



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13609.720759/2009-51
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-006.078 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de agosto de 2023
Recorrente FELT MONTAGEM INDUSTRIAL LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2005

LUCRO PRESUMIDO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. COM E SEM 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 e 12% (doze por cento) para o CSLL, no caso de prestação de serviço com emprego de material.

As demais receitas decorrentes de prestação de serviços, salvo as exceções especificadas pela legislação, sem o emprego de material sujeitam-se ao percentual de presunção de 32% (trinta e dois por cento), para ambos os tributos.

PROVA. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA.

Não basta a escrituração contábil para fazer prova a favor do contribuinte, é preciso que os fatos registrados na contabilidade estejam comprovados por documentos hábeis, conforme dispõe o §1º do art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para exonerar parte dos créditos tributários exigidos, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Efigênio de Freitas Júnior, Jeferson Teodorovicz, Fábio de Tarsis Gama Cordeiro, Fredy José Gomes de Albuquerque, José

Eduardo Genero Serra, Viviani Aparecida Bacchmi, Thais De Laurentiis Galkowicz e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

Trata-se de autos de infração para cobrança de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), referentes ao ano-calendário 2005, no montante total de R\$664.383,98 incluídos principal, juros de mora e multa de ofício de 75% (e-fls. 3).

2. A infração apurada refere-se à aplicação incorreta do percentual de presunção sobre a receita bruta para determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL no regime do lucro presumido.

3. Após analisar declarações (DIPJ/Dirf), documentos, escrituração contábil, contratos e notas fiscais de prestação de serviço do contribuinte a fiscalização apurou aplicação incorreta do coeficiente de 8% sobre as receitas da atividade de obras de manutenção e montagem de instalações elétricas, proveniente de receita na prestação de serviços com emprego unicamente de mão de obra, quando o correto seria 32%. Assim, segregou as receitas sujeitas aos percentuais de 32% e 8% e apurou o IRPJ. Em relação à CSLL, de igual forma, segregou as receitas sujeitas aos percentuais de 32% e 12% e apurou a referida contribuição.

4. Conforme Termo de Verificação, a autoridade fiscal elaborou planilhas com apuração mensal de receita de serviços com emprego de materiais (8%; e-fls. 33-36) e receita de serviços com emprego unicamente de mão de obra (32%; e-fls. 37-43), deduziu os valores retidos na fonte e declarados em DCTF, o que resultou na planilha consolidada com os valores apurados de IRPJ e CSLL (e-fls. 32).

5. Em impugnação, conforme acórdão recorrido, o contribuinte alegou, em síntese, que todas as operações realizadas ocorreram com emprego de materiais, ou seja, não teria havido prestação de serviços ou contrato sem emprego de material. Alegou ainda, nulidade do auto de infração, improcedência da exigência, requereu perícia e, por fim, o cancelamento do auto de infração.

6. A Turma julgadora de primeira instância, por unanimidade, indeferiu o pedido de perícia; afastou a nulidade e julgou procedente o lançamento, conforme ementa abaixo transcrita (e-fls. 648-677):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/03/2005, 30/06/2005, 30/09/2005, 31/12/2005

APLICAÇÃO INDEVIDA DE COEFICIENTE DE DETERMINAÇÃO DO LUCRO.

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 será de trinta e dois por cento quando houver emprego unicamente de mão de obra: Lado outro, é indispensável a comprovação, de forma insofismável, com base em elementos probatórios hábeis, da

efetividade do emprego de materiais, para ensejar a determinação mediante aplicação do percentual de oito por cento.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

O decidido no lançamento do IRPJ deve ser estendido ao lançamento das exações decorrentes, em face da relação de causa e efeito que os vincula.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

7. Cientificado da decisão de primeira instância em 27/04/2010, o contribuinte interpôs recurso voluntário em 26/05/2010, com as alegações a seguir (e-fls. 683 e seg.):

i) Nulidade do acórdão recorrido por preterição de direito de defesa, sob o fundamento de que os argumentos da decisão recorrida para indeferimento da prova pericial são contraditórios às razões expendidas para manutenção do lançamento;

ii) ilegalidade do crédito tributário constituído por falta de discriminação na nota fiscal do material aplicado no serviço contratado;

iii) a contabilidade, desde que não desclassificada pelo Fisco, é elemento de prova dos fatos alegados, principalmente quando há pedido de perícia requerido com base na escrituração;

iv) o lançamento deve ser cancelado, porquanto fora lavrado com base em presunção simples, sem que o Fisco esgotasse todos os meios probatórios;

v) o fato de incidir ISS (imposto sobre serviços) ora sobre o valor total da nota fiscal, ora sobre a diferença entre o valor total e o valor do material indicado no documento não pode ser considerado como elemento probatório da acusação fiscal;

vi) os serviços contratados obedecem a uma sequência de serviços com um mesmo contratante, de uma mesma obra e no mesmo local, envolvendo, sempre emprego de material;

xiii) por fim, requer o provimento do recurso voluntário.

8. É o relatório.

Voto

Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior, Relator.

9. O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Passo à análise.

10. Trata-se de auto de infração em que a fiscalização apurou a aplicação incorreta do percentual de presunção sobre receita bruta para determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

11. Cinge-se a controvérsia, portanto, a verificar se na prestação de serviço realizada pela recorrente houve o emprego de material, o que atrai o percentual de presunção reduzido de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL), ou empregou-se unicamente mão de obra, cujo percentual de

presunção é 32% (IRPJ e CSLL).

Preliminar

Nulidade do acórdão recorrido por preterição do direito de defesa

12. Aduz a recorrente nulidade do acórdão recorrido por preterição de direito de defesa sob o fundamento de que os argumentos da decisão recorrida para indeferimento da prova pericial são contraditórios às razões expendidas para manutenção do lançamento.

13. Argumenta que o acórdão recorrido *“para indeferir a prova pericial sustenta que a matéria tratada nos autos não dependia de nenhum pronunciamento técnico”*, todavia, *“afirma que analisando a documentação juntada pela Impugnante, ora Recorrente, por amostragem, fls. do "Livro Razão" conclui que tecnicamente a contabilidade da Recorrente, não se prestaria a fazer a prova buscada pela defendente, admitindo, entretanto, de forma incontroversa, que a contabilidade registra sim, emprego de material em todas obras”*.

14. Por fim, sustenta, a necessidade de prova pericial requerida, *“máxime, considerando que a própria decisão reconhece a existência de contratos para todos os negócios; emissão de notas fiscais para todas operações realizadas; contabilização de toda documentação emitida, e, principalmente pelo fato de apropriação dos custos contábeis com emprego de material em todas obras”*.

15. Sem razão a recorrente.

16. Observe-se inicialmente que a decisão recorrida pontuou que a recorrente deveria apresentar junto com a impugnação elementos probatórios hábeis e suficientes para comprovar o emprego de materiais nas prestações de serviços. Em razão dessa não apresentação, examinou detidamente a escrituração contábil e constatou insuficiência probatória no emprego de materiais em cada uma das obras contratadas, individualmente. Veja-se:

Portanto, mister se fazia que a defendente **tivesse apresentado com a impugnação, elementos comprobatórios hábeis, suficientes para comprovar que também em relação às notas fiscais relacionadas na planilha "Notas fiscais de Serviços com Emprego Unicamente de Mão de obra" ocorreu emprego de materiais.**

À falta desses elementos e levando em conta que as notas fiscais, de fato, efetivamente não fazem qualquer referência ao emprego de materiais, **insta analisar, detidamente a escrituração contábil apresentada**, para verificar em relação a cada uma das notas fiscais dessa planilha que foram objeto de aplicação do coeficiente de 32% (trinta e dois por cento), quais delas se refeririam a *“obras”*, em que, insofismavelmente, teriam ocorrido emprego de material.

[...]

Destaque-se, como já foi mencionado, que as notas fiscais referenciadas não fazem menção à qualquer emprego de material, e que **a escrituração contábil mostrou-se insuficiente para comprovar, de forma cabal e insofismável, o emprego de materiais em cada uma das obras contratadas, individualmente.** Destarte, estando comprovado o fato constitutivo do direito de lançar da fiscalização, competia à defendente alegar os fatos impeditivos, modificativos ou extintivos e além de alegar, comprovar, efetivamente, mediante a apresentação de elementos probatórios hábeis.

Averbe-se **que diante dos documentos trazidos aos autos nem sequer ficou comprovado que a empresa foi contratada, em todos os casos, individualmente,**

para prestar serviços com emprego de materiais, o que seria indispensável. Ao contrário, o que ficou comprovado é que há serviços em que não haverá emprego de materiais. (Grifo nosso)

17. Transcrevo a seguir o trecho que a recorrente menciona em seu recurso voluntário que a decisão recorrida teria admitido *“que a contabilidade registra sim, emprego de material em todas obras”*:

Portanto, tecnicamente, afigura-se lícito afirmar que a conta contábil referida (*"02112 - "Obra Gerdau S/A", sub-conta "02129 Material Aplicado"*), diferentemente do argumento de defesa precípua a que se apegava a defendente, **não "registra de forma individualizada o custo de cada obra", mas registra sim a apropriação dos custos com emprego de material em todas as obras, indistintamente, para esse cliente tomador de serviços**, ainda que se tratem de contratos diferentes e de contratações cujas especificações das obras contratadas também **são diferentes e não necessariamente prevêm, todos eles, a prestação de serviços com emprego de material.** (Grifo nosso)

18. Como se vê, a decisão recorrida explicita que a recorrente não *“registra de forma individualizada o custo de cada obra”*, mas, sim, a apropriação dos custos com emprego de material em todas as obras, indistintamente, para esse cliente tomador de serviços - [utilizou-se como exemplo a conta Obra Gerdau S/A], mesmo no caso de contratações cujas especificações das obras contratadas sejam diferentes e não necessariamente prevejam a prestação de serviços com emprego de material. É dizer, a decisão recorrida utilizou de um exemplo para demonstrar a insuficiência probatória.

19. Nesse sentido, nota-se que a decisão recorrida, analisou de forma detalhada a matéria e negou, de forma fundamentada, o pedido de perícia/diligência. Veja-se:

No presente caso, qualquer análise a ser procedida por perito, além de **não depender de conhecimento especial de técnico**, afigura-se desnecessária ante a constatação de que **os documentos já aportados aos autos pela fiscalização são suficientes para que o julgador firme a sua convicção acerca do litígio, tendo em vista que o processo foi instruído com cópias de documentos relacionados, bastantes, nas circunstâncias, para o perfeito entendimento e solução do litígio fiscal.**

Conforme explicitado, ante as peculiaridades do processo em tela, tendo em vista a substância, pois, dos elementos juntados aos autos pela fiscalização, que corroboram, de forma incontestada, as irregularidades capituladas, a produção de prova pericial além de desnecessária é descabida, pois que sua realização configura procedimento prescindível, por não contribuir para um possível deslinde de algo que a requerente quisesse ver dirimido. Portanto inócua.

Em suma, além de o pedido de diligência e perícia se destinar a apurar fatos vinculados à escrituração comercial ou a documentos que estão na posse da requerente, elementos estes que, se fosse o caso, **bastava ela própria ter juntado, por cópia, aos autos, não se pode olvidar que, na hipótese, os elementos contidos no processo são suficientes, por si só, para subsidiar a convicção do julgador.**

Assim sendo, com estes fundamentos e com fulcro nos arts. 18, 28 e 29, do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993, reputa-se desnecessária e prescindível a produção de prova pericial, rejeitando-se, liminarmente, o requerimento. (Grifo nosso)

20. A meu ver, não merece reparos a decisão recorrida.

21. Observo ainda que ao impugnar a exigência fiscal cabe ao contribuinte apresentar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões, bem como os elementos probatórios que possuir. A autoridade julgadora, por sua vez, ao apreciar as provas colacionadas aos autos formará livremente sua convicção, e somente determinará diligências e/ou perícias caso entenda necessário e indeferirá, de forma fundamentada, as que considerar prescindíveis¹.

22. Portanto, não cabe ao julgador determinar diligência e/ou perícia para que sejam juntadas aos autos provas que deveriam ter sido apresentadas pela recorrente; é dizer, *“a busca pela verdade material não autoriza o julgador substituir os interessados na produção de provas”*².

23. É o caso. O feito está bem instruído com os elementos necessários para o julgamento. Portanto, correta a decisão recorrida ao indeferir o pedido de perícia.

Mérito

24. Conforme relatado, a autoridade fiscal analisou declarações (DIPJ/Dirf), documentos, escrituração contábil e fiscal, contratos e notas fiscais de prestação de serviço e apurou aplicação incorreta do coeficiente de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL) sobre as receitas da atividade de obras de manutenção e montagem de instalações elétricas, proveniente de receita na prestação de serviços com emprego unicamente de mão de obra, quando o correto seria 32%.

25. Apontou como fundamento a Lei nº 9.249, de 1995, art., §1º, III, “a” e o Ato Declaratório Normativo Cosit (ADN) nº 06, de 13/01/1997, citado também pela recorrente, o qual define 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%, quando houver emprego de materiais, em qualquer quantidade, e de 32%, quando houver emprego unicamente de mão de obra, ou seja, sem o emprego de materiais.

26. A seguir a narrativa dos fatos apurados pela autoridade fiscal (e-fls. 23):

Sendo assim, de posse das notas fiscais de serviços prestados, **separamos as notas fiscais emitidas provenientes de serviços prestados onde houve fornecimento de materiais, dos serviços prestados onde houve o emprego unicamente de mão de Obra.**

Com as notas fiscais emitidas provenientes de serviços prestados onde houve fornecimento de materiais, apuramos o valor mensal da receita de serviços com

¹ Cf. Decreto nº 70.235, de 1972. Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993). [...] Art. 28. Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis, e dela constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993).

² LÓPEZ, Maria Teresa Martínez; NEDER, Marcos Vinícius. Processo administrativo fiscal federal comentado. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 426

fornecimento de materiais, como demonstra a planilha RECEITA DE SERVIÇOS COM EMPREGO DE MATERIAIS, anexa (fls. 69 a 70).

Sobre os valores de receita trimestral de **prestação de serviços onde houve emprego de materiais apurados**, como demonstra a Planilha RECEITA CONSOLIDADA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS anexa (fls. 68), **aplicamos o percentual de 8%** para obter a base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica - IRPJ, obedecendo ao disposto na Instrução Normativa nº 93, de 1997, art. 30, §2º, inciso IV, letra *d* e no Ato Declaratório Normativo nº 6, de 1997, item I, letra *b*, como demonstra a planilha DEMONSTRAÇÃO DE SITUAÇÃO APURADA - IRPJ/CSLL - LUCRO PRESUMIDO anexa (fls. 67).

Com as notas fiscais emitidas provenientes de serviços prestados onde houve unicamente o emprego de mão de obra, ou seja, sem o fornecimento de materiais, apuramos o valor mensal da receita de serviços com emprego unicamente de mão de obra, obedecendo ao disposto na Lei nº9.249, de 1995, artigo 15, §1º, inciso III, letra *a*, como demonstra a planilha RECEITA DE SERVIÇOS COM EMPREGO UNICAMENTE DE MÃO DE OBRA, anexa (fls. 36 a 42).

Sobre os valores de receita trimestral de **prestação de serviços apurados, com emprego unicamente de mão de obra**, como demonstra a Planilha RECEITA CONSOLIDADA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS anexa (fls. 68), **aplicamos o percentual de 32%** para obter a base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica - IRPJ, como demonstra a planilha DEMONSTRAÇÃO DE SITUAÇÃO APURADA - IRPJ/CSLL - LUCRO PRESUMIDO anexa (fls. 67).

Somando-se os dois valores apurados, obtivemos o valor trimestral da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica (lucro presumido), onde calculamos o valor do imposto devido aplicando-se a alíquota de 15%, e **deduzindo-se os valores declarados na DCTF e os valores retidos na fonte**, chegamos ao valor da diferença apurada do imposto de renda da pessoa jurídica, como demonstra a planilha anexa DEMONSTRAÇÃO DE SITUAÇÃO APURADA - IRPJ/CSLL - LUCRO PRESUMIDO (fls. 67).

[...]

O percentual correto a ser aplicado para a obtenção da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica, com base no lucro presumido é o de 8% sobre a receita bruta auferida no período com a prestação de serviços com o emprego de materiais e de 32% sobre a receita bruta auferida no período com a prestação de serviços com o emprego unicamente de mão de obra, ou seja, sem emprego de materiais (IN nº 93, de 1997, art. 30, §2º, inciso IV, letra *d* e ADN nº 6, de 1997, item I, letra *b*), devido a atividade comercial do contribuinte, que é a prestação de serviços na construção civil, conforme dispõe a Lei nº9.249, de 26 de dezembro de 1995, artigo 15, *caput* e §1º, inciso III, letra *a*: [...].

Sendo assim, efetuamos o lançamento de ofício das diferenças apuradas do imposto de renda da pessoa jurídica, como demonstra a planilha anexa DEMONSTRAÇÃO DE SITUAÇÃO APURADA - IRPJ/CSLL - LUCRO PRESUMIDO (fls. 31).

[...]

Sendo assim, sobre a receita de serviços trimestral **sem o emprego de materiais, aplicamos o percentual de 32%** e sobre a receita de serviços trimestral **com emprego de materiais, aplicamos o percentual de 12%** (Solução de Consulta nº 248, de 20/12/2007), para a obtenção da **base de cálculo da CSLL**, onde calculamos o valor da contribuição devida aplicando-se a alíquota de 9%, obedecendo ao disposto na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, art. 37, e sobre deduzindo-se os valores declarados na DCTF e os valores retidos na fonte, efetuamos o lançamento de ofício das diferenças apuradas da contribuição, como demonstra a planilha anexa DEMONSTRAÇÃO DE SITUAÇÃO APURADA - IRPJ/CSLL - LUCRO PRESUMIDO (fls. 31). (Grifo nosso)

27. Como se vê, a autoridade fiscal elaborou planilhas com apuração mensal de receita de serviços com emprego de materiais (8%, IRPJ e 12%, CSLL; e-fls. 33-36) e receita de

serviços com emprego unicamente de mão de obra (32%, IRPJ e CSLL; e-fls. 37-43), deduziu os valores retidos na fonte e declarados em DCTF, o que resultou na planilha consolidada a seguir com as diferenças apuradas de IRPJ e CSLL (e-fls. 32):

Contribuinte: FELT ELETRICIDADE INDUSTRIAL LTDA
CNPJ: 05.452.327/0001-18

Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - Lucro Presumido - Ano-calendário de 2005													
	Receita Bruta sujeita ao Perc. 32%	Resultado da Aplic. Do Perc. 32%	Receita Bruta sujeita ao Perc. 8%	Resultado da Aplic. Do Perc. 8%	Lucro Presumido	Outras Receitas Perc. 100%	Base de Cálculo do IRPJ	Valor do IRPJ	Valor do Adicional do IRPJ	Valor do IRPJ Apurado	Valor Declarado na DCTF	IRRF	Diferença Apurada
1o. Trimestre	992.269,71	317.526,31	265.373,08	21.229,85	338.756,15	-	338.756,15	50.813,42	27.875,62	78.689,04	17.067,89	303,02	61.318,13
2o. Trimestre	846.757,36	270.962,36	473.017,51	37.841,40	308.803,76	-	308.803,76	46.320,56	24.880,38	71.200,94	18.716,73	-	52.484,21
3o. Trimestre	683.872,00	218.839,04	570.289,77	45.623,18	264.462,22	-	264.462,22	39.669,33	20.446,22	60.115,56	17.922,55	419,33	41.773,68
4o. Trimestre	505.868,12	161.877,80	1.177.745,00	94.219,60	256.097,40	-	256.097,40	38.414,61	19.609,74	58.024,35	26.165,40	-	31.858,95
Total Anual	3.028.767,19							175.217,93	92.811,95	268.029,88	79.872,57	722,35	
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - Lucro Presumido - Ano-calendário de 2005													
	Receita Bruta sujeita ao Perc. 32%	Resultado da Aplic. Do Perc. 32%	Receita Bruta sujeita ao Perc. 12%	Resultado da Aplic. Do Perc. 12%	Outras Receitas Perc. 100%	Base de Cálculo da CSLL	Valor da CSLL	Valor Declarado na DCTF	Contrib. Social Retidas na Fonte	Diferença Apurada			
1o. Trimestre	992.269,71	317.526,31	265.373,08	31.844,77	-	349.371,08	31.443,40	1.012,82	-	30.430,58			
2o. Trimestre	846.757,36	270.962,36	473.017,51	56.762,10	-	327.724,46	29.495,20	1.594,27	-	27.900,93			
3o. Trimestre	683.872,00	218.839,04	570.289,77	68.434,77	-	287.273,81	25.854,64	2.753,46	-	23.101,18			
4o. Trimestre	505.868,12	161.877,80	1.177.745,00	141.329,40	-	303.207,20	27.288,65	1.273,10	574,00	25.441,55			
Total Anual	3.028.767,19						114.081,89	6.633,65	574,00	106.874,24			

28. Nos termos do art. 15 e 20, da Lei nº 9.249, de 1995, em regra, aplica-se o percentual de presunção de 8% e de 12%, respectivamente, sobre a receita bruta auferida para determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL no regime do lucro presumido. Entretanto, as prestadoras de serviços em geral, exceto nas hipóteses que especifica, estão sujeitas ao coeficiente de presunção de 32%. A legislação prevê ainda que no caso de atividades diversificadas dever ser aplicado o percentual correspondente a cada atividade:

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.

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

III - trinta e dois por cento, para as atividades de:

~~a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares;~~

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa; **(Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)**

[...]

§ 2º No caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade.

[...]

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) (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)

29. O Ato Declaratório Normativo Cosit n.º 6, de 1997, ao interpretar o referido art. 15 da Lei n.º 9.249, de 1995, especificava que para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ na atividade de construção por empreitada deveria ser aplicado sobre a receita bruta o percentual de 8% quando houvesse emprego de materiais, em qualquer quantidade; e de 32% quando houvesse emprego unicamente de mão-de-obra. Tal posicionamento estava alinhado com a Instrução Normativa n.º 93, de 1997. Veja-se:

Ato Declaratório Normativo Coordenação-Geral de Tributação - Cosit n.º 6, de 13 de janeiro de 1997

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 presumido³. (Grifo nosso).

Instrução Normativa SRF n.º 93, de 24 de dezembro de 1997

Art. 3º À opção da pessoa jurídica, o imposto poderá ser pago sobre base de cálculo estimada, observado o disposto no § 6º do artigo anterior.

§ 1º A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida na atividade.

§ 2º Nas seguintes atividades o percentual de que trata este artigo será de:

[...]

IV - 32 % (trinta e dois por cento) sobre a receita bruta auferida com as atividades de:

[...]

d) construção por administração ou por empreitada unicamente de mão-de-obra;

[...]

f) prestação de **qualquer outra espécie de serviço** não mencionada neste parágrafo. (Grifo nosso)

30. Ocorre que o referido ADN 06/96 e a IN 93/97 tornaram-se sem efeitos em face da Instrução Normativa n.º 480, de 2004, e atos supervenientes, que passaram a considerar que o serviço de construção por empreitada somente beneficiar-se-ia do percentual de presunção de 8% sobre a receita bruta na hipótese de o empreiteiro fornecer todo material – e não parcialmente como previsto anteriormente – indispensável para a execução da construção, o qual deve ser incorporado à obra. Veja-se:

Art. 1º [...]

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

[...]

II - **construção por empreitada com emprego de materiais**, a contratação por empreitada de construção civil, na modalidade total, fornecendo o empreiteiro todos

³ Inciso II revogado tacitamente Lei n.º. 9.718, de 1998 (art. 18, inciso III), que revogou o artigo 36 da Lei n.º. 8.981, de 1995, e permitiu, a partir de 1999, às pessoas jurídicas dedicadas à execução de obras de construção civil optarem pelo lucro presumido.

os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra.

[...]

§ 9º Para efeito do inciso II do § 7º não serão considerados como materiais incorporados à obra, os instrumentos de trabalho utilizados e os materiais consumidos na execução da obra.

[...]

Art. 32. As disposições constantes nesta Instrução Normativa:

[...]

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(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 539, de 25 de abril de 2005) (Grifo nosso).

31. Atualmente a matéria é tratada na Instrução Normativa nº 1700, de 2017, que adota a interpretação acima. Note-se que o texto legal – art. 15, §1º, III, “a” da Lei nº 9.249, de 1995 – permanece o mesmo em relação à “prestação de serviços em geral”; as exceções acrescidas pela Lei nº 11.727, de 2008, referem-se à área de saúde⁴. Veja-se:

Art. 33. A **base de cálculo do IRPJ**, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta definida pelo art. 26, auferida na atividade, deduzida das devoluções, das vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.

§ 1º Nas seguintes atividades o percentual de determinação da base de cálculo do IRPJ de que trata o caput será de:

[...]

II - **8% (oito por cento)** sobre a receita bruta auferida:

[...]

d) na atividade de construção por **empreitada com emprego de todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra**;

[...]

IV - **32% (trinta e dois por cento)** sobre a receita bruta auferida com as atividades de:

[...]

d) construção por administração ou por **empreitada unicamente de mão de obra ou com emprego parcial de materiais**;

[...]

Art. 34. A **base de cálculo da CSLL**, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de **12% (doze por cento)** sobre a receita bruta definida pelo art. 26, auferida na atividade, deduzida das devoluções, das vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.

⁴ Lei nº 9.249/95: Art. 15. [...] § 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de: [...]

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

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa; (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

§ 1º O percentual de que trata o caput será de **32% (trinta e dois por cento)** para as atividades de:

IX - construção por administração ou por empreitada **unicamente de mão de obra ou com emprego parcial de materiais**. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1881, de 03 de abril de 2019)

Art. 215. O **lucro presumido** será determinado mediante aplicação dos percentuais de que tratam o caput e os §§ 1º e 2º do art. 33 sobre a receita bruta [...].

32. Verifica-se, pois, não mais prevalecer a interpretação do ADN 06/97. Com efeito, o percentual de presunção de 8% somente se aplica às receitas decorrentes da prestação de serviços de construção na hipótese de contratação por empreitada na modalidade total, com fornecimento, pelo empreiteiro, de todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra. Adota-se o mesmo raciocínio para a CSLL aplicando-se o percentual de presunção de 12%.

33. No caso em análise, a recorrente alega que “*todas as operações realizadas no período fiscalizado, ou seja, em 2005, ocorreram com o emprego de materiais. Não houve nenhuma prestação de serviços, ou melhor, não houve cumprimento de nenhum contrato sem emprego de material*”. Esse o centro da controvérsia.

34. Ressalta que “*não coloca em todas as notas fiscais de prestação de serviços emitidas, o número das notas fiscais relativas ao material aplicado na respectiva obra. [...] só faz menção a essas notas de material aplicado, quando o contratante assim o exige*”. Todavia, “*tem o cuidado de contabilizar de forma individualizada, obra por obra, o custo pertinente a cada obra, quando todas essas notas fiscais de aplicação de material são devidamente indicadas, mediante sua contabilização de forma individualizada*”.

35. Observa ainda que “*a legislação aplicável a espécie, em momento algum fala de obrigação do contribuinte prestador do serviço constar da nota fiscal respectiva, para efeito de estabelecimento da base de cálculo dos tributos à alíquota de 8%, número de nota fiscal relativa ao material aplicadas [sic]*”.

36. Necessário verificar, portanto, a questão probatória.

37. Constam dos autos três contratos de prestação de serviço aos seguintes clientes:

i) V & M do Brasil S.A, contrato nº 4119860 (e-fls. 196)

Objeto: “Serviço de Construção Rede Aérea de Média Tensão. “Montagem e instalação de uma cabine de medição padrão Cemig com entrada e saída aérea conforme projeto aprovado a ser apresentado contemplando o **fornecimento e montagem dos seguintes equipamentos**: [...]”.

Local: Fazenda Canabrava - Paraopeba (MG)

Valor: R\$72.292,68

Data: 26/10/2005

ii) Companhia Vale do Rio Doce (CVRD), contrato nº 229740/05 (e-fls. 215)

Objeto: “**Fornecimento de serviços e materiais** necessários para modificação/instalação para reforma de todo circuito elétrico de força e iluminação para o Prédio da Unidade de Caracterização na mina Cauê na cidade de Itabira, MG”.

Local: Mina Cauê - Itabira (MG)

Valor: R\$215.181,33

Data: 11/08/2005

iii) Lafarge Brasil S.A, contrato SUP INV MTZ - nº 04/2005 (e-fls. 229)

Objeto: “**Serviços de montagem elétrica com fornecimento de materiais** para o sistema de automação por rádio frequência do Tripper no Hall de estocagem da fábrica de Matosinhos - MG, conforme edital de montagem de 10/03/05, e seus anexos”.

Local: Matosinhos (MG)

Valor: R\$45.128,02

Data de início: 18/04/2005

Data de conclusão: 17/05/2005

38. Como se vê, o objeto dos contratos acima contempla prestação de serviço e fornecimento de material. Portanto, as receitas decorrentes desses contratos estão sujeitas ao percentual reduzido de presunção (8%, IRPJ e 12%, CSLL), ainda que a nota fiscal não contemple a relação de material fornecido. Entendo que a existência do contrato supre essa falta, se for o caso.

39. Por outro lado, as receitas decorrentes de prestações de serviços cujos contratos não foram apresentados e cujo fornecimento de material também não constou da nota fiscal estão sujeitas ao percentual de 32% (IRPJ e CSLL). Esse foi o procedimento adotado pela fiscalização, o qual entendo correto.

40. Desde já, observo que a alegação da recorrente no sentido de que a legislação de regência não a obriga a destacar o material na nota fiscal também não o exime de provar a aplicação do material. É dizer, se não constar da nota fiscal a aplicação do material deve ser especificado no contrato que ampara o referido serviço, ou qualquer outro meio de prova.

41. Compulsando os autos, verifica-se que a autoridade fiscal considerou várias receitas de serviços com emprego de materiais em razão de constar das respectivas notas fiscais a relação de materiais fornecidos. A título de exemplo, veja-se as notas fiscais emitidas em nome dos clientes CM - Cia. De Fiação e Tecidos Cedronorte, VM - Cia. De Fiação e Tecidos Santo Antônio, Gerdau Açominas S.A, dentre outros. Embora o contribuinte não tenha apresentado o respectivo contrato de prestação de serviço, mediante a análise da planilha “Receita de Serviços com Emprego de Materiais” (e-fls. 33-36) e das respectivas notas fiscais (e-fls. 734-1081),

constata-se o emprego de materiais.

42. Por outro lado, consta da planilha “Notas Fiscais de Serviços com Emprego Unicamente de Mão de Obra” (e-fls. 37-43), as notas fiscais cujos contratos não foram apresentados, bem como não consta das respectivas notas fiscais o emprego de materiais.

43. Note-se, a título de exemplo, que consta nesta última planilha a nota fiscal 002724, de 01/02/2005, emitida em nome da Companhia Vale do Rio Doce. Entretanto, a nota fiscal refere-se à prestação de serviço na “Mina Feijão” e não “Mina Cauê”; ademais a nota fiscal é anterior ao contrato celebrado em 11/08/2005.

44. Chamo atenção para as notas fiscais 002711 (10/01/2005), 002735 (01/02/2005), 002738 (10/02/2005), 002745 (15/02/2005), 002774 (21/03/2005), 002789, (11/04/2005), 002791 (11/04/2005), 002792 (11/04/2005), 002850 (08/06/2005), 002884 (14/07/2005), 002911 (09/08/2005), 002926 (01/09/2005), 002932 (02/09/2005), 002948 (23/09/2005), 002950 (26/09/2005), 003009 (02/12/2005), 003020 (19/12/2005) e 003025 (21/12/2005), emitidas em nome da Lafarge do Brasil, mas que não guardam relação com o contrato celebrado, tampouco consta o emprego de materiais. Exemplifico:

Nota fiscal **002711** em nome da **Lafarge do Brasil**, emitida em 10/01/2005 (e-fls. 760)
Obra de montagem elétrica e instalação geral da Fáb. de Matozinhos. [...] conf. relatório em Matozinhos (MG).

Nota fiscal **002738** em nome da **Lafarge do Brasil**, emitida em 10/02/2005 (e-fls. 785)
Obra de montagem elétrica e instalação geral da Fáb. de Matozinhos. [...] conf. relatório [...].

Nota fiscal **002792** em nome da **Lafarge do Brasil**, emitida em 11/04/2005 (e-fls. 841)
Obra de montagem elétrica da iluminação à prova de explosão do galpão de sacarias [...] em Matozinhos (MG).

45. Como se vê, não é possível relacionar a prestação dos serviços elencados acima com o objeto do contrato celebrado com Lafarge do Brasil. Por outro lado não consta das notas fiscais o emprego de materiais.

46. Situação diversa ocorre com as notas fiscais abaixo, também emitidas em nome da Lafarge do Brasil.

Nota fiscal **002851** em nome da **Lafarge do Brasil**, emitida em 09/06/2005 (e-fls. 900)
Obra de instalação elétrica do sistema de automação do Tripper do Hall de Estocagem da Fábrica de Matozinhos conf. contrato SUP INV MTZ n. 04/20054411, em Matozinhos (MG).
Materiais - 3252-3255-3262-3279-094290

Nota fiscal **002890** em nome da **Lafarge do Brasil**, emitida em 22/07/2005 (e-fls. 942)
Obra de instalação elétrica da 2ª fase do Co-Processamento conf. OP. 105470 em Matozinhos (MG).
Materiais - 3376 - 3377-3378 [...]

Nota fiscal **002986** em nome da **Lafarge do Brasil**, emitida em 04/11/2005 (e-fls. 1039)
Obra de instalação elétrica dos novos compressores da homogeneização e adequação das salas dos compressores conf. OP 106672 em Matozinhos (MG).
Materiais - 3426 (parcial) [...]

47. Note-se que as notas fiscais 002851, 002890 e 002986, embora emitidas em prazo diverso do previsto no contrato celebrado com a Lafarge do Brasil - 18/04/2005 a 17/05/2005 - beneficiaram-se do percentual de presunção reduzido, em razão de indicarem o emprego de materiais. Note-se ainda que as notas fiscais 002890 e 002986, ao contrário da nota fiscal 002851, sequer mencionam o contrato celebrado com a recorrente; todavia em função do emprego de material, fazem jus ao percentual reduzido.

48. Com dito antes, ainda que a nota fiscal não contemple a relação de material fornecido, tal ausência pode ser suprida pelo contrato de prestação de serviço com o emprego de materiais. Esse é o caso da nota fiscal 002862 emitida em nome da Lafarge do Brasil. Veja-se:

Nota fiscal **002862** em nome da **Lafarge do Brasil**, emitida em 22/06/2005, no **valor de R\$8.721,71** (e-fls. 911)
Obra de inst. elétrica do sistema de automação do Tripper do Hall de Estocagem [...] conf. contrato SUP INV MTZ n. 04/20054411 [...] e Aditivos em Matozinhos (MG)

49. Como se vê, a nota fiscal acima cita especificamente o contrato SUP INV MTZ - nº 04/2005 (e-fls. 229) celebrado com a Lafarge do Brasil. Nesse caso, como o contrato prevê o fornecimento de material, entendo que abarca todo o serviço realizado. Portanto, o serviço prestado referente à nota fiscal 002862, no valor de R\$8.721,71 também deve ser beneficiado com o percentual de presunção reduzido.

50. A recorrente, por sua vez, considera ilegal o crédito tributário constituído por falta de discriminação na nota fiscal do material aplicado no serviço contratado. Alega, que a contabilidade, desde que não desclassificada pelo Fisco, é elemento de prova dos fatos alegados, principalmente quando há pedido de perícia requerido com base na escrituração. Nesse sentido, entende que o lançamento deve ser cancelado, porquanto lavrado com base em presunção simples, sem que o Fisco esgotasse todos os meios probatórios.

51. Sem razão à recorrente.

52. Não basta a escrituração contábil para fazer prova a favor do contribuinte, é preciso que os fatos registrados na contabilidade estejam comprovados por documentos hábeis, conforme dispõe o §1º do art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977:

§ 1º - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela **registrados e comprovados por documentos hábeis**, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais. (Grifo nosso)

53. No caso em análise, não basta a recorrente apresentar a contabilidade, pois o ponto a

ser provado é o emprego de materiais e a contabilidade não traz esta prova. Necessário analisar, portanto, o contrato de prestação de serviço e as notas fiscais. Como visto, as notas fiscais com indicação de material foram consideradas pela fiscalização, a nota fiscal sem indicação de material, mas que estava ao amparo de um contrato de prestação de serviço com emprego de material foi considerada por este relator.

54. A recorrente alega ainda que o fato de incidir ISS (imposto sobre serviços) ora sobre o valor total da nota fiscal, ora sobre a diferença entre o valor total e o valor do material indicado no documento não pode ser considerado como elemento probatório da acusação fiscal. Sustenta ainda que os serviços contratados obedecem a uma sequência de serviços com um mesmo contratante, de uma mesma obra e no mesmo local, envolvendo, sempre emprego de material.

55. Não é a incidência do ISS que determinou a autuação, mas sim a aplicação incorreta do percentual de presunção sobre a receita bruta para determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Como dito neste voto, o centro da controvérsia é a recorrente provar a aplicação de material nos serviços prestados considerados “unicamente prestação de serviço sem emprego de material”. Ademais, o fato de o serviço ser prestado em uma mesma obra no mesmo local não significa que houve o emprego de material uma vez que a nota fiscal não registrou esse fato em sua descrição e o contrato não fora apresentado.

56. Ora, como se verifica das planilhas elaboradas pela fiscalização, foram destacadas e colacionadas aos autos todas as notas fiscais utilizadas; é dizer, a recorrente tinha pleno conhecimento das divergências apuradas e da controvérsia instaurada. Nos casos em que não houve destaque do material na nota fiscal, caberia à recorrente apresentar o respectivo contrato, todavia não se desincumbiu desse ônus probatório. Optou por somente alegar; e alegar e não provar é quase não alegar.

57. Nesses termos, não assiste razão à recorrente em relação à matéria.

Conclusão

58. Ante o exposto, dou provimento parcial ao recurso voluntário para aplicar à receita referente à nota fiscal 002862, no valor de R\$8.721,71, mês 06/2005, o percentual de presunção de 8% para o IRPJ e 12% para a CSLL.

(documento assinado digitalmente)
Efigênio de Freitas Júnior