



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13001.000044/2010-51  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **1401-004.047 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 10 de dezembro de 2019  
**Recorrente** I L FERREIRA & CIA LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)**

Ano-calendário: 2006, 2007

CONSTRUÇÃO POR EMPREITADA COM E SEM FORNECIMENTO DE MATERIAL. LUCRO PRESUMIDO. ALÍQUOTA APLICÁVEL.

A aplicação da alíquota de presunção do lucro se dá de acordo com o modo de contratação realizado pela Contribuinte. Ao exercer mais de uma atividade (ou modo de contratação) deverá aplicar as alíquotas de presunção do lucro de forma individualizada, correspondentes a cada uma das formas de contratação.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2006, 2007

MATÉRIAS DE FUNDO CONSTITUCIONAL. NÃO CONHECIMENTO.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Aplicação da Súmula CARF nº 02.

**ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES**

Ano-calendário: 2006, 2007

CSLL. PIS. COFINS. LANÇAMENTO REFLEXO.

Aplica-se ao lançamento da CSLL, PIS e COFINS os mesmos fundamentos adotados em relação à decisão tomada para o IRPJ, haja vista a intrínseca relação entre todos os tributos ora exigidos, bem assim decisão transitada em julgado que reconheceu a respectiva conexão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar as arguições de nulidade da decisão recorrida e, no mérito, negar provimento ao recurso, devendo tal decisão ser aplicada também ao PIS e à COFINS, exigidos no processo nº 13001.000206/2010-51, por força de sentença judicial transitada em julgado.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Nelso Kichel, Letícia Domingues Costa Braga, Eduardo Morgado Rodrigues e Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente)

## Relatório

Trata o presente processo de Auto de Infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS lavrados em decorrência de procedimento de auditoria dos anos calendário de 2006 e 2007, tendo por objeto, segundo a Autoridade Fiscal:

a) a divergência entre o total das receitas declaradas e o total das receitas apuradas com base na notas fiscais emitidas no período, tomando como base o regime de competência; e

b) aplicação do percentual de presunção de lucro de 8% para contratos de prestação de serviços sem emprego de materiais, caso em que o percentual correto seria de 32%.

No decorrer da ação fiscal, a Recorrente fora intimada a esclarecer a divergência entre os valores apurados e aqueles declarados em DIPJ e DCTF, tendo informado que desde sua criação adota o regime de competência, reconhecendo a receita no momento da emissão das referidas notas fiscais de prestação de serviços e de mercadorias.

Em sua impugnação, v. e-fls. 123/125, a Recorrente foi bastante econômica nas alegações para contestar o Auto de Infração. Basicamente argui o seguinte:

- 1) Possui como atividade principal a prestação de serviços de construção de estações e redes de distribuição de energia elétrica;
- 2) Se enquadra na situação em que a contratação envolve tanto o emprego de mão de obra especializada quanto o emprego de material em qualquer quantidade, razão pela qual estaria sujeita aos percentuais de presunção do lucro de 8% para a apuração do IRPJ e de 12% para a CSLL, conforme o disposto no Ato Declaratório Normativo COSIT n.º 06/97 e a Solução de Consulta n.º 52, da 8ª Região Fiscal, de 07 de março de 2005;

Ou seja, como atuaria “no regime misto de contratação de mão de obra especializada com emprego de materiais”, deveria usufruir do benefício de aplicar o percentual mais benéfico para si, no caso, a alíquota de 8% de presunção de lucro para o cálculo do IRPJ e da CSLL.

Não redigiu uma letra sequer acerca dos lançamentos relativos ao PIS e à COFINS, que tem base tributável diversa do IRPJ e da CSLL no caso concreto. Enquanto os

lançamentos de IRPJ e CSLL tinham por objeto a diferença de alíquotas e o confronto entre os valores apurados com as alíquotas corretas e os valores declarados em DIPJ e DCTF, os lançamentos de PIS e COFINS focaram apenas na diferença entre os valores devidos e os declarados.

A impugnação foi julgada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Porto Alegre – DRJ/POA, que editou o Acórdão n.º 10-27.705 – 1ª Turma, de 30 de setembro de 2010, v. e-fls. 140/145. Abaixo, reproduzo a ementa do respectivo acórdão:

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

*Ano-calendário: 2006, 2007*

*IRPJ. CONSTRUÇÃO POR EMPREITADA. PERCENTUAIS DE PRESUNÇÃO DE LUCRO APLICÁVEIS.*

*O percentual de presunção de lucro a ser aplicado sobre as receitas auferidas com a atividade de construção por empreitada com emprego de materiais é de 8%; o percentual de presunção de lucro a ser aplicado sobre as receitas auferidas com a atividade de construção por empreitada sem emprego de materiais é de 32%.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL*

*Exercício: 2006, 2007*

*CSLL. CONSTRUÇÃO POR EMPREITADA. PERCENTUAIS DE PRESUNÇÃO DE LUCRO APLICÁVEIS.*

*O percentual de presunção de lucro a ser aplicado sobre as receitas auferidas com a atividade de construção por empreitada com emprego de materiais é de 12%; o percentual de presunção de lucro a ser aplicado sobre as receitas auferidas com a atividade de construção por empreitada sem emprego de materiais é de 32%.*

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Exercício: 2006, 2007*

*MATÉRIA NÃO CONTESTADA. DEFINITIVIDADE DO LANÇAMENTO.*

*Por ausência de contestação, tornaram-se definitivos no âmbito administrativo os lançamentos de Cofins e PIS.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Irresignada com a decisão retro, a Recorrente apresentou o recurso voluntário de e-fls. 174/221 em que alega:

- 1) Preliminarmente, contesta a suposta aplicação da revelia e confissão no tocante à exigência das contribuições referentes ao PIS e à COFINS. Isso porque a matéria de fato contraditada, embora condizentes ao IRPJ e à CSLL, alcançariam de igual forma as duas contribuições, dada a sua condição de serem reflexas (as exigências) das primeiras; por conseguinte, reclama o retorno dos autos à primeira instância para a análise da referida matéria ou, alternativamente no provimento do presente recurso para afastar a exigência;

- 2) Também de forma preliminar, argui a nulidade do acórdão recorrido por cerceamento do seu direito de defesa, haja vista que as conclusões fáticas por ele emanadas foram calcadas em supostas evidências (contratos) que não constam dos autos. *“Assim sendo, foi restringida a defesa da ora Recorrente, eis que não há como se infirmar de que forma concluiu o acórdão que os contratos não eram mistos”*.
- 3) Iniciando as arguições de mérito, a Recorrente repete a sua impugnação no sentido de que ao seu caso seriam aplicáveis as alíquotas de presunção de 8% no caso do IRPJ e de 12% no caso da CSLL, conforme o disposto no ADN COSIT n.º 06/1997 e Solução de Consulta n.º 52, da 8ª Região Fiscal, editada em 07/03/2005. Isso porque seus contratos de empreitada seriam mistos, ou seja, de fornecimento de mão de obra e materiais;
- 4) Em função do disposto no item anterior, o acórdão recorrido deveria ser revisto, eis que teria se fundamentado em premissas equivocadas. Uma delas, a de que seria necessário *“aplicar separadamente as alíquotas em cada uma das atividades”*, pois o ADN COSIT 06/97 ***“em nenhum momento”*** utiliza a expressão *atividade*. Em outras palavras, não seria cabível, em um contrato por empreitada mista, a aplicação de duas alíquotas, a de 8% na parte em que relativa ao fornecimento de materiais e a de 32% na parcela correspondente à prestação de serviços, haja vista a indivisibilidade do termo empreitada;
- 5) Também equivoca-se o acórdão recorrido em relação à interpretação que deu à Solução de Consulta n.º 52/2005, da 8ª Região, eis que pretendeu confundir os fatos, pois desde a Impugnação a Recorrente afirma que as empreitadas mistas recebem o tratamento beneficiado das alíquotas dos tributos e contribuições sociais;
- 6) A aplicação da multa de ofício violaria dois princípios basilares de toda atividade administrativa sancionadora, o da culpabilidade e o da tipicidade, haja vista que não haveria nenhuma dúvida a respeito da inexistência de qualquer subsunção dos fatos ocorridos às normas descritas como infringidas pela Autoridade Autuante. Não ocorrendo a subsunção do fato à norma tributária, não há que se falar em obrigação tributária, *ou tributário-penal*. Assim, não haveria que *“se falar em cometimento das supostas infrações descritas, tampouco em aplicação de penalidade. Não há enquadramento do fato ao tipo tributário penal citado pelo Fisco”*. Também alega violação ao art. 5º, inciso LVII, da CF (presunção de inocência), bem assim do direito à não autoincriminação, para a exigência da multa.

Em relação ao processo n.º 13001.000206/2010-51, deve-se dizer que originou-se por desmembramento destes autos e abarca débitos de PIS e COFINS, que compunham, juntamente com o IRPJ e a CSLL, o lançamento de ofício constante deste feito.

Referidos débitos tiveram declarada sua definitividade na esfera administrativa por decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Porto Alegre – DRJ/POA, por não terem sido expressamente impugnados no processo original, conforme vimos acima.

Por conta da referida decisão administrativa, a interessada impetrou o Mandado de Segurança n.º 5008201-68.2011.404.7110/RS, pretendendo a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, mesmo sem a impugnação prévia, bem como o fornecimento de CND ou CPD-EN.

Consultando o processo n.º 13001.000206/2010-51, podemos verificar as seguintes informações em relação ao deslinde do mandado de segurança n.º 5008201-68.2011.404.7110/RS, obtidas a partir da documentação anexada ao processo e consultas efetuadas nos sistemas da RFB, bem como nos endereços eletrônicos da Justiça Federal na Internet.

O pedido de liminar foi deferido em 18/01/2012, para determinar a suspensão da exigibilidade do crédito tributário até o julgamento final do recurso voluntário, bem como o fornecimento de CPD-EN.

Em 11/09/2012 foi proferida sentença concedendo a segurança, para ratificar integralmente os termos da liminar.

Ao apreciar a apelação da Fazenda Nacional, o TRF/4ª Região negou-lhe provimento, mantendo a sentença, conforme acórdão lavrado em 27/07/2016, o qual contém a seguinte ementa:

“TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. LANÇAMENTO FISCAL. ABRANGÊNCIA DA IMPUGNAÇÃO E DO RECURSO. IDENTIDADE DA BASE DE CÁLCULO DOS TRIBUTOS. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS.

1. No regime de apuração pelo lucro presumido, identificam-se as bases de cálculo de PIS, COFINS, IRPJ e CSLL com a receita bruta. Desse modo, versando a impugnação sobre a base de cálculo de IRPJ e de CSLL, a discussão estende-se também ao PIS e à COFINS, pois o fato que ensejou o lançamento fiscal enquadra-se na hipótese de incidência de todos os tributos.

2. Aplicando-se as conclusões da autoridade julgadora igualmente ao PIS e à COFINS, o efeito suspensivo decorrente do recurso voluntário abrange a totalidade dos tributos objeto da autuação fiscal, cuja exigibilidade deve ser suspensa até o julgamento final na esfera administrativa.

3. O fato de não constar especificamente na impugnação razões relativas à COFINS e ao PIS não afasta a possibilidade de recurso ao Conselho de Contribuintes, porque todos os tributos (IRPJ, CSLL, COFINS e PIS) relacionam-se à mesma base de cálculo, demandando julgamento coerente.”

A União opôs embargos de declaração, os quais foram rejeitados, conforme acórdão de 26/10/2016.

A Fazenda Nacional apresentou recurso especial, o qual não foi conhecido pelo STJ, conforme acórdão lavrado em 16/05/2017, prevalecendo, portanto, o julgado pelo TRF/4ª Região cuja ementa foi transcrita acima.

A ação transitou em julgado em 08/09/2017.

Diante do exposto, o referido processo foi encaminhado ao CARF, para que seja julgado em conjunto com este, em cumprimento à decisão judicial transitada em julgado.

Afinal, vieram os autos a este Conselheiro para relato e voto.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Relator.

O recurso voluntário de I. L. FERREIRA & CIA LTDA é tempestivo e sua matéria se enquadra na competência deste Colegiado. Os demais pressupostos de admissibilidade igualmente foram atendidos.

A Recorrente traz em sede preliminar duas questões que merecem nossa análise *a priori*.

A primeira refere-se à suposta aplicação, por parte do acórdão recorrido, da revelia e confissão no tocante à exigência das contribuições referentes ao PIS e à COFINS. Isso porque, segundo a Recorrente, a matéria de fato contraditada, embora condizentes ao IRPJ e à CSLL, alcançariam de igual forma as duas contribuições. Em outras palavras, a exigência do PIS e da COFINS seria reflexa do lançamento de IRPJ e da CSLL.

Esta questão restou superada por força da sentença proferida nos autos do mandado de segurança n.º 5008201-68.2011.404.7110/RS, mantida pelos tribunais superiores, e cujo trânsito em julgado operou-se na data de 08/09/2017. O provimento judicial determinou, *ipsis litteris*, “*a suspensão da exigibilidade dos créditos tributários relativos a PIS e COFINS representados nos processos administrativos n.º 13001-000.044/2010-51 e n.º 13001-000.206/2010-51, até decisão final no recurso voluntário interposto pela parte impetrante perante o Conselho de Contribuintes*”.

Isso porque considerou que todos os débitos, de IRPJ, CSLL, COFINS e PIS, “*são matérias relacionadas à mesma base de cálculo e que demandam julgamentos coerentes*”.

Por força da referida sentença judicial, a decisão proferida nestes autos em relação ao IRPJ e à CSLL deverá ser aplicada igualmente ao PIS e à COFINS, exigidas no mesmo procedimento fiscal que deu origem ao presente processo e foram desmembrados para serem cobradas nos autos do processo n.º 13001.000206/2010-51.

A sentença judicial nos autos do mandado de segurança n.º 5008201-68.2011.404.7110/RS e as decisões posteriores que a ratificaram estão todas anexadas ao processo n.º 13001.000206/2010-51, que deverá seguir em apenso a este daqui para frente.

Por todo o exposto nego provimento ao recurso neste ponto.

A segunda preliminar é de nulidade do acórdão recorrido por alegado cerceamento do direito de defesa da Recorrente. Segundo a Contribuinte, as conclusões fáticas a que chegou o acórdão recorrido foram calcadas em supostas evidências (contratos) que não constam dos autos. *“Assim sendo, foi restringida a defesa da ora Recorrente, eis que não há como se infirmar de que forma concluiu o acórdão que os contratos não eram mistos”*.

Também neste segundo ponto, não há razão nenhuma na argumentação da Recorrente. Isso porque tanto a impugnação quanto o acórdão recorrido restringiram-se à análise da questão de direito posta em discussão, qual seja, a aplicação da alíquota de presunção do lucro no caso de empresas que exerçam atividades de empreitada com ou sem o emprego de materiais.

Como já dito no Relatório, a Contribuinte foi extremamente econômica em suas alegações no recurso de impugnação ao lançamento. Vejam, nas próprias palavras da Contribuinte, as alegações constantes do recurso primeiro:

- a) Inscrita no CNPJ sob o nº 01.958.531/0001-54, a empresa possui como atividade principal a prestação de serviços de construção de estações e redes de distribuição de energia elétrica e, como atividade secundária, o transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudanças, intermunicipal, interestadual e internacional (precisamente, realiza o transporte do material empregado na execução de sua atividade principal);
- b) No regime tributário do lucro presumido, a legislação aplicável estabelece que nas situações onde a participação da empresa resume-se a locação de mão de obra especializada (sem emprego de materiais de qualquer espécie por parte da empresa prestadora de serviço), aplica-se o percentual de presunção de lucro de 32% sobre a receita bruta do trimestre, aplicando-se esse percentual tanto para o IRPJ quanto para a CSLL (conforme Solução de Consulta nº 41/2008 da Secretaria da Receita Federal 4ª Região Fiscal). Na situação inversa, onde a contratação envolve apenas o emprego de materiais pela contratada sem locação de mão de obra, o cálculo tributário é realizado aplicando-se os percentuais de presunção de lucro de 8% para o cálculo do IRPJ e 12% para o cálculo da CSLL (conforme art. 518 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR).
- c) Como terceira e última hipótese, nos casos onde a contratação envolve tanto o emprego de mão de obra especializada quanto o emprego de material em qualquer quantidade por parte da empresa prestadora de serviço (situação em que se enquadra a empresa signatária), a legislação tributária permite a utilização do percentual mais benéfico ao contribuinte, no caso, a aplicação do percentual de 8% de presunção de lucro para o cálculo do IRPJ e 12% para o cálculo da CSLL, conforme dispõe o Ato Declaratório Normativo Normativo COSIT nº 06/97 e a Solução de Consulta nº 52, da 8ª Região Fiscal, em 7 de Março de 2005.

d) Ocorre que o douto fiscal, ao analisar as informações e documentos apresentados, desconsiderou o fato de que a empresa signatária atua no regime misto de contratação de mão de obra especializada com emprego de materiais e, portanto, pode usufruir do benefício de aplicar o percentual mais benéfico para si, no caso, a aplicação do percentual de 8% de presunção de lucro para o cálculo do IRPJ e da CSLL. Ao desconsiderar essa possibilidade, o douto fiscal considerou erroneamente que a empresa signatária deveria obrigatoriamente aplicar nos contratos de mão de obra o percentual de 32% sobre a receita bruta tanto para o IRPJ quanto para a CSLL e, nos contratos de emprego de materiais, deveria aplicar o percentual de 8% e 12% para o cálculo do IRPJ e da CSLL, o que obviamente gerou diferença a ser recolhida.

Ora, percebe-se claramente que a pendenga foi iniciada pela Recorrente haja vista sua irresignação com o fato de a Autoridade Fiscal ter, nas suas próprias palavras, aplicado aos contratos de mão de obra o percentual de 32% e nos contratos de emprego de materiais as alíquotas de 8 e 12%. Em seu recurso defende que ao seu caso deveria ser aplicada tão somente a alíquota de 8%, para qualquer situação (seja no caso de fornecimento apenas de serviços, seja no caso de fornecimento tão somente de materiais, ou ainda no caso de fornecimento de serviços e materiais), haja vista que atuaria no regime misto de contratação.

Portanto, não se tratou, pelo menos não foi arguido em nenhum momento pela Recorrente em sua impugnação, de matéria de prova (questões de fato). Quais seriam essas questões de fato? Ora, os modos de contratação, se exclusivamente de prestação de serviços, se somente de fornecimento de materiais, ou se mistos forem. Tais modos de contratação estão perfeitamente identificados no Relatório da Ação Fiscal às e-fls. 109 e, segundo a Autoridade Fiscal, foram determinados segundo informações fornecidas pela própria Contribuinte em resposta ao Termo de Solicitação de Esclarecimentos de e-fls. 30. A resposta da Contribuinte ao respectivo Termo de Solicitação de Esclarecimentos consta do processo às e-fls. 31/32, onde para cada contrato informa o modo de contratação.

Essas provas constam do processo e não foram questionadas pela Recorrente na sua impugnação. Assim, são totalmente descabidas as arguições de nulidade da decisão recorrida por cerceamento do direito de defesa, pois a matéria tratada no acórdão refere-se tão somente a questões de direito, razões essas provocadas pela própria Impugnante em seu recurso à primeira instância.

Nego, portanto, provimento ao recurso no ponto.

Passemos, pois, às questões de mérito. O recurso voluntário repete as arguições constantes da impugnação, ou seja, que segundo o disposto no ADN COSIT n.º 06/1997 e na Solução de Consulta n.º 52, da 8ª Região Fiscal, editada em 07/03/2005, a alíquota de presunção aplicável à determinação da base tributável do IRPJ e da CSLL deveria ser de 8%, pois atuaria em atividades de empreitadas mistas (prestação de serviços e fornecimento de materiais em qualquer quantidade).

Como já dissemos anteriormente, percebe-se que a Recorrente quer nos fazer crer que o fato de exercer atividade de empreitada mista seria suficiente para que todo o seu

faturamento, independentemente do modo de contratação, ficasse sujeito à alíquota de presunção do lucro de 8% para a apuração do IRPJ e da CSLL.

Para tanto, intentou no seu recurso desqualificar a decisão recorrida, que não teria dado a melhor exegese aos atos normativos emanados da própria Receita Federal.

Lendo atentamente a decisão recorrida, não vejo nenhuma incongruência de raciocínio nem erro algum relativamente à interpretação dada aos citados atos normativos. Ao contrário, a DRJ/POA foi extremamente didática ao discorrer sobre cada um dos referidos atos, chegando à conclusão absolutamente lógica e condizente com a jurisprudência deste Tribunal Administrativo.

Essa conclusão não pode ser outra senão a da aplicação da alíquota de presunção do lucro de acordo com o modo de contratação realizado pela Contribuinte. Assim, para que não paire nenhuma dúvida à Recorrente sobre a forma correta de proceder no caso concreto vamos tentar esclarecer mais uma vez:

- 1) As empresas, tais e quais a Recorrente, podem estabelecer diversos modos de contratação (ou atividades):
  - a. Prestação de serviços (alíquota de 32%);
  - b. Fornecimento de materiais (alíquota de 8%);
  - c. Prestação de serviços e fornecimento de materiais, em qualquer quantidade (alíquota de 8%).
- 2) As empresas podem exercer tão somente um modo de contratação, como também podem contratar dois ou os três modos ao mesmo tempo;
- 3) Se exercer mais de uma atividade (ou modo de contratação) deverá aplicar as alíquotas de presunção do lucro de forma individualizada.

Vamos fazer uma demonstração através de um exemplo numérico: Se determinada empresa faturou R\$1.000.000,00 em um contrato tão somente de prestação de serviços e mais R\$1.000.000,00 em um contrato de prestação de serviços com fornecimento de materiais (misto), o lucro presumido para determinado período seria o resultado da aplicação das alíquotas de 32% sobre o primeiro contrato mais 8% sobre o segundo contrato, resultando em uma base de cálculo para o IRPJ de R\$800.000,00.

Vejam como a decisão recorrida se manifestou a respeito:

Note-se primeiramente que, sendo exercidas atividades diversificadas, será aplicado o percentual correspondente a cada atividade, isto é, o lucro referente a cada uma das atividades será determinado mediante a aplicação do percentual de presunção de cada atividade sobre a receita respectiva.

Os atos mencionados na impugnação apenas corroboram tal afirmativa. Senão, vejamos.

O Ato Declaratório Normativo Cosit nº 06/1997 admite que, em se tratando de construção por empreitada, o percentual de presunção 8% pode ser aplicado apenas nos casos em que houver também emprego de materiais, ficando o percentual de 32% reservado à atividade de construção por empreitada, com emprego exclusivamente de mão-de-obra:

(...)

Verifica-se que o Ato Declaratório Normativo não faz referência a empresas, mas sim a atividades, isto é, se uma empresa exercer atividades nas duas modalidades de empreitada (com e sem emprego de materiais), cada uma das duas alíquotas será aplicada separadamente sobre a receita auferida em cada uma das atividades.

Já a ementa da Solução de Consulta nº 52/2005, da SRRF da 8ª Região, em vez de fazer menção a atividades, refere-se a pessoas jurídicas, de forma que ela pode conduzir ao entendimento (equivocado) de que o percentual de 8% poderia ser aplicado sobre a totalidade das receitas de uma empreiteira que empregasse materiais, mesmo que apenas em algumas de suas empreitadas:

(...)

Todavia, o item 12 da Solução de Consulta afasta a possibilidade desse entendimento, pois nele assevera-se que:

*Deve-se destacar que o artigo 223, § 3º do RIR/1999, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, estabelece que, no caso de atividades diversificadas, para o fim de se determinar a base de cálculo do imposto de renda, será aplicado o percentual correspondente a cada atividade.*

O problema repete-se na ementa da Solução de Consulta nº 41/2008, da SRRF da 4ª Região, que também faz menção a empresas em vez de a atividades:

(...)

Mais uma vez a expressão "receita bruta auferida" não está qualificada, isto é, da simples leitura da ementa não é possível saber se a referência é à receita bruta auferida pela pessoa jurídica (em sua totalidade) ou se é à receita bruta auferida pela pessoa jurídica no exercício da atividade de empreitada (com emprego de materiais, ou sem emprego de materiais). Novamente, todavia, é possível recorrer ao texto da Solução de Consulta para esclarecer esse ponto. Segundo ele:

*[...] a construção por administração ou por empreitada enquadrar-se-á como "prestação de serviços em geral", nos termos do art. 15, § 1º, III, "a", da Lei nº 9.249, de 1995, quando houver emprego unicamente de mão-de-obra, ou seja, sem o emprego de materiais. Nessa hipótese, o percentual a ser aplicado para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ é de 32% (trinta e dois por cento) e da CSLL é também de 32% (trinta e dois por cento) sobre a receita bruta.*

*8. Por outro lado, quando houver emprego de materiais, em qualquer quantidade, o percentual a ser aplicado, para determinação da base de cálculo do IRPJ é de 8% (oito por cento) e da CSLL é de 12% (doze por cento) sobre a receita bruta. Com efeito, os custos da prestação de serviços com fornecimento de material são superiores aos da mesma atividade desenvolvida unicamente com emprego de mão-de-obra, razão da aplicação de percentual diferenciado.*

[...]

*Finalizando, salienta-se que, no caso de pessoa jurídica que exerça atividades diferenciadas, deverá segregar as receitas oriundas de cada atividade e aplicar o percentual correspondente a cada uma delas, conforme disposto no art. 15, § 2º, da Lei nº 9.249, de 1995, e no geral, observar as Instruções Normativas SRF nos 093, de 24 de Dezembro de 1997, e 390, de 30 de janeiro de 2004, e alterações, que consolidaram as normas aplicadas ao IRPJ e a CSLL, respectivamente.*

Não há, portanto, reparos a fazer no tocante aos percentuais de presunção de IRPJ e CSLL adotados pela fiscalização.

Portanto, perfeitas as conclusões estabelecidas no acórdão recorrido, eis que em nada contradizem o disposto tanto no ADN COSIT nº 06/1997 como na Solução de Consulta nº 52, da 8ª Região Fiscal, editada em 07/03/2005, paradigmas adotados pela Recorrente para estabelecer seu entendimento (errôneo) da matéria em discussão.

Apenas para não se dizer que fomos omissos em relação a algum ponto do recurso, alega a Recorrente que “data venia, **mas em nenhum momento** o ADN COSIT 06 / 97 utiliza a expressão atividade; ao contrário, tal ato normativo, que vincula as decisões da própria RFB, refere expressamente que 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” de “8% (oito por cento) quando houver emprego de materiais, **em qualquer quantidade**”.

Ora, a própria Recorrente se contradiz frontalmente ao primeiramente dizer que o ADN COSIT 06/97 “**em nenhum momento**” utiliza a expressão atividade; logo em seguida, na mesma frase, ao reproduzir o teor do referido ADN COSIT, qual a primeira expressão do aventado trecho? Justamente a palavra **atividade**.

Fiz questão de frisar essa impropriedade apenas para expor a fragilidade do recurso que, ao que parece, sem ter encontrado razões sólidas para defender a impropriedade do lançamento acaba por se perder em contradições óbvias como essa.

Posso dizer o mesmo em relação à defesa que faz a respeito da alegada falta de tipicidade, ausência de culpabilidade, ou mesmo da inconstitucionalidade da multa de ofício aplicada. A Recorrente escreveu exatas 22 laudas a respeito do suposto excesso de exigibilidade no tocante à multa aplicada, praticamente metade do recurso, para tratar de matéria que não foi sequer aventada na impugnação, o que por si só já seria impeditivo de apreciação por parte deste Colegiado, haja vista a manifesta preclusão. Como não se trata de tema afeto à ordem pública, carece de competência a esta Autoridade Julgadora de segunda instância para tomar conhecimento de matéria não trazida quando da impugnação. Se assim o fizesse decorreria a supressão de instância de julgamento, pela falta de apreciação de tal matéria por parte da Autoridade Julgadora de piso.

Além do mais, mesmo que não se tratasse de matéria preclusa, tendo fundamento em questões afetas à constitucionalidade, a Súmula nº 2 do CARF também impediria sua apreciação.

Súmula CARF nº 2:

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

O decidido quanto ao IRPJ deve ser aplicado integralmente à CSLL, por força de sua reflexividade.

Por todo o exposto, voto por afastar as arguições de nulidade da decisão recorrida e, no mérito, negar provimento ao recurso, devendo tal decisão ser aplicada também ao PIS e à COFINS, exigidos no processo n.º 13001.000206/2010-51, por força de sentença judicial transitada em julgado.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves