



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

Processo n° 11080.723640/2012-15
Recurso n° Embargos
Acórdão n° 1803-002.552 – 3ª Turma Especial
Sessão de 04 de fevereiro de 2015
Matéria LUCRO PRESUMIDO
Embargante ESTRUTURAL SERVIÇOS INDUSTRIAIS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício:2008,2009

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO. ACOLHIMENTO.

Acolhem-se os embargos de declaração, para o fim de suprir a contradição que é aquela havida no interior da própria decisão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, acolher os embargos de declaração opostos pela Estrutural Serviços Industriais Ltda, para rerratificar o Acórdão da 3ª TE/4ª CÂMARA/1ª SEJUL/CARF n° 1803-002.301, de 26.08.2014, afastando a contradição sem alterar o decidido, nos termos do voto da Relatora.

(assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva – Relatora e Presidente

Composição do colegiado. Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sérgio Rodrigues Mendes, Arthur José André Neto, Fernando Ferreira Castellani, Francisco Ricardo Gouveia Coutinho, Meigan Sack Rodrigues e Carmen Ferreira Saraiva.

Relatório

Contra a Recorrente acima identificada foi lavrado o Auto de Infração às fls. 273-283, com a exigência do crédito tributário no valor de R\$192.761,53 a título de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), juros de mora e multa de ofício

proporcional referente ao quarto trimestre do ano-calendário de 2007 e primeiro e segundo trimestres do ano-calendário de 2008 apurado pelo regime de tributação com base no lucro presumido.

O lançamento fundamenta-se na aplicação indevida no coeficiente de determinação do lucro presumido, em conformidade com a análise do Contrato nº 12000031684072, fls. 93-114, pactuado entre a Contratante/Petróleo Brasileiro S/A – Petrobrás (CNPJ 33.000.167/0001-01) e a Contratada/Recorrente, em vez que “ a prestação de serviços na área da engenharia mecânica ou mesmo de serviços em geral, com ou sem fornecimento de materiais, tem suas receitas sujeitas à aplicação do percentual de 32% para determinação da base de cálculo presumida, tanto do IRPJ , quanto da CSLL”, de acordo com o Relatório da Ação Fiscal, fls. 255-272.

Houve aplicação incorreta do percentual de determinação do lucro presumido de 12% sobre as receitas tributáveis auferidas na atividade de prestação de serviços, quando o correto, para esta atividade, seria 32%, o que acarretou as diferenças a menor de CSLL apurada pelo sujeito passivo, em conformidade com o Relatório Fiscal, fls. 255-272. O valor da CSLL apurada de ofício pela diferença e aplicado o coeficiente de 20% sobre receita para fins de apuração da base tributável.

Cientificada, a Recorrente apresenta a impugnação, fls. 286-310.

Está registrado como ementa do Acórdão da 5ª TURMA/DRJ/POA/RS nº 10-40.768, de 11.10.2012, fls. 424-437:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO
CSLL

Data do fato gerador: 31/12/2007, 31/03/2008, 30/06/2008

LUCRO PRESUMIDO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO
CIVIL. NÃO COMPROVAÇÃO DESTA ATIVIDADE.

As atividades de montagem e manutenção industrial, ainda que realizadas sob a modalidade de empreitada, não caracterizam obras de construção civil, sujeitando as receitas assim auferidas à aplicação do percentual de 32% (trinta e dois por cento) para determinar a base de cálculo da CSLL sob o regime de tributação com base no lucro presumido.

COMPROVAÇÃO DO EMPREGO DE TODOS OS MATERIAIS
INDISPENSÁVEIS.

Mesmo na atividade de prestação de serviços de construção civil sob o regime de empreitada, o percentual de presunção do lucro é de 32%, quando não houver comprovação do fornecimento de todos os materiais indispensáveis à execução da obra.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Notificada em 12.11.2012, fl. 440, a Recorrente apresentou o recurso voluntário em 28.11.2012, fls. 442-471.

Consta como ementa do Acórdão da 3ª TURMA ESPECIAL/4ª CÂMARA/1ª SJ nº 1803-002.301, de 26.08.2014, fls. 539-573:

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Exercício:2008,2009

NULIDADE.

No caso de o enfrentamento das questões na peça de defesa denotar perfeita compreensão da descrição dos fatos que ensejaram o procedimento e estando a decisão motivada de forma explícita, clara e congruente, não há que se falar em nulidade dos atos em litígio.

CONSTRUÇÃO POR EMPREITADA. EMPREGO DE TODOS OS MATERIAIS.

A partir de 01.01.1999, para fins de apuração do lucro presumido, na atividade de construção por empreitada, o percentual a ser aplicado sobre a receita bruta para determinação da base de cálculo da CSLL somente será de 8% (oito por cento) quando houver emprego de mão de obra e de todos os materiais indispensáveis à sua execução, que sejam inclusive incorporados à obra.

DOCTRINA. JURISPRUDÊNCIA.

Somente devem ser observados os entendimentos doutrinários e jurisprudenciais para os quais a lei atribua eficácia normativa.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. [...]

Acordam os membros do Colegiado: (1) por voto de qualidade dar provimento ao recurso voluntário em relação à atividade de construção civil; vencidos os Conselheiros Sérgio Rodrigues Mendes, Ricardo Diefenthaler e Henrique Heiji Erban que negavam provimento ao recurso voluntário; (2) por voto de qualidade dar provimento ao recurso voluntário em relação à contratação por empreitada; vencidos os Conselheiros Sérgio Rodrigues Mendes, Ricardo Diefenthaler e Henrique Heiji Erban que negavam provimento ao recurso voluntário; (3) por maioria de votos negaram provimento ao recurso voluntário em relação ao fornecimento de materiais; vencidos os Conselheiros Arthur José André Neto e Meigan Sack Rodrigues que davam provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da Relatora. [...]

Em assim sucedendo, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Cientificada em 10.11.2014, fl. 584, a pessoa jurídica, Estrutural Serviços Industriais Ltda, apresentou embargos de declaração em 17.11.2014, (segunda feira), fls. 586-596, argumentando, em síntese que há contradição no Acórdão da 3ª TURMA ESPECIAL/4ª CÂMARA/1ª SJ nº 1803-002.301, de 26.08.2014, fls. 539-573:

2 - A CONTRADIÇÃO NO V. ACÓRDÃO EMBARGADO

2.1 - Demonstrar-se-á nas linhas que seguem que, quanto ao tópico MATERIAIS UTILIZADOS/APLICADOS/FORNECIDOS PELA EMBARGANTE, há uma flagrante e incontestada contradição no voto vencedor do v.

acórdão embargado, na medida em que, pelo que é possível extrair das justificativas apresentadas para NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO, o entendimento da Relatora foi no sentido de que, para o reconhecimento do direito perseguido pela Embargante (fls. 560), "... a base de cálculo do imposto de renda mensal deve ser de 8% (oito por cento) [...] quando houver emprego de materiais, em qualquer quantidade e de mão de obra ou de (b) 32% (trinta e dois por cento) quando houver emprego unicamente de mão de obra, ou seja, sem o emprego de materiais, conhecida como empreitada de labor." (o grifo é nosso).

2.2 - Estranhamente, e aí reside a contradição, na parte conclusiva do seu voto, a Eminente Relatora apresentou outra justificativa para negar provimento ao recurso voluntário nessa parte, como se infere no contido nas seguintes passagens do seu voto [...].

2.3 - A contradição mostra-se bem evidente na medida em que, numa determinada passagem do voto, às fls. 560, a ilustre Relatora argumenta que "(...) a base de cálculo do imposto de renda mensal deve ser de 8% (oito por cento) quando houver emprego de materiais, em qualquer quantidade e de mão de obra (...)" enquanto que, mais adiante, às fls. 573, a justificativa apresentada foi no sentido de que, "por falta de cumprimento todas as condições legais, quais sejam fornecer a mão de obra e todos os materiais indispensáveis à sua execução, que sejam inclusive incorporados à obra".

2.4 - De se registrar que ambos os entendimentos fazem parte do voto condutor da r. decisão, tendo em vista que este vai das fls. 552 até a de n. 573.

2.5 - De ver-se, ademais, que a eminente Relatora, ao elaborar o seu voto, tomou a cautela de se reportar a diversos dispositivos de lei e de atos infralegais, especificamente para justificar o seu entendimento no sentido de que a atividade da Embargante é de construção civil, que, no caso, se trata de contratação por empreitada, e que não pode ser dado provimento ao recurso voluntário em relação ao fornecimento de materiais, dando a entender, na parte final do seu voto, que o direito de tributação da CSLL com base no lucro presumido, tomando por base o percentual de 12% (doze por cento) sobre a receita bruta auferida, somente pode ser exercitado se houver o fornecimento de todo o material.

2.6 - A legislação referida/invocada pela Relatora é a que segue:

a) Lei n. 8.541/1992, que determinava a obrigatoriedade de tributação com base no lucro real, considerando as atividades exercidas pela pessoa jurídica, dentre as quais foram incluídas as "pessoas jurídicas que se dediquem à compra e à venda, ao loteamento, à incorporação ou à construção de imóveis e à execução de obras de construção civil" (art. 5º, inciso IV) (fls. 553);

b) Lei n. 9.249/1995, (arts. 2º, 15 e 20) que fixou os percentuais do lucro presumido, para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL (fls. 554/555);

c) O Ato Declaratório Normativo Cosit nº 6/1996, que determina que, para fins de tributação do IRPJ com base no lucro presumido "na atividade de construção por empreitada, o percentual a ser aplicado sobre a receita bruta para determinação da base de cálculo do imposto de renda mensal será: a) 8% (oito por cento) quando houver emprego de materiais em qualquer quantidade: b) 32% (trinta e dois por cento) quando houver emprego unicamente de mão-de-obra, ou seja, sem o emprego de materiais" (o grifo é nosso);

d) Lei nº 9.718/1998, arts. 14 e 17, que relaciona as atividades submetidas à tributação com base no lucro real, a partir de janeiro de 1999, não estando, aí, a de construção civil e/ou de construção por empreitada (fls. 555/556);

e) a Instrução Normativa SRF n. 480/2004, que determina a obrigatoriedade de retenção na fonte, do IRPJ, CSLL, COFINS e PIS/PASEP, pelos órgãos da administração federal direta, autarquias, fundações federais, empresas públicas, sociedades de economia mista e demais entidades com participação da União, quando pagarem às pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços. Estão incluídos no rol, os "serviços prestados com emprego de materiais, os serviços contratados com previsão de fornecimento de material, cujo fornecimento de material esteja segregado da prestação de serviço no contrato, e desde que discriminado separadamente no documento fiscal de prestação de serviços" (art. 1º, § 7º, I); o inciso II do § 7º, do art. 1 desta IN, diz que CONSIDERA-SE: "construção por empreitada com emprego de materiais, a contratação por empreitada de construção civil, na modalidade total, fornecendo o empreiteiro todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra (...)";

f) Manual de Perguntas e Respostas, Capítulo XIII, Lucro Presumido, 2013, pergunta 009, que trata de pessoas jurídicas que não podem optar pelo lucro presumido. Nesse rol, não consta a atividade exercida pela Embargante.

Na resposta à pergunta de n. 009 (fls. 557 a 559), ainda consta o que segue:

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

O percentual a ser aplicado sobre a receita bruta para apuração da base de cálculo do lucro presumido na atividade de prestação de serviços de construção civil é de 32% (trinta e dois por cento) quando houver o emprego unicamente de mão de obra, e de 8% (oito por cento) quando se tratar de contratação por empreitada de construção civil, na modalidade total, fornecendo o empreiteiro todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra.

(...)

Normativo: IN SRF nº 480, de 2004, art. 1a, § 7º, II, e art. 32, II, com alteração dada pela IN SRF nº 539, de 2005".

2.7 - Pelo enunciado supra, constata-se que não há, em NENHUMA DAS LEIS CITADAS, qualquer orientação no sentido de que, em contratos como o que está em análise neste processo administrativo, para o reconhecimento da tributação com base no lucro presumido, na forma adotada pela Embargante, haveria a necessidade de fornecimento de todo o material.

2.8 - Ademais disso, chama a atenção o fato de logo depois de ter sido feita a referência aos dispositivos legais e infralegais supra, a Eminente Relatora ter se manifestado nos seguintes termos: (fls. 559), "Especificamente em relação à atividade de construção por empreitada, o percentual a ser aplicado sobre a receita bruta para determinação da base de cálculo do imposto de renda mensal deve ser de 8% (oito por cento) quando houver emprego de materiais, em qualquer quantidade e de mão de obra ou de (b) 32% (trinta e dois por cento) quando houver emprego unicamente de mão de obra, ou seja, sem emprego de materiais, conhecida como empreitada de labor." (grifamos).

2.9 - A contradição existente no v. acórdão Embargado, [...] já referido, está por demais evidenciada quando, mais adiante (fls. 571), foi dito que "a legislação tributária exige de plano (...) o emprego de todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra."

2.10 - Como se demonstrou, NÃO EXISTE DISPOSITIVO DE LEI que contenha, no seu bojo, norma impositiva no sentido de que devem ser entregues todos os materiais indispensáveis à execução da obra de construção civil.

Tal exigência, como visto, consta de atos infralegais, o que afronta, de plano, dispositivos do Código Tributário Nacional (arts. 97, 110, 114 e 144), que exigem a previsão DE LEI, em situações como a que está em julgamento.

2.11 - Diante da contradição existente e comprovada no v. acórdão embargado, impõe-se a manifestação desta Egrégia Turma Especial, para o fim de afastá-la, tornando, ao fim e ao cabo, possível a execução do julgado.

3 - DO PEDIDO

Em face do exposto, requer, a Embargante, que sejam acolhidos e providos os presentes embargos, para o fim de eliminar a contradição existente, com o que espera, ela, que sejam acolhidas as razões de direito expostas no recurso voluntário, na sua amplitude, para o fim de lhe DAR PROVIMENTO.

Toda numeração de folhas indicada nessa decisão se refere à paginação eletrônica dos autos em sua forma digital ou digitalizada.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, Relatora

Os Embargos de Declaração opostos pela Estrutural Serviços Industriais Ltda atendem aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, nos termos do art. 65 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009. Assim, deles tomo conhecimento, inclusive para os efeitos do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional.

A pessoa jurídica argui que há contradição no Acórdão embargado.

Acolhem-se os embargos de declaração, para o fim de suprir a contradição que é aquela havida no interior da própria decisão.

Sobre a legislação mencionada nos embargos de declaração, tem-se que:

A Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, determina:

Art. 5º Sem prejuízo do pagamento mensal do imposto sobre a renda, de que trata o art. 3º, desta lei, a partir de 1º de janeiro

de 1993, ficarão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:

I - cuja receita bruta total, acrescida das demais receitas e dos ganhos de capital, no ano-calendário anterior, tiver ultrapassado o limite correspondente a 9.600.000 Ufir, ou o proporcional ao número de meses do período quando inferior a doze meses;

II - constituídas sob a forma de sociedade por ações, de capital aberto;

III - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;

IV - que se dediquem à compra e à venda, ao loteamento, à incorporação ou à construção de imóveis e à execução de obras da construção civil;

V - que tenham sócio ou acionista residente ou domiciliado no exterior;

VI - que sejam sociedades controladoras, controladas e coligadas, na forma da legislação vigente;

VII - constituídas sob qualquer forma societária, e que de seu capital participem entidades da administração pública, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal;

VIII - que sejam filiais, sucursais, agências ou representações, no País, de pessoas jurídicas com sede no exterior.

IX - que forem incorporadas, fusionadas, ou cindidas no ano-calendário em que ocorrerem as respectivas incorporações, fusões ou cisões;

X - que gozem de incentivos fiscais calculados com base no lucro da exploração.

A Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, determina:

Art. 2º O imposto de renda das pessoas jurídicas e a contribuição social sobre o lucro líquido serão determinados segundo as normas da legislação vigente, com as alterações desta Lei. [...]

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de

1995. (Vide Lei nº 11.119, de 2005) (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência)

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

I - um inteiro e seis décimos por cento, para a atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

II - dezesseis por cento:

a) para a atividade de prestação de serviços de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no caput deste artigo;

b) para as pessoas jurídicas a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 da referida Lei;

III - trinta e dois por cento, para as atividades de: (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)

a) prestação de serviços em geral, [...];

b) intermediação de negócios;

c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;

d) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring). [...]

Art. 20. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal a que se referem os arts. 27 e 29 a 34 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e pelas pessoas jurídicas desobrigadas de escrituração contábil, corresponderá a doze por cento da receita bruta, na forma definida na legislação vigente, auferida em cada mês do ano-calendário, exceto para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o inciso III do § 1º do art. 15, cujo percentual corresponderá a trinta e dois por cento. (Redação dada Lei nº 10.684, de 2003)

O Ato Declaratório Normativo Cosit nº 6, de 13 de janeiro de 1997, determina:

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

Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados, que:

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

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

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

II - As pessoas jurídicas enquadradas no inciso I, letra "a", deste Ato Normativo, não poderão optar pela tributação com base no lucro presumido.

Na época da edição do Ato Declaratório Normativo Cosit nº 6, de 13 de janeiro de 1997, em relação à atividade de construção por empreitada, o percentual a ser aplicado sobre a receita bruta para determinação da base de cálculo do imposto de renda mensal deve ser de (a) 8% (oito por cento) quando houver emprego de materiais, em qualquer quantidade e de mão de obra, caso em que é vedada a opção pelo lucro presumido, ou de (b) 32% (trinta e dois por cento) quando houver emprego unicamente de mão de obra, ou seja, sem o emprego de materiais, conhecida como empreitada de labor. Vale esclarecer que somente com a edição da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, as pessoa jurídicas que se dedicavam a atividade de construção por empreitada que utilizassem o percentual de 8% a ser aplicado sobre a receita bruta para determinação da base de cálculo do imposto de renda mensal passaram a poder optar pelo lucro presumido. Diferentemente para determinação da base de cálculo da contribuição social mensal deve ser de (a) 12% (doze por cento) quando houver emprego de materiais, em qualquer quantidade e de mão de obra, caso em que é vedada a opção pelo lucro presumido, ou de (b) 32% (trinta e dois por cento) quando houver emprego unicamente de mão de obra, ou seja, sem o emprego de materiais, conhecida como empreitada de labor. Vale esclarecer que somente com a edição da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, as pessoa jurídicas que se dedicavam a atividade de construção por empreitada que utilizassem o percentual de 12% a ser aplicado sobre a receita bruta para determinação da base de cálculo da contribuição social mensal passaram a poder optar pelo lucro presumido.

A mencionada Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, veio disciplinar de forma diferenciada o regime de tributação das pessoas jurídicas no seguinte sentido:

Art.14. Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:

I - cuja receita total, no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses; (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

I - cuja receita total no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a

*12 (doze) meses; (Redação dada pela Lei nº 12.814, de 2013)
(Vigência)*

II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;

III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;

IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;

V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996;

VI - que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

VII - que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010) [...]

Art.17. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos: [...]

II - em relação aos arts. 9º e 12 a 15, a partir de 1º de janeiro de 1999.

Nesse sentido, é cristalino que a partir de 01.01.1999 a pessoa jurídica que se dedica à execução de obras da construção civil pode optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido, tendo em vista a supressão legislativa da vedação prevista originalmente no inciso IV do art. 5º da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, reiterada no Ato Declaratório Normativo Cosit nº 6, de 13 de janeiro de 1997.

Por seu turno, a Instrução Normativa SRF nº 480, de 15 de dezembro de 2004, editada pelo então Secretário da Receita Federal, no uso de sua competência conferida pelo inciso III do art 209 do Regimento Interno da SRF, aprovado pela Portaria MF nº 259, de 24 de agosto de 2001, vigente à época, prevê:

Art. 1º Os órgãos da administração federal direta, as autarquias, as fundações federais, as empresas públicas, as sociedades de economia mista e as demais entidades em que a União, direta ou indiretamente detenha a maioria do capital social sujeito a voto, e que recebam recursos do Tesouro Nacional e estejam obrigadas a registrar sua execução orçamentária e financeira no

Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi) reterão, na fonte, o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e a Contribuição para o PIS/Pasep sobre os pagamentos que efetuarem às pessoas jurídicas, pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços em geral, inclusive obras, observados os procedimentos previstos nesta Instrução Normativa. [...]

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

I - serviços prestados com emprego de materiais, os serviços contratados com previsão de fornecimento de material, cujo fornecimento de material esteja segregado da prestação de serviço no contrato, e desde que discriminados separadamente no documento fiscal de prestação de serviços;

II - construção por empreitada com emprego de materiais, a contratação por empreitada de construção civil, na modalidade total, fornecendo o empreiteiro todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra. [...]

Art. 32. As disposições constantes nesta Instrução Normativa: (Redação dada pela IN SRF nº 539, de 25 de abril de 2005)

I - alcançam somente a retenção na fonte do IRPJ, da CSLL, da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, realizada para fins de atendimento ao estabelecido nos arts. 64 da Lei nº 9.430, de 1996 , e 34 da Lei nº 10.833, de 2003 ; (Incluído pela IN SRF nº 539, de 25 de abril de 2005)

II - não alteram a aplicação dos percentuais de presunção para efeito de apuração da base de cálculo do imposto de renda a que estão sujeitas as pessoas jurídicas beneficiárias dos respectivos pagamentos, estabelecidos no art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995 , exceto quanto aos serviços de construção por empreitada com emprego de materiais, de que trata o inciso II do art 1º, e aos serviços hospitalares, de que trata o art. 27. (Incluído pela IN SRF nº 539, de 25 de abril de 2005)

Especificamente em relação à atividade de construção por empreitada, o percentual a ser aplicado sobre a receita bruta para determinação da base de cálculo do imposto de renda mensal deve ser de (a) 8% (oito por cento) quando houver emprego de todos os materiais e de mão de obra ou de (b) 32% (trinta e dois por cento) quando houver emprego unicamente de mão de obra, ou seja, sem o emprego de materiais, conhecida como empreitada de labor. Destaque-se que o percentual a ser aplicado sobre a receita bruta para determinação da base de cálculo da contribuição social mensal deve ser de (a) 12% (doze por cento) quando houver emprego de todos os materiais e de mão de obra ou de (b) 32% (trinta e dois por cento) quando houver emprego unicamente de mão de obra, ou seja, sem o emprego de materiais, conhecida como empreitada de labor.

A RFB interpretando toda a legislação tributária pertinente emitiu o seguinte entendimento no Manual de Perguntas e Respostas, Capítulo XIII – IRPJ – Lucro Presumido 2013¹, cujos fundamentos cabem ser adotados de plano:

009 Quem não pode optar pelo regime do lucro presumido, ainda que preenchendo o requisito relativo ao limite máximo de receita bruta?

São aquelas pessoas jurídicas que, por determinação legal, estão obrigadas à apuração do lucro real, a seguir:

a) pessoas jurídicas cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguro privado e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;

b) pessoas jurídicas que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;

c) pessoas jurídicas que, autorizadas pela legislação tributária, queiram usufruir de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto de renda;

d) pessoas jurídicas que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado o recolhimento mensal com base em estimativa;

e) pessoas jurídicas que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

Notas:

A obrigatoriedade a que se refere o item “b” acima não se aplica à pessoa jurídica que auferir receita de exportação de mercadorias e da prestação direta de serviços no exterior. Não se considera direta a prestação de serviços realizada no exterior por intermédio de filiais, sucursais, agências, representações, coligadas, controladas e outras unidades descentralizadas da pessoa jurídica que lhes sejam assemelhadas.

A pessoa jurídica que houver pago o imposto com base no lucro presumido e que, em relação ao mesmo ano-calendário, incorrer em situação de obrigatoriedade de apuração pelo lucro real por ter auferido lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior, deverá apurar o IRPJ e a CSLL sob o regime de

¹ Disponível em :
<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/perguntao/dipj2013/Capitulo_XIII_IRPJLucroPresumido_2013.pdf>.

apuração pelo lucro real trimestral a partir, inclusive, do trimestre da ocorrência do fato.

Também, não poderão optar pelo regime do lucro presumido:

a) as microempresas e empresas de pequeno porte do Simples Nacional constituídas como Sociedade de Propósito Específica - SPE, nos termos do artigo 56 da Lei Complementar nº 123/2006;

b) as pessoas jurídicas que exerçam as atividades de construção, incorporação, compra e venda de imóveis, enquanto não concluídas as operações imobiliárias para as quais haja registro de custo orçado;

e c) que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio.

Normativo: Lei nº 9.718, de 1998, art. 14;

RIR/1999, art. 246; IN SRF nº 025, de 1999;

Lei nº 12.249, de 2010, art. 22; e ADI SRF nº 5, de 2001. [...]

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

O percentual a ser aplicado sobre a receita bruta para apuração da base de cálculo do lucro presumido na atividade de prestação de serviço de construção civil é de 32% (trinta e dois por cento) quando houver emprego unicamente de mão-de-obra, e de 8% (oito por cento) quando se tratar de contratação por empreitada de construção civil, na modalidade total, fornecendo o empreiteiro todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra.

Notas:

As pessoas jurídicas que exerçam as atividades de compra e venda, loteamento, incorporação e construção de imóveis não poderão optar pelo lucro presumido enquanto não concluídas as operações imobiliárias para as quais haja registro de custo orçado (IN SRF nº 25, de 1999, art. 2º;)

Não serão considerados como materiais incorporados à obra, os instrumentos de trabalho utilizados e os materiais consumidos na execução da obra. (IN SRF nº 480, de 2004, art. 1º, § 9º) [...]

Normativo: IN SRF nº 480, de 2004, art. 1º, § 7º, II e art. 32, II, com a alteração dada pela IN SRF nº 539, de 2005))

Com base nessas considerações jurídicas, o Acórdão embargado deve ser alterado nos seguintes termos:

De

Especificamente em relação à atividade de construção por empreitada, o percentual a ser aplicado sobre a receita bruta para determinação da base de cálculo

do imposto de renda mensal deve ser de (a) 8% (oito por cento) quando houver emprego de materiais, em qualquer quantidade e de mão de obra ou de (b) 32% (trinta e dois por cento) quando houver emprego unicamente de mão de obra, ou seja, sem o emprego de materiais, conhecida como empreitada de labor 2.

Para:

Resumindo.

Especificamente em relação à atividade de construção por empreitada, o percentual a ser aplicado sobre a receita bruta para determinação da base de cálculo do imposto de renda mensal deve ser de (a) 8% (oito por cento) quando houver emprego os materiais em qualquer quantidade e de mão de obra ou de (b) 32% (trinta e dois por cento) quando houver emprego unicamente de mão de obra, ou seja, sem o emprego de materiais, conhecida como empreitada de labor, em conformidade com o Ato Declaratório Normativo Cosit nº 6, de 13 de janeiro de 1997. Cabe esclarecer que o percentual a ser aplicado sobre a receita bruta para determinação da base de cálculo da contribuição social mensal deve ser de (a) 12% (doze por cento) quando houver emprego os materiais em qualquer quantidade e de mão de obra ou de (b) 32% (trinta e dois por cento) quando houver emprego unicamente de mão de obra, ou seja, sem o emprego de materiais, conhecida como empreitada de labor.

Vale esclarecer que somente com a edição da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, as pessoa jurídicas que se dedicavam a atividade de construção por empreitada que utilizassem os percentuais (a) de 8% a ser aplicado sobre a receita bruta para determinação da base de cálculo do imposto de renda mensal e (b) de 12% a ser aplicado sobre a receita bruta para determinação da base de cálculo da contribuição social mensal passaram a poder optar pelo lucro presumido.

Por seu turno, a Instrução Normativa SRF nº 480, de 15 de dezembro de 2004, que entrou em vigor no dia 29.12.2004, especialmente em relação à atividade de construção por empreitada, o percentual a ser aplicado sobre a receita bruta para determinação da base de cálculo da contribuição social mensal deve ser de (a) 12% (doze por cento) quando houver emprego de todos os materiais e de mão de obra ou de (b) 32% (trinta e dois por cento) quando houver emprego unicamente de mão de obra, ou seja, sem o emprego de materiais, conhecida como empreitada de labor. Caso haja o emprego de mão de obra e não haja emprego de todos os materiais indispensáveis à sua execução, o percentual a ser aplicado sobre a receita bruta para determinação da base de cálculo da CSLL será de 32% (trinta e dois por cento).

O período objeto da ação fiscal referente ao quarto trimestre do ano-calendário de 2007 e primeiro e segundo trimestres do ano-calendário de 2008 e assim aplica-se a legislação então vigente na data do fato gerador, ou seja, a Instrução Normativa SRF nº 480, de 15 de dezembro de 2004, que impõe que a atividade de construção por empreitada, o percentual a ser aplicado sobre a receita bruta para determinação da base de cálculo da contribuição social mensal deve ser de (a) 12% (doze por cento) quando houver emprego de todos os materiais e de mão de obra, nos termos do art. 144 do Código Tributário Nacional. Reitere-se que caso haja o emprego de mão de obra e não haja emprego de todos, assim entendido a totalidade dos materiais indispensáveis à sua execução, o percentual a ser aplicado

² Fundamentação legal: Fundamentação legal: art. 51 da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 15 e art. 24 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 e art. 1º, art. 5º, art. 25 e art. 26 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 29 da Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008 e Ato Declaratório Normativo Cosit nº 6, de 13 de janeiro de 1997.

sobre a receita bruta para determinação da base de cálculo da CSLL será de 32% (trinta e dois por cento). Isto é, aplica-se o percentual de 32% (trinta e dois por cento) quando a empreitada for parcial, com fornecimento de parte do material, ou exclusivamente de mão-de-obra (empreitada de labor).

Tem cabimento esclarecer que a Instrução Normativa SRF nº 480, de 15 de dezembro de 2004, foi editada pelo então Secretário da Receita Federal, no uso de sua competência conferida pelo inciso III do art 209 do Regimento Interno da SRF, aprovado pela Portaria MF nº 259, de 24 de agosto de 2001, vigente à época.

O mesmo entendimento consta na Solução de Consulta Cosit nº 8, de 07 de janeiro de 2014 (Publicada no DOU de 02.04.2014, Seção 1, pág. 36):

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

EMENTA: Lucro presumido. Construção civil. Empreitada. Fornecimento de material. Percentual.

Às receitas decorrentes da prestação de serviços de construção civil somente se aplica o percentual de presunção de 8% (oito por cento) para o IRPJ na hipótese de contratação por empreitada na modalidade total, com fornecimento, pelo empreiteiro, de todos os materiais indispensáveis à execução da obra, sendo tais materiais incorporados a esta. As demais receitas decorrentes de prestação de serviços, salvo as de serviços médicos e hospitalares definidos na legislação, sujeitam-se ao percentual de presunção de 32% (trinta e dois por cento).

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 9.249, de 1995, com alterações, art. 15, § 1º, III, “a”, e § 2º; Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012, arts. 2º, § 7º, II, e § 9º, e 38; Ato Declaratório Normativo Cosit nº 6, de 1997.

ASSUNTO: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL EMENTA: Lucro presumido. Construção civil. Empreitada. Fornecimento de material. Percentual.

Às receitas decorrentes da prestação de serviços de construção civil somente se aplica o percentual de presunção de 12% (doze por cento) para o CSLL na hipótese de contratação por empreitada na modalidade total, com fornecimento, pelo empreiteiro, de todos os materiais indispensáveis à execução da obra, sendo tais materiais incorporados a esta. As demais receitas decorrentes de prestação de serviços, salvo as de serviços médicos e hospitalares definidos na legislação, sujeitam-se ao percentual de presunção de 32% (trinta e dois por cento).

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 9.249, de 1995, arts. 15 e 20; Lei nº 9.718, de 1998, art. 14; Lei nº 7.689, de 1988, art. 6º; Lei nº 8.981, de 1995, art. 57; Lei nº 9.430, de 1996, art. 28; Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012, arts. 2º, § 7º, II, e § 9º, e 38; Ato Declaratório Normativo Cosit nº 6, de 1997.

Ademais, conforme o princípio da legalidade a que a autoridade julgadora está vinculada, deve-se aplicar a legislação tributária então vigente à época da ocorrência do fato gerador (art. 37 da Constituição Federal, art. 144 do Código Tributário Nacional, art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 e art. 41 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de julho de 2009).

A ementa do Acórdão embargado, por consequência, também deve ser alterada nos seguintes termos:

De

CONSTRUÇÃO POR EMPREITADA. EMPREGO DE TODOS OS MATERIAIS.

A partir de 01.01.1999, para fins de apuração do lucro presumido, na atividade de construção por empreitada, o percentual a ser aplicado sobre a receita bruta para determinação da base de cálculo da CSLL somente será de 8% (oito por cento) quando houver emprego de mão de obra e de todos os materiais indispensáveis à sua execução, que sejam inclusive incorporados à obra.

Para

CONSTRUÇÃO POR EMPREITADA. EMPREGO DE TODOS OS MATERIAIS.

De acordo com a Instrução Normativa SRF nº 480, de 15 de dezembro de 2004, para fins de apuração do lucro presumido, na atividade de construção por empreitada, o percentual a ser aplicado sobre a receita bruta para determinação da base de cálculo da CSLL somente será de 12% (doze por cento) quando houver emprego de mão de obra e de todos os materiais indispensáveis à sua execução, que sejam inclusive incorporados à obra. Caso haja o emprego de mão de obra e não haja emprego de todos, assim entendido a totalidade dos materiais indispensáveis à sua execução, o percentual a ser aplicado sobre a receita bruta para determinação da base de cálculo da CSLL será de 32% (trinta e dois por cento).

Em assim sucedendo, voto por acolher os embargos de declaração opostos pela Estrutural Serviços Industriais Ltda, para rerratificar o Acórdão da 3ª TE/4ª CÂMARA/1ª SEJUL/CARF nº 1803-002.301, de 26.08.2014, afastando a contradição sem alterar o decidido.

(assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva