as planilhas com os valores recalculados, referentes ao primeiro e segundo trimestres de 2004.

III – Dos pedidos

Ao final, requer o seguinte:

- que a impugnação seja recebida;
- que se declare a nulidade e improcedência das parcelas constantes dos subitens 3.1 e 3.2 da impugnação.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Santa Maria prolatou o Acórdão 18-5.976/2006 (fls. 425/444) considerando o lançamento parcialmente procedente. Acolheu a arguição de decadência em relação ao 1º e 2º trimestres de 1999 e os argumentos quanto ao equívoco referente aos valores de R\$ 52.193,44 e R\$ 3.500,00 (itens 1.1.2 e 1.1.3 da impugnação) e algumas receitas financeiras recebidas do Banrisul e HSBC Bank Brasil S.A

Devidamente cientificado (fl. 450), o sujeito passivo recorre a este Colegiado (fls. 455/505, com documentos de fls. 506 a 622), ratificando as razões expedidas na peça impugnatória. Traz aos autos documentação fotográfica que demonstraria a utilização de materiais nos serviços que executa.

É o Relatório: 



Voto

Conselheiro LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Relator

A partir do deferimento parcial da impugnação remanescem como questões a serem dirimidas a suposta irregularidade no mandado de procedimento fiscal (MPF), o equívoco no cômputo do valor de R\$7.900,67 e o percentual a ser aplicado para o cálculo do lucro presumido.

No que tange ao MPF, foi suscitada a nulidade da autuação em relação aos anos-calendário de 1999, 2003 e 2004; pois o mencionado documento autorizaria o procedimento fiscal apenas no período de 01/2001 a 12/2002.

Nessa questão, a recorrente não atinou que a ação fiscal teve por objeto as “verificações obrigatórias”, conforme mencionado expressamente na Descrição dos Fatos (fls. 06/12). Como o nome diz, trata-se de um procedimento onde se verifica a compatibilidade entre o valor dos tributos escriturados e aquele declarado pelo sujeito passivo. A autuação originou-se de diferenças apuradas nessa comparação.

As “verificações obrigatórias” contêm duas características significativas ao presente caso: uma delas é que mesmo com previsão em quase todo MPF não se confunde com o objeto principal desse documento; além disso deve abranger um período de cinco anos anteriores ao do procedimento, além do próprio ano em curso. A Portaria SRF nº 3007/2001, com a redação dada pela Portaria SRF nº 1.468/2003 estabeleceu:

Art. 7º O MPF-F, o MPF-D e o MPF-E conterão:

(.....)

§ 1º O MPF-F e o MPF-E indicarão, ainda, o tributo ou contribuição objeto do procedimento fiscal a ser executado, podendo ser fixado o respectivo período de apuração, bem assim as verificações relativas à correspondência entre os valores declarados e os apurados na escrituração contábil e fiscal do sujeito passivo, em relação aos tributos e contribuições administrados pela SRF, cujos fatos geradores tenham ocorrido nos cinco anos que antecedem a emissão do MPF e no período de execução do procedimento fiscal, observados os modelos constantes dos Anexos I e III.

(.....) (grifo acrescido)

Pelo texto normativo, como o MPF foi emitido em 2004 o procedimento de verificações obrigatórias abrangeria os anos-calendário de 2003, 2002, 2001, 2000 e 1999 (fatos geradores que tenham ocorrido nos cinco anos que antecedem a emissão) e também o próprio ano de 2004 (período de execução do procedimento fiscal). Assim, não há qualquer irregularidade.

B

Em relação à inclusão indevida do valor de R\$ 7.900,67 na base tributável, parece-me que assiste razão à recorrente. Diversas notas fiscais, inclusive as de nº 379 e 416, fazem menção a um percentual de 5% (cinco por cento) a título de retenção como garantia dos serviços e o valor retido nas duas notas mencionadas coincide com o montante em discussão.

Não é só isso. Essa retenção tem expressa previsão contratual, como se observa no item 9.6 do contrato de prestação de serviços firmado com a empresa Asea Brown Boveri Ltda. (fl. 266) e no item 10.2 do contrato firmado com a empresa Sade Vigesa Industrial e Serviços S/A (fl. 273). Considerando que o montante integral das notas fiscais foi oferecido à tributação nas DIPJs, não se justifica a incidência sobre o valor da caução.

A questão do percentual a ser utilizado para obtenção do lucro presumido deve ser dirimida pela análise da natureza dos serviços prestados. Isso porque se a atividade de construção por empreitada envolve apenas a prestação de serviços, o percentual seria de 32% (trinta e dois por cento). Com a utilização de materiais, o percentual é de 8% (oito por cento).

Em caráter geral, o objeto social da recorrente envolve a instalação e fixação de torres de linha de transmissão de energia elétrica. Especificamente, executa todo o preparo do terreno inclusive escavações, fundação e aterramento, construindo a base que sustentará as torres, ou seja, a infraestrutura para esses equipamentos. Também atua em obras de melhoria nos acessos a eles.

Não há como negar que essa atividade implica na utilização de materiais. Em relação às fundações, por exemplo, envolve a construção de sapatas de concreto obtido a partir de cimento, areia e brita com armações de ferro. A decisão recorrida, no entanto, manifestou-se contrária ao pleito nos seguintes termos (fl. 440):

Nesses contratos, não está entre as atribuições da contratada o fornecimento dos materiais que se incorporam às obras realizadas, como por exemplo, cabos condutores de energia elétrica, estruturas metálicas e fios contra-peso.

É de se concluir que o fato de a interessada empregar os materiais descritos, não caracteriza o emprego de materiais próprios na construção por empreitada. Tudo isso é intrínseco à própria atividade de prestação dos serviços contratados, tendo em vista que são necessários à sua realização, e é consumido no processo, não se incorporando à obra executada.

No que tange às atribuições da contratada, é fato que a interessada não fornece os cabos condutores de energia elétrica nem as estruturas metálicas necessárias à montagem das torres. Mas, em sentido diverso ao entendimento da instância *a quo*, penso que essa circunstância não é relevante pelo simples fato de que o serviço executado pela recorrente não envolve a montagem das torres e dos cabos condutores. A avaliação quanto ao uso de materiais deve ocorrer no âmbito dos serviços para os quais a recorrente foi contratada.

Afirma a decisão recorrida que não foi caracterizada a utilização de materiais próprios na construção por empreitada pelo fato de terem sido consumidos no processo, não se incorporando à obra executada. Considero esse posicionamento excessivamente rigoroso e de discutível aplicabilidade.

Convém lembrar que a diferença entre os coeficientes para cálculo do lucro presumido na construção por empreitada em função da utilização de materiais deve-se ao fato do legislador ter considerado que, nesse caso, a margem de lucro seria compatível com aquela derivada da atividade de revenda de mercadorias. A lei não fez a distinção que motivou a decisão recorrida.



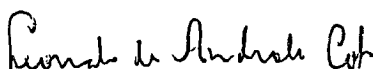
Registre-se que, em resposta à diversas Consultas formuladas, a Receita Federal do Brasil prolatou entendimento no sentido de que, para efeito do percentual de presunção, a utilização de materiais deve ser caracterizada pela sua incorporação à obra, perdendo a qualidade de bens móveis. Vê-se que essas manifestações refletiram a preocupação da autoridade tributária em simplesmente diferenciar materiais e equipamentos pois esses últimos, após utilização e ainda que sofram desgaste, não perdem a qualidade de bens móveis.

A diferença entre material consumido ou incorporado veio na Instrução Normativa SRF nº 480/2004 transcrita na decisão recorrida. Ainda assim, percebe-se nesse ato a preocupação em definir como relevante para efeito de caracterizar o emprego de materiais na empreitada a segregação, no contrato e na nota fiscal, entre a prestação do serviço e o respectivo material.

Tais circunstâncias estão devidamente presentes no caso em discussão como se constata no item 1 do contrato nº 43/99 (fl. 262) e item 3.1 do contrato nº 1019/99 (fl. 270). Em relação às notas fiscais, todas fazem a distinção entre o valor da mão de obra e dos materiais/ equipamentos.

Pelo exposto, entendo presentes as circunstâncias que caracterizam a atividade da recorrente como de construção por empreitada com utilização de material. Sob esse prisma, o lançamento deve ser adequado com utilização do percentual de 8% sobre as diferenças apuradas, além da dedução do valor de R\$ 7.900,67 no 1º trimestre de 2001.

Pelo fato do sujeito passivo ter, originariamente, apurado o lucro presumido com utilização do percentual de 32% (trinta e dois por cento), alguns períodos de apuração terão como resultado valores negativos de imposto. Nesse caso, cabe a solicitação de compensação em procedimento específico. 


LEONARDO DE ANDRADE COUTO