



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

Processo n° 15504.720017/2013-14
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1201-001.117 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de outubro de 2014
Matéria IRPJ
Recorrente WANMIX LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

IRPJ COM BASE NO LUCRO PRESUMIDO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL POR EMPREITADA.

As bases de cálculo do IRPJ e da CSLL serão, respectivamente, de 8% e 12% nas atividades de construção civil por empreitada na modalidade total, se, e somente se, o contrato para a realização da obra prever que a totalidade dos materiais a serem empregados e incorporados a ela sejam fornecidos pelo empreiteiro contratado. Caso o contrato não preveja o fornecimento de materiais pelo empreiteiro, ou preveja o fornecimento parcial, as bases de cálculo das duas exações, na sistemática do lucro presumido, corresponderão a 32% da receita bruta auferida com o contrato.

O simples fornecimento de concreto usinado não configura contrato de empreitada.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2008, 2009

CSLL COM BASE NO LUCRO PRESUMIDO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL POR EMPREITADA.

As bases de cálculo do IRPJ e da CSLL serão, respectivamente, de 8% e 12% nas atividades de construção civil por empreitada na modalidade total, se, e somente se, o contrato para a realização da obra prever que a totalidade dos materiais a serem empregados e incorporados a ela sejam fornecidos pelo empreiteiro contratado. Caso o contrato não preveja o fornecimento de materiais pelo empreiteiro, ou preveja o fornecimento parcial, as bases de cálculo das duas exações, na sistemática do lucro presumido, corresponderão a 32% da receita bruta auferida com o contrato.

O simples fornecimento de concreto usinado não configura contrato de empreitada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencido(a)s o(a) Conselheiro(a) Rafael Correia Fuso, que dava parcial provimento.

(assinado digitalmente)

RAFAEL VIDAL DE ARAÚJO - Presidente.

(assinado digitalmente)

LUIS FABIANO ALVES PENTEADO - Relator.

EDITADO EM: 29/06/2015

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rafael Vidal de Araújo (Presidente), Marcelo Cuba Neto, Rafael Correia Fuso, Roberto Caparroz de Almeida, André Almeida Blanco (suplente) e Luis Fabiano Alves Penteado

Relatório

Em 04/12/2012 foram lavrados os dois autos de infração objeto deste processo, nos quais se formaliza, em relação à interessada, a exigência do crédito tributário no valor total de R\$ 12.022.098,05, conforme a seguir indicado:

Imposto / Contribuição	Principal	Juros de Mora	Multa Proporcional	Total
Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ)	4.375.792,91	1.590.130,13	3.281.844,69	9.247.767,73
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)	1.312.737,87	477.039,04	984.553,41	2.774.330,32
Soma	5.688.530,78	2.067.169,17	4.266.398,10	12.022.098,05

Entre os dados contidos nos autos de infração, destacam-se os seguintes:

Auto de infração de IRPJ – lucro presumido (fls. 03/29)

Infração: Aplicação indevida de percentual de determinação do lucro presumido. Durante o procedimento de fiscalização constatou-se que o contribuinte, prestador de serviços, aplicou incorretamente os coeficientes de 8% para apuração do lucro presumido e 12% para apuração da base de cálculo da CSLL, na forma presumida, quando o correto seria

32% tanto para apuração do lucro presumido quanto para apuração da base de cálculo da CSLL, o que acarretou recolhimentos a menor de IRPJ e CSLL, que são constituídos em lançamentos de ofício, conforme descrito no termo de verificação fiscal adiante sintetizado.

Período de apuração: todos os trimestres dos anos-calendários de 2008 e 2009.

Enquadramento legal: arts. 3º e 15 da Lei nº 9.249, de 1995; arts. 1º e 25, I, da Lei nº 9.430, de 1996; arts. 518 e 519 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR); arts. 1º, § 7º, e 32, II, da IN SRF nº 480, de 2004, com as alterações da IN SRF nº 539, de 2005; e art. 413 da IN MPS/SRP nº 3, de 2005.

Multa: 75%.

Auto de infração de CSLL – lucro presumido (fls. 30/49)

Infração: Aplicação indevida de percentual de determinação da base de cálculo presumida da CSLL, conforme descrito no termo de verificação fiscal adiante sintetizado.

Período de apuração: todos os trimestres dos anos-calendários de 2008 e 2009.

Enquadramento legal: art. 37 da Lei nº 10.637, de 2002; art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, alterado pelo art. 2º da Lei nº 8.034, de 1990; art. 2º da Lei nº 9.249, de 1995; art. 29, I, da Lei nº 9.430, de 1996; art. 20 da Lei nº 9.249, de 1995, alterado pelo art. 22 da Lei nº 10.684, de 2003; e art. 3º da Lei nº 7.689, de 1988, com a redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727, de 2008 (este último apenas para fatos geradores ocorridos entre 01/04/2008 e 31/12/2009).

Multa: 75%.

Termo de verificação fiscal

Do termo de verificação fiscal a fls. 50/62, lavrado pela autoridade lançadora em 04/12/2012, extraem-se as seguintes informações:

A ação fiscal teve início em 17/08/2012, com assinatura do termo de início do procedimento fiscal pelo superintendente da empresa, no qual foram solicitados diversos documentos.

Em 12/09/2012, a fiscalizada apresentou cópia do contrato social e alterações, e livros Diário dos anos-calendário de 2008 e 2009; informou que as bases de cálculos do IRPJ e da CSLL estão demonstradas através dos recebimentos das receitas contabilizadas; informou que adota o regime de caixa para o reconhecimento das receitas e que as receitas operacionais são provenientes do fornecimento de concreto, tendo disponibilizado os demais documentos solicitados pela fiscalização no endereço da empresa.

A fiscalizada é pessoa jurídica de direito privado e, conforme se depreende do contrato social e alterações, as atividades da empresa são basicamente: a) serviços de engenharia civil em geral; e b) serviços de concretagem.

Informou-se nas DIPJ o CNAE 2330-3/05 - Preparação de massa de concreto e argamassa para construção.

Durante os anos-calendário de 2008 e 2009, o contribuinte adotou o lucro presumido como forma de tributação, mantendo escrituração contábil nos termos da legislação comercial.

Da análise das DIPJ dos anos-calendário de 2008 e 2009, constatou-se que o contribuinte aplicou os coeficientes de 8% e 12% sobre a receita bruta, para determinação das bases de cálculos do IRPJ e da CSLL, respectivamente.

O contribuinte não prestou esclarecimento algum sobre a utilização desses coeficientes, mesmo tendo sido intimado a tal por três vezes.

Da análise das notas fiscais apresentadas pela fiscalizada, pode-se constatar, em síntese, que as operações realizadas durante os anos-calendário de 2008 e 2009 consistiram em serviço de fornecimento e bombeamento de concreto/argamassa para construção civil.

Na conclusão dos serviços, a fiscalizada emite nota fiscal de prestação de serviços.

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

De acordo com o dicionário Aurélio, concreto, na construção, “é uma mistura, em proporções prefixadas de um aglutinante com água e um agregado constituído de areia e pedra, de sorte que venha a formar uma massa compacta e de consistência mais ou menos plástica, e que endureça com o tempo.” Já a concretagem é o “ato ou efeito de concretar”, tendo esta última palavra o significado de “lançar o concreto, em estado plástico, nas fôrmas de construção (peça de uma estrutura)”.

No passado o concreto era executado na própria obra. Com o progresso e a evolução técnica, surgiram as moedeiras mecânicas ou betoneiras, que executam a tarefa (transformação dos ingredientes: pedra britada, areia, cimento e água, em concreto) em cima de caminhões, levando o concreto pré-misturado no percurso até a obra a que se destina.

Transcreve-se ementa de decisão do STF (AI 79985 AgR/PE) segundo a qual: ao ICM não está sujeito o fornecimento de concreto para construção civil. A mistura física de materiais não é mercadoria produzida pelo empreiteiro, mas parte do serviço a que este se obriga, ainda quando a empreitada envolve o fornecimento de materiais. Material, mesmo misturado para o fim específico da utilização em certa obra, não se confunde com mercadoria. Incidência, na espécie, do ISS.

Consta da lista (de serviços sujeitos ao ISS) anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003: “Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos

(exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS)”.

O STJ editou a súmula 167: “O fornecimento de concreto, por empreitada, para construção civil, preparado no trajeto até a obra em betoneiras acopladas a caminhões, é prestação de serviço, sujeitando-se apenas a incidência do ISS”.

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

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

A forma de determinação da base de cálculo do imposto de renda e do adicional das pessoas jurídicas optantes pelo regime de tributação com base no lucro presumido está prevista nos arts. 518 e 519 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR).

A determinação da base de cálculo do imposto de renda na opção de tributação pelo lucro presumido consta dos artigos 36 e 37 da IN SRF nº 93, de 1997.

O Ato Declaratório Normativo Cosit nº 06, de 1997, dispôs sobre o percentual a ser aplicado sobre a receita bruta para determinação da base de cálculo do imposto de renda mensal na atividade de construção por empreitada.

O Ato Declaratório Normativo Cosit nº 06, de 1997, foi tacitamente revogado pela IN SRF nº 539, de 2005, que alterou a IN SRF 480, de 2004.

Conforme a legislação citada, “para considerar as atividades de construção civil por empreitada com emprego de materiais o empreiteiro deverá fornecer todos os materiais indispensáveis à execução da obra e estes materiais deverão ser incorporados à obra, perdendo a qualidade de bens móveis, e não os instrumentos de trabalho ou os materiais consumidos na execução do empreendimento”.

Apesar da IN SRF nº 480, de 2004, e da IN SRF nº 539, de 2005, tratarem de retenções de tributos e contribuições nos pagamentos efetuados por órgãos da administração federal direta e outros, o referido entendimento é o que tem prevalecido em diversas soluções de consultas, bem como na orientação constante do “Perguntas e Respostas” - IRPJ – Lucro Presumido.

Portanto, os percentuais de 8% e 12% sobre a receita bruta, respectivamente, para determinação das bases de cálculos do IRPJ e da CSLL são aplicáveis nas atividades de construção civil por empreitada na modalidade total com fornecimento de todos os materiais necessários à obra e a ela incorporados. No caso de fornecimento parcial de materiais ou exclusivamente de mão-de-obra, aplica-se o percentual de 32% tanto para o IRPJ quanto para a CSLL.

Conforme dispõe o art. 610 do Código Civil, de 2002, se no contrato de empreitada de construção civil não houver cláusula expressa quanto ao fornecimento (ou não) de materiais, além da mão-de-obra, e esse fornecimento não puder ser deduzido da lei, deve-se presumir que a empreitada é apenas a de labor.

A mera utilização do termo “empreitada”, em contratos celebrados, quer com órgãos públicos, quer com particulares, não autoriza se inferir que se trata de atividade relacionada à área de construção civil, uma vez que seu conceito é mais amplo, podendo abranger o fornecimento de qualquer outro serviço.

No âmbito da RFB, consoante prevê a atual legislação previdenciária de custeio, o conceito de empreitada, que no caso em exame restringe-se à exercida na atividade de construção civil, pode ser encontrado no art. 413, inciso XXVIII da IN MPS/SRP n° 3, de 2005, atualmente revogada pela IN RFB n° 971, de 2009, que contém idênticas definições.

Dessa forma, para se interpretar a expressão “construção por empreitada com emprego de materiais”, deve-se combinar o disposto no inciso II do § 7º do art. 1º da IN SRF n° 480, de 2004, com o previsto na alínea “a” do inciso XXVIII do art. 413 da IN MPS/SRP n° 3, de 2005 (IN RFB n° 971/09, art. 322, inciso XXVII).

Assim, construção por empreitada com emprego de materiais deve ser entendida como a contratação por empreitada de construção civil, na modalidade total, com empresa construtora, que inclua o fornecimento integral dos materiais e compreenda a execução apenas de obra de construção civil (ou seja, construção, demolição, reforma, ampliação de edificação ou qualquer benfeitoria agregada ao solo ou ao subsolo) e não de serviço prestado no ramo da construção civil pois, (i) o objeto contratado deve referir-se a “construção”, que só se enquadra no conceito de “obra” de construção civil, e (ii) quando o inciso II do § 7º supracitado conceitua construção por empreitada com emprego de materiais, ele menciona ao final “sendo tais materiais incorporados à obra”, o que também delimita a amplitude desse conceito às obras de construção civil, não incluindo os serviços.

Conclui-se que as receitas decorrentes de contratos de empreitada de construção civil somente podem ser tributadas pelo lucro presumido utilizando-se do coeficiente de presunção de 8%, e de 12% para a CSLL, se necessária e cumulativamente estiverem presentes os seguintes elementos: a) que seja obra de construção civil; b) que o contrato seja de empreitada, na modalidade total; c) que o empreiteiro forneça todos os materiais necessários à execução da obra; d) que os materiais sejam incorporados à obra e tornem-se integrantes e inseparáveis da obra. Se faltar um desses elementos, o coeficiente a ser utilizado é o de 32%, regra geral de tributação para as prestações de serviço, tanto no IRPJ como na CSLL.

Segundo as informações prestadas pelo contribuinte, em resposta ao termo de intimação fiscal n° 01, foram extraviados os contratos que deram suporte às prestações de serviços realizadas em 2008 e 2009.

As operações realizadas pela empresa durante os anos-calendário de 2008 e 2009 consistiram em serviço de fornecimento e bombeamento de concreto/argamassa para construção civil.

A empresa não executa obra sob sua responsabilidade, não efetua cálculos e projetos estruturais e as devidas especificações, não efetua a montagem das estruturas das lajes, das vigas, e demais formas de construção, somente fornece concreto (cimento, areia, pedra

britada, água, aditivo impermeabilizante) de conformidade com as especificações técnicas requeridas para cada caso, e efetua a aplicação da respectiva mistura na obra.

A empresa produz o concreto sob encomenda e o entrega na obra, colocando-o nas formas previamente preparadas pelo encomendante, resultando em lajes, vigas, colunas, etc, de uma obra de construção civil.

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

Constatada a utilização incorreta dos coeficientes, efetuou-se o lançamento de ofício da diferença de imposto de renda e da contribuição em decorrência da aplicação indevida dos coeficientes de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL), e não do coeficiente correto de 32% (IRPJ e CSLL).

O lançamento foi efetuado com multa de ofício determinada pelo art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 (art. 957, I, do RIR, de 1999).

Impugnação

Em 01/02/2013, foi apresentada impugnação, cujo teor se sintetiza a seguir (fls. 295/352):

Das nulidades pelas ofensas aos princípios norteadores do procedimento fiscal

Aduz a Recorrente que a inobservância dos princípios adiante mencionados no processo administrativo tributário acarreta a nulidade dos lançamentos do IRPJ e da CSLL.

Do princípio da legalidade ou princípio da legalidade objetiva

Argumenta a Recorrente que o auditor-fiscal não aplicou os ditames legais, apesar de tê-los enumerados e descritos nos autos e no termo de verificação fiscal. Segundo a Recorrente:

Demonstrou o fisco que as receitas provieram do fornecimento de concreto. Teve conhecimento do processo produtivo da fiscalizada, apesar de se eximir da responsabilidade de visita fiscal nos diversos estabelecimentos de produção de concreto usinado.

Teve o conhecimento pelos documentos constantes da escrituração contábil (livros Diário 2008 e 2009 e dos livros razão e notas fiscais de aquisições de insumos) dos materiais aplicados na produção de concreto. Mas concluiu diversamente que as receitas operacionais tratavam-se apenas de mão de obra sem aplicação de insumos.

Vê-se pelo Diário 2009 que houve a realização de custo direto na produção do concreto, ignorado pelo fisco. Apesar de apresentados (anexados à impugnação), o

fisco não acostou o balanço e demonstrações de 2008, também onde se constata a aplicação de insumos na produção do concreto usinado.

Outro abandono do princípio da legalidade foi a indicação, pelo auditor, de normas legais inaplicáveis e outras revogadas.

A citada IN SRF n° 489, de 2004, simplesmente não existe.

E a IN SRF n° 489, de 2005, dispõe sobre o imposto de renda incidente sobre os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em operações de renda fixa e de renda variável e em fundos de investimentos e em nada se aplica aos autos.

A também citada IN SRF n° 539, de 2005, que alterou a IN SRF n° 480, de 2004, dispunha sobre a retenção de tributos e contribuições. A IN SRF n° 480, de 2004, também não era aplicável ao lançamento, pois em seu artigo 1° determinava procedimentos às empresas públicas quanto à retenção tributária.

A IN RFB n° 971, de 2009, que dispôs sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social e as destinadas a outras entidades ou fundos, administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil revogou textualmente o citado artigo 413 da IN MPS/SRP n° 3, de 2005.

Fugiu o fisco dos preceitos previstos no princípio da legalidade, invertendo a verdade dos fatos diante de documentos e livros e desconhecendo os atos legais a serem aplicados ao lançamento.

Do princípio do contraditório e da ampla defesa

Questiona a Recorrente: como, acusada de aplicar coeficientes errados na apuração do lucro presumido, poderia se defender, além da farta prova de sua atividade produtiva (venda de concreto usinado)?

Como provar que ele aplicou insumos na fabricação de concreto além das descrições nas notas fiscais de vendas, das notas fiscais de compras de cimento, brita, areia, escória, etc. e tudo registrado em sua escrituração (Diário e Razão)?

Conclui a Recorrente tratar-se de prova negativa, que não encontra amparo legal dentro dos princípios do contraditório e da ampla defesa, norteados nos princípios e garantias constitucionais consagrados no art. 5° da Constituição Federal de 1988, sendo a premissa da presunção, no caso, por parte da autoridade fazendária, violação dos princípios constitucionais.

Do princípio da oficialidade

Alega a Recorrente que não houve conhecimento – visita fiscal – ao processo produtivo da Wanmix em quaisquer de suas usinas de produção de concreto: Belo Horizonte, Contagem, Lagoa Santa, Sabará, São Joaquim de Bicas ou Montes Claros, nem, tampouco, diligências fiscais nas obras e clientes para apuração do fornecimento de concreto usinado.

Por este desconhecimento dos fatos, o auditor-fiscal se utilizou de premissas incorretas para as conclusões apresentadas na penúltima folha do termo de verificação fiscal.

Aduz que ao contribuinte, mesmo na fase inquisitória, não poderia ser negado o direito de acesso a todos os documentos e provas colhidas na investigação e as conclusões fiscais, antes do lançamento.

Do princípio da verdade material

Alega ainda a Recorrente, cometimento de erro de presunção havido no caso, uma vez que inexistente a prova do erro de aplicação dos cálculos do lucro presumido entre as alíquotas de 8% e 32%, geradora do lançamento de ofício efetuado, já que o fisco utilizou-se apenas de uma pequena amostra das notas fiscais emitidas em 2008 e 2009. E a partir desta pequena amostra, mesmo que incorretamente, aplicou a presunção para toda a receita de serviços dos anos 2008 e 2009.

Do princípio da razoabilidade

Não poderia o auditor-fiscal se utilizar de informações parciais de algumas notas fiscais, e a partir destas considerar irregular a forma de apuração do lucro presumido com relação a todas as notas fiscais de serviços.

Do princípio da moralidade

Os agentes da administração pública têm que atuar em consonância com a moral, os bons costumes e os princípios éticos da sociedade, não fazendo configurar-se a ilicitude e invalidade do ato.

Do mérito

Da ausência de certeza e liquidez do lançamento

Aduz a Recorrente que houve presunção da base de cálculo a partir de uma amostra estatística adotada pelo auditor-fiscal. A legislação tributária brasileira não prevê a utilização de métodos estatísticos para apuração de infrações e expansão da base da amostra à população.

Que não poderia o fisco eximir-se de sua responsabilidade em analisar, em sua auditoria, toda a documentação da escrituração contábil e fiscal da empresa. Deveria apreciar as notas fiscais de compras, e se necessário diligenciar nos fornecedores dos insumos utilizados na fabricação do concreto usinado (cimento, areia, brita, escória, etc.). Também diligenciar nos clientes para identificar o local da aplicação do concreto usinado, solucionando suas dúvidas quanto ao material aplicado. Deveria diligenciar nas usinas de fabricação de concreto para apurar a geração do produto concreto usinado, e conhecer os caminhões e demais equipamentos utilizados no processo produtivo.

Que o próprio auditor no TVF descreveu corretamente o procedimento produtivo do ora autuado e que a citação Fiscal, no TVF, do Decreto-lei nº 406, de 1968, ratifica o enquadramento da atividade como construção civil.

Alega que, embora observe corretamente que a empresa fornece concreto usinado, entregue na obra, o auditor, no TVF, conclui ao contrário de toda a legislação e jurisprudência sobre o assunto, aplicando indevidamente o coeficiente de presunção de 32%.

Contudo, os créditos tributários foram apenas “estimados” pelo fisco, a partir de uma pequena amostra de notas fiscais (em 2008 amostra de 12% e em 2009 amostra de 18% das receitas por notas fiscais emitidas), mesmo que de forma divergente dos fatos e documentos apresentados e disponibilizados.

Alega que, de um total de receita em 2008 no valor de R\$ 35.881.141,62 (DRE a fls. 242 e Razão a fls. 114), o fisco se utilizou de uma amostragem de notas fiscais (fls. 174/198) cuja soma é de R\$ 4.590.250,59 (12%), conforme tabela a fls. 324/325.

Utilizou-se ainda de 25 notas fiscais emitidas em 2009, no valor total de R\$ 7.703.743,78 (18%), para em seguida presumir o fato gerador para o total da receita de 2009, no valor de R\$ 40.904.449,08 (DRE fls. a 248 e Razão a fls. 125), conforme tabela a fls. 325/326.

Pela descrição dos serviços contidos nas notas fiscais trazidas aos autos pelo fisco, está caracterizado o fornecimento de concreto usinado (com emprego de insumos) e seu bombeamento na obra, em cuja tributação pelo lucro presumido deve ser aplicada a alíquota de 8%.

Alega que da leitura dos contratos com clientes, pode-se constatar a receita de prestação de serviços de fornecimento de concreto e transporte sujeitas à alíquota de presunção do lucro de 8% (os contratos estão relacionados a fls. 337/340).

Pelo conteúdo dos contratos constata-se o erro na constituição do crédito tributário de IRPJ e CSLL ao considerar indevidamente que a totalidade das receitas de prestação de serviços teria alíquota de 32% para apuração do lucro presumido, como se fosse prestação de serviços sem emprego de material em quaisquer proporções.

Argumenta que em atividades diferenciadas, tanto o fornecimento de concreto usinado, com a utilização de insumos (material aplicado), como o transporte de cargas por caminhões, como o transporte vertical de cargas por bombas (bombeamento) se enquadram na alíquota de 8% para apuração do lucro presumido.

Assim conclui a Recorrente que o Auditor não seguiu a determinação da IN SRF nº 93/97 que dispõe que no caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade e também não seguiu as determinações do Ato Declaratório Normativo Cosit nº 06, de 1997.

Além disso, não observou o conteúdo da IN SRF nº 539, de 2005, que determinava a aplicação do percentual de 8% para apuração do lucro presumido nos casos de serviços de construção com emprego de material.

Que a citação fiscal do Decreto-Lei nº 406, de 1968, na tentativa de se descaracterizar o fornecimento de concreto usinado como atividade sujeita ao lucro presumido à alíquota de 8%, não procede, pois, tal decreto veio estabelecer limites na definição do que é mercadoria (base do ICMS) e serviços (base do ISSQN).

Das atividades de transportes de cargas

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 30/06/2015 por POLIANNA DA SILVA RIBEIRO, Assinado digitalmente em 30/06

/2015 por LUIS FABIANO ALVES PENTEADO, Assinado digitalmente em 06/08/2015 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJ

O

Impresso em 10/09/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Conforme notas fiscais a fls. 174/239, alega a Recorrente que, além das receitas operacionais de fornecimento de concreto usinado e bombeamento, existe uma outra receita operacional, a de transporte de cargas, devidamente contabilizada e oferecida à tributação mediante a utilização da alíquota de presunção do lucro de 8%, não podendo sobre elas ser aplicada a alíquota de 32%, como pretendeu o agente fiscal.

Da comprovação da aplicação de materiais na fabricação de concreto usinado

Segundo a Recorrente, está comprovado nos autos que a prestação de serviços de fornecimento de concreto usinado é feita com emprego de materiais - insumos diretos: cimento, areia, brita, escória, água, etc e que todas as notas fiscais de aquisições de tais insumos foram disponibilizadas durante a auditoria fiscal e constam de nossos registros contábeis.

Sintetiza a Recorrente que:

- em 2008, para uma receita de R\$ 35.881.141,62 (DRE a fls. 242 e Razão a fls.114), houve aplicação de materiais (insumos: cimento, areia, brita, escória etc) na fabricação de concreto no valor de R\$ 23.077.777,69.

- em 2009, houve uma receita R\$ 40.904.449,08 (DRE a fls. 248 e Razão a fls. 125), sendo o custo de fabricação (insumos) no valor de R\$ 24.140.098,26.

Da ilegalidade da taxa Selic

Também, por cautela, há que se argüir no mérito a inaplicabilidade da taxa Selic a título de juros, haja vista que referida taxa não encontra suporte algum no ordenamento jurídico atual.

Do pedido

A Recorrente requer que se não acolhidas as preliminares, requer seja declarada a improcedência da apuração fiscal pelas apurações estimadas por amostra, com a extinção do crédito tributário e arquivamento do processo.

Se de outra forma se entender quanto às razões de mérito, requer a retificação dos autos, para se aplicar a alíquota de 32%, na apuração da base de cálculo do lucro presumido, somente sobre a parcela das receitas objeto das notas fiscais (anexadas pelo fisco às fls. 174 a 239) que possam caracterizar serviços em geral sem emprego de material.

Decisão da DRJ

A DRJ/BH em sessão de julgamento de 25/06/2013, julgou improcedente a impugnação, para indeferir o pedido de juntada posterior de documentos, rejeitar a alegação de nulidade e, quanto ao mérito, manter integralmente as exigências fiscais, com base nos seguintes argumentos:

- embora o percentual de 8% continue sendo aplicável à construção por empreitada com emprego de materiais, esse conceito foi alterado pela IN SRF nº 539, de 2005;
- desde então, só se considera construção por empreitada com emprego de materiais a empreitada na modalidade total, com o fornecimento pelo empreiteiro de todos os materiais indispensáveis à sua execução e com a incorporação de tais materiais à obra;
- não assumindo a interessada a responsabilidade direta pela execução de todos os serviços necessários à realização da obra, mas tão somente pelo serviço de concretagem, não se pode chegar a outra conclusão senão a de que a sua atividade realmente não se enquadra no conceito de empreitada de construção civil na modalidade total;
- os serviços de concretagem prestados pela interessada enquadram-se no conceito de empreitada de construção civil na modalidade parcial;
- ainda que se admita, que os contratos celebrados pela interessada sejam de empreitada de construção civil na modalidade total, não houve comprovação de que as receitas do período fiscalizado decorreram de serviços prestados com o efetivo fornecimento, pela interessada, de todos os materiais indispensáveis à execução dos serviços;
- foram juntados à impugnação os contratos a fls. 417 a 707, cujo teor contradiz veementemente a alegação de que a interessada fornece sempre e exclusivamente todos os materiais indispensáveis à execução dos serviços outra parte;
- também não se comprovou a alegação de que receitas decorrentes de transporte de cargas foram incluídas entre as receitas tributadas pelos autos de infração;
- não há nos autos uma nota fiscal sequer a indicar, de forma segregada, a atividade de transporte de concreto;
- além disso, o transporte de carga é aquele que promove o deslocamento de mercadorias de uma unidade econômica (seja comercial, de construção civil, industrial, ou de armazenamento) para outra;
- assim, o serviço de bombeamento de concreto, por se tratar de movimentação do concreto dentro de uma mesma unidade (canteiro de obras), não pode nunca ser considerado serviço de transporte de carga.

Recurso Voluntário

Irresignada com a decisão da DRJ a Recorrente apresentou Recurso Voluntário onde repete as alegações trazidas na Impugnação.

É o relatório.

Voto

O recurso interposto é tempestivo e encontra-se revestido das formalidades legais cabíveis merecendo ser apreciado.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.209-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 30/06/2015 por POLIANNA DA SILVA RIBEIRO, Assinado digitalmente em 30/06

/2015 por LUIS FABIANO ALVES PENTEADO, Assinado digitalmente em 06/08/2015 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJ

O

Impresso em 10/09/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Preliminares

A Fiscalização agiu de forma legal e correta durante todo o processo fiscalizatório, dando chance à Recorrente a se manifestar e prestar os esclarecimentos necessários acerca de todos os pontos fundamentais para a definição do correto tratamento tributário a ser adotado pela Recorrente em suas operações.

Além disso, não verifiquei nos autos qualquer atitude contraditória da Fiscalização, especialmente, entre os normativos utilizados como fundamento e a conclusão do trabalho. Cabe ressaltar que, evidentes erros de digitação quanto ao ano de edição de determinada obra ou a utilização de doutrina e jurisprudência que não agrada à Recorrente, não constituem elementos suficientes para desqualificar o trabalho fiscal.

Assim, afasto toda a matéria preliminar aduzida pela Recorrente.

Do mérito

Primeiramente, tem-se que a discussão do presente processo versa sobre definições e conceitos, para posterior apreciação sobre a aplicação das alíquotas de 8% para IRPJ e 12% para CSLL.

Neste sentido, o que se discute aqui é a **prestação de serviços de construção civil por empreitada**, termo este, utilizado pela legislação para concessão das referidas alíquotas antes descritas.

Os percentuais de presunção do lucro definidos pelos arts. 518 e 519 do RIR/99 para fins de IRPJ e CSLL, estes determinados pela Lei nº 10.684, de 2003, que alterou o art. 20 da Lei nº 9.249, de 1995, referem-se à **construção por empreitada com emprego de materiais**.

Para a aplicação do percentual de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL), a legislação determinou a atividade que poderia se utilizar de tais alíquotas, qual seja, **construção civil por empreitada na modalidade total**.

Sendo assim, antes da apreciação do pedido do presente recurso, vale analisar a definição dos termos determinados pelos dispositivos jurídicos para analisar a atividade que a lei consagra e àquela exercida pelo Contribuinte.

A natureza jurídica do contrato de empreitada está prevista nos artigos 610 e seguintes do Código Civil. A construção do conceito de contrato de empreitada na modalidade total pressupõe a execução de uma obra ou parte dela com a obrigação da entrega de um resultado. As partes definidas serão a contratante e o executor, que realizará o trabalho de empreitada estando assim, diretamente vinculada à construção civil.

A obrigação do empreiteiro é assegurar os materiais, a mão de obra, direção e supervisão da execução desta obra. Ressalte-se assim que, a responsabilidade do empreiteiro deve ser analisada com base no risco da obra, na solidez e segurança das edificações e construções, na perfeição da obra, responsabilidade pelos custos destas obras e danos que **possam ser causados a terceiros**.

Ou seja, para utilização do percentual de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL), não se discute tão somente a característica das atividades relacionadas à construção civil mas, principalmente, a definição do conceito de empreiteiro.

Portanto, para fazer jus a estas alíquotas, o Contribuinte deve ter as características do empreiteiro e, no presente caso, da empreitada total. Como visto, este empreiteiro é considerado como o responsável pela obra, apresentando o resultado contratado, sendo que, na considerada empreitada total, este empreiteiro deve fornecer todos os materiais indispensáveis à sua execução e estes materiais deve ser incorporados à obra.

O que significa dizer que, não se tratando de empreitada global, mas prestação de serviços em geral (inclusive empreitadas só de mão de obra ou empreitada com fornecimento parcial de material) para determinar a base de cálculo será aplicada para a CSLL e o IRPJ o percentual de 32% (trinta e dois por cento) da receita bruta (art. 15º, §1º, III, alínea “a” e art. 20, ambos da Lei 9.249/95). Este é o entendimento trazido pela **Solução de Consulta nº 55 – Cosit, 30/12/2013**. Lê-se ali:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ LUCRO PRESUMIDO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM GERAL. FORNECIMENTO DE MATERIAIS. BASE DE CÁLCULO.

*A receita bruta auferida pela pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, decorrente da prestação de serviços em geral, como limpeza e locação de mão de obra, **ainda que sejam fornecidos os materiais**, está sujeita à aplicação do percentual de 32% (trinta e dois por cento) para determinação da base de cálculo do IRPJ.*

*LUCRO PRESUMIDO. CONSTRUÇÃO CIVIL. EMPREITADA COM FORNECIMENTO DE MATERIAIS. BASE DE CÁLCULO. A receita bruta auferida pela pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, decorrente a prestação de serviços de construção civil por empreitada, **na modalidade total**, fornecendo o empreiteiro **todos** os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra, está sujeita à aplicação do percentual de 8% (oito por cento) para determinação da base de cálculo do IRPJ. Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 1995, art. 15; IN RFB nº 1.234, art. 2º, §§ 7º a 9º, e art. 38, inciso II.*

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL LUCRO PRESUMIDO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM GERAL. FORNECIMENTO DE MATERIAIS. BASE DE CÁLCULO.

*A receita bruta auferida pela pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, decorrente da prestação de serviços em geral, como limpeza e locação de mão de obra, **ainda que sejam fornecidos os materiais**, está sujeita à aplicação do percentual de 32% (trinta e dois por cento) para determinação da base de cálculo da CSLL.*

LUCRO PRESUMIDO. CONSTRUÇÃO CIVIL. EMPREITADA COM FORNECIMENTO DE MATERIAIS. BASE DE CÁLCULO.

*A receita bruta auferida pela pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, decorrente da prestação de serviços de construção civil por empreitada, **na modalidade total**, fornecendo o empreiteiro **todos** os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra, está sujeita à aplicação do percentual de 12% (doze por cento) para determinação da base de cálculo da CSLL.*

Dispositivos Legais: *Lei nº 9.249, de 1995, arts. 15 e 20; IN RFB nº 1.234, art. 2º, §§ 7º a 9º, e art. 38, inciso II.”*

Sendo assim, a simples prestação de serviço de concretagem não configura a empreitada total.

As bases de cálculo do IRPJ e da CSLL serão, respectivamente, de 8% (oito por cento) e 12% (doze por cento), nas atividades de construção civil por empreitada na modalidade total, **se, e somente se, o contrato para a realização da obra prever que a totalidade dos materiais a serem empregados e incorporados a ela sejam fornecidos pelo empreiteiro contratado.** Caso o contrato não preveja o fornecimento de materiais pelo empreiteiro, ou preveja o fornecimento parcial, as bases de cálculo das duas exações, na sistemática do lucro presumido, corresponderão a 32% (trinta e dois por cento) da receita bruta auferida com o contrato.

No presente caso, os contratos de prestação de serviço celebrados com os clientes e juntados aos autos demonstram o fornecimento do material para a construção, entretanto, conforme exposto, o ponto que deve ser analisado é se a natureza destes contratos se enquadrariam no conceito de empreitada na modalidade total ou de mera prestação de serviço. A responsabilidade pela obra e pela a sua execução de forma direta é que configura e consagra o contrato de empreitada e tal situação, não foi apresentada pela Contribuinte.

Para melhor elucidação, cabe aqui transcrever trechos do **art. 322 da IN RFB 971/09:**

“Art. 322. Considera-se:

I - obra de construção civil, a construção, a demolição, a reforma, a ampliação de edificação ou qualquer outra benfeitoria agregada ao solo ou ao subsolo, conforme discriminação no Anexo VII;

(...)

X - serviço de construção civil, aquele prestado no ramo da construção civil, tais como os discriminados no Anexo VII;

(...)

XIX - empresa construtora, a pessoa jurídica legalmente constituída, cujo objeto social seja a indústria de construção civil, com registro no Crea ou no CAU, conforme o caso, na forma prevista no art. 59 da Lei nº 5.194, de 24 de dezembro de 1966, ou no art. 10 da Lei nº 12.378, de 31 de dezembro de 2010; (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.477, de 3 de julho de 2014)

(...)

XXVII - contrato de construção civil ou contrato de empreitada (também conhecido como contrato de execução de obra, contrato de obra ou contrato de edificação),

aquele celebrado entre o proprietário do imóvel, o incorporador, o dono da obra ou o condômino e uma empresa, para a execução de obra ou serviço de construção civil, no todo ou em parte, podendo ser:

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

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

*XXVIII - **contrato de subempreitada**, aquele celebrado entre a empreiteira ou qualquer empresa subcontratada e outra empresa, para executar obra ou serviço de construção civil, no todo ou em parte, com ou sem fornecimento de material;*

(...)

*XXX - **empreiteira**, a empresa que executa obra ou serviço de construção civil, no todo ou em parte, mediante contrato de empreitada celebrado com proprietário do imóvel, dono da obra, incorporador ou condômino;*

(...)

*§ 1º Será também considerada **empreitada total**:*

I - o repasse integral do contrato, na forma do inciso XXXIX do caput;

II - a contratação de obra a ser realizada por consórcio, constituído de acordo com o disposto no art. 279 da Lei nº 6.404, de 1976, desde que pelo menos a empresa líder seja construtora, conforme definida no inciso XIX do caput;

III - a empreitada por preço unitário e a tarefa, cuja contratação atenda aos requisitos previstos no art. 158.”

Conclui-se assim que, as descrições dos serviços caracterizados pelo simples fornecimento de concreto usinado não configuram contrato de empreitada.

Cabe aqui, destacar alguns trechos de interessante julgado do STF (RE 82.505- SP)

“(…)

O concreto resulta de uma simples mistura de componentes, fenômeno físico, não se caracterizando como produto industrializado. No caso em exame, a mistura é aplicada diretamente na obra, onde se solidifica. Não constitui, também, mercadoria, o que ocorreria na hipótese de se fornecer o concreto sólido sob a forma de vigas, lajotas, postes e outros pré-moldados”

Por fim, a Contribuinte alega que a atividade de transporte de carga estaria sujeita à alíquota de 8%. Para tanto, a Contribuinte segrega os valores relativos ao transporte de carga tanto rodoviário que seriam aqueles efetuados por caminhões betoneiras, como os verticais caracterizados pelo bombeamento. No entanto, uma vez mais, o que se discute neste processo é o conceito que os dispositivos legais trazem para a definição das atividades que fariam jus a esta alíquota.

O transporte de carga definido pela lei refere-se a atividade de deslocamento de mercadorias com caráter econômico, ou seja, é inerente a serviço, a transportar, carregar de um lugar para outro, determinada mercadoria.

Nota-se aqui que, os transportes mencionados são evidentemente caracterizados pelo carregamento do próprio material objeto de prestação de serviço da Contribuinte, sendo portanto, inerente a efetivação de seu contrato a entrega deste material, afastando-se assim, a alíquota de 8%.

Vejamos decisão do STJ neste sentido:

RECURSO ESPECIAL Nº 505.343 - RS (2002/0175318-6)

EMENTA

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. FORNECIMENTO DE CONCRETO PARA CONSTRUÇÃO CIVIL. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. INCIDÊNCIA DE ISS. SÚMULA N. 167/STJ.

1. "O fornecimento de concreto, por empreitada, para construção civil, preparado no trajeto até a obra em betoneiras acopladas a caminhões, é prestação de serviço, sujeitando-se apenas à incidência do ISS" (Súmula n. 167/STJ).

2. Recurso especial provido.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, CONHEÇO do recurso e no mérito NEGÓ-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteado - Relator