



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15504.720017/2013-14
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-006.184 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 13 de julho de 2022
Recorrente WANMIX LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008, 2009

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. SERVIÇO DE CONCRETAGEM. COEFICIENTE DE PRESUNÇÃO DO LUCRO.

FUNDAMENTO AUTÔNOMO E SUFICIENTE NÃO ENFRENTADO NO RECURSO ESPECIAL. INTERESSE PROCESSUAL AUSENTE. Não se conhece de recurso especial quando a decisão recorrida assenta em mais de um fundamento autônomo e suficiente e o recurso não abrange todos eles, por ter tido o seguimento negado parcialmente de forma definitiva

CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujos acórdãos apresentados para demonstrar a divergência evidenciam decisão em contextos fáticos distintos, concernentes à serviços associados à construção civil distintos do serviço de concretagem realizado pelo sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

(documento assinado digitalmente)

CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA – Presidente.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-006.184 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 15504.720017/2013-14

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto por WANMIX LTDA ("Contribuinte") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1201-001.117, na sessão de 23 de outubro de 2014, no qual foi negado provimento ao recurso voluntário.

A decisão recorrida está assim ementada:

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.

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre o lucro apurados no ano-calendário 2008 e 2009 a partir da constatação de aplicação indevida dos coeficientes de 8% (para o IRPJ) e 12% (para a CSLL), na determinação do lucro presumido. A autoridade julgadora de 1ª instância declarou procedente a exigência (e-fls. 711/734). O Colegiado *a quo*, por sua vez, negou provimento ao recurso voluntário por maioria de votos, vencido o ex-Conselheiro Rafael Correia Fuso (e-fls. 809/825).

Antes de ser cientificada do acórdão, a Contribuinte opôs embargos de declaração admitidos (e-fls. 856/857) e solucionados por meio do Acórdão nº 1201-001.486 sem efeitos infringentes (e-fls. 869/877), sob a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008, 2009

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. NOVA DISCUSSÃO DE MÉRITO. IMPOSSIBILIDADE.

Os Embargos de Declaração servem para a correção de eventuais obscuridades, omissões ou contradições da decisão embargada.

É impossível trazer nova discussão de mérito em sede de Embargos de Declaração, sendo que no caso de inconformismo com decisões de turmas ordinárias do CARF, a via

adequada é o Recurso Especial dirigido à CSRF, nas hipóteses em que cabível segundo do Regimento Interno do CARF.

Cientificada em 10/11/2016 (e-fl. 886), a Contribuinte interpôs recurso especial em 22/11/2016 (e-fls. 888) no qual arguiu divergências parcialmente admitidas no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 1004/1011, do qual se extrai:

Aludido Recurso Especial, interposto tempestivamente pelo sujeito passivo, está manejado em relação às matérias: (1) “caracterização de concretagem como serviço de construção civil”; (2) “interpretação divergente do § 2º do art. 15 da Lei 9.249/1995”; e (3) “interpretação divergente quanto à determinação do Lucro Presumido à alíquota de 8%, pelos serviços prestados com emprego de material em qualquer quantidade”, estando assim ementadas e decididas as decisões recorridas (grifou-se):

[...]

Da primeira decisão recorrida, transcrevem-se os seguintes trechos, respectivamente (destaques do original):

(1)

[...]

(2)

*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**.*

[...].

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 à efetivação de seu contrato a entrega deste material, afastando-se assim, a alíquota de 8%.

(3)

*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.*

Da segunda decisão recorrida, transcreve-se o seguinte trecho:

Diante do exposto, ACOLHO os Embargos de Declaração apresentados apenas para suprir a omissão do acórdão embargado no tangente à aplicação da Taxa Selic, fazendo constar no voto a aplicação ao caso em tela da Súmula CARF nº 4, mantendo-se a conclusão da decisão embargada, sem efeitos infringentes.

Traz a Recorrente à colação acórdãos paradigmas [Acórdãos nºs (1) 201-79.687, de 2006, e 1103-00.030, de 2009; (2) 1801-00.418, de 2010, e 1805-00.053, de 2009; e (3) 1803-002.346, de 2014, e 1803-002.305, de 2014], cujas ementas, quanto a essas matérias, são as seguintes, respectivamente:

(1)

[...]

(2)

LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO. CONSTRUÇÃO POR EMPREITADA.

Comprovado nos autos que a contribuinte pratica atividades diversificadas, a receita bruta auferida fica sujeita ao percentual de presunção correspondente a cada atividade. De acordo com o disposto nos artigos 518 e 519 do RIR/99, c/c o Ato Declaratório COSIT nº 06, de 1997, as empresas que se dedicam à prestação de serviços de construção por empreitada estão sujeitas ao percentual de presunção de 8% sobre a receita bruta proveniente de serviços onde há emprego de materiais em qualquer quantidade, e ao percentual de 32% sobre a receita bruta proveniente exclusivamente sobre a prestação de serviços, sem emprego de qualquer material. A prova da origem da receita, se proveniente da atividade de construção com emprego de material ou não, compete à contribuinte.

LUCRO PRESUMIDO. COEFICIENTE. ATIVIDADE DIVERSIFICADA.

A existência de atividades sujeitas a diferentes coeficientes para a apuração do lucro presumido demanda a aplicação dos coeficientes de apuração do lucro de acordo com cada atividade, restando inexequível a imposição de lançamento de ofício quando constatado que a parcela da atividade sujeita ao coeficiente de 8% foi incluída indevidamente naquela sujeita ao coeficiente de 32%.

(3)

CONSTRUÇÃO POR EMPREITADA. LUCRO PRESUMIDO.

A partir de 01.01.1999, para fins de apuração do lucro presumido, na atividade de construção por empreitada, o percentual a ser aplicado sobre a receita bruta para determinação da base de cálculo do imposto de renda mensal será: (a) 8% (oito por cento) quando houver emprego de materiais, em qualquer quantidade; e (b) 32% (trinta e dois por cento) quando houver emprego unicamente de mão-de-obra, ou seja, sem o emprego de materiais.

CONSTRUÇÃO POR EMPREITADA. LUCRO PRESUMIDO.

A partir de 01.01.1999, para fins de apuração do lucro presumido, na atividade de construção por empreitada, o percentual a ser aplicado sobre a receita bruta para determinação da base de cálculo do imposto de renda mensal será: (a) 8% (oito por cento) quando houver emprego de materiais e de mão-de-obra; (b) 32% (trinta e dois por cento) quando houver emprego unicamente de mão-de-obra.

Dos acórdãos paradigmas apontados, transcrevem-se os seguintes excertos, respectivamente:

(1)

[...]

(2)

Portanto, comprovado está que a recorrente pratica atividades diversificadas, sujeitando-se, assim, ao percentual de presunção correspondente a cada atividade. De acordo com o disposto nos artigos 518 e 519 do RIR/99, c/c o Ato Declaratório COSIT nº 06, de 1997, as empresas que se dedicam à prestação de serviços de construção por empreitada estão sujeitas ao percentual de presunção de 8% sobre a receita bruta proveniente de serviços onde há emprego de materiais em qualquer quantidade, e ao percentual de 32% sobre a receita bruta proveniente exclusivamente sobre a prestação de serviços, sem emprego de qualquer material.

Como já afirmei linhas acima, basta compulsar os autos e se depreenderá que as notas fiscais elencadas pelo recorrente refletem claramente que houve prestação de serviço de transporte de carga, lastreado como vimos em contrato regular, sendo aplicável,

para apuração do Lucro Presumido, o coeficiente descrito no caput do artigo 15 da Lei nº 9.249/95, determinado pela alínea “a” do inciso II e § 1º do diploma em questão, a relembrar, de 8% (oito por cento).

Passo à análise dos pressupostos de admissibilidade do Recurso Especial interposto.

Destaca-se, de início, que o Recurso Especial tem por escopo uniformizar o entendimento da legislação tributária entre as câmaras e turmas que compõem o CARF, não se prestando como instância recursal no reexame de material probatório. Deve, pois, o alegado dissenso jurisprudencial se dar em relação a questões de direito, tratando, todos, da mesma situação fática (Acórdão CSRF nº 9101-001.548, de 2013) e da mesma legislação aplicável (Acórdão CSRF nº 9101-00.213, de 2009).

Assim, a divergência jurisprudencial não se estabelece em matéria de prova, e sim na interpretação das normas (Acórdão CSRF/01-04.592, de 2003). Acrescente-se, também, que, se os acórdãos confrontados examinaram normas jurídicas distintas, ainda que os fatos sejam semelhantes, não há falar-se em divergência de julgados, uma vez que a discrepância a ser configurada diz respeito à interpretação da mesma norma jurídica (Acórdão CSRF/01-02.638, de 1999).

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a Recorrente **logrou êxito, apenas em parte**, em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial.

Com relação à **primeira matéria**, (1) “caracterização de concretagem como serviço de construção civil”, **não ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, por inexistir divergência de entendimento passível de uniformização.**

Tanto na decisão recorrida, quanto nos acórdãos paradigmas apontados (Acórdãos nºs 201-79.687, e 2001, e 1103-00.030, de 2009), entendeu-se que a atividade de “*produção e aplicação do concreto*”, ou seja, “*o fornecimento de argamassa preparado em betoneiras do trajeto até a obra*”, é “*prestação de serviços de construção civil por empreitada*”.

No que se refere à **segunda matéria**, (2) “interpretação divergente do § 2º do art. 15 da Lei 9.249/1995”, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a decisão recorrida entendeu que as alíquotas de 8% (IRPJ) e de 12% (CSLL) se aplicam apenas no caso de “*construção civil por empreitada na modalidade total*”, o primeiro acórdão paradigma apontado (Acórdão nº 1801-00.418, de 2010) decidiu, de modo diametralmente oposto, que aquelas alíquotas se aplicam no caso de construção por empreitada “*onde há emprego de materiais em qualquer quantidade*”.

Por fim, no tocante à **terceira matéria**, (3) “interpretação divergente quanto à determinação do Lucro Presumido à alíquota de 8%, pelos serviços prestados com emprego de material em qualquer quantidade”, também **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a decisão recorrida entendeu que “*caso o contrato [...] 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*”, os acórdãos paradigmas apontados (Acórdãos nºs 1803-002.346, de 2014, e 1803-002.305, de 2014) decidiram, de modo diametralmente oposto, que o percentual de 8% é aplicável “*quando houver emprego de materiais, em qualquer quantidade*”.

Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **caracterização, em parte, das divergências de interpretação suscitadas.**

Pelo exposto, do exame dos pressupostos de admissibilidade, PROponho seja **ADMITIDO, EM PARTE**, o Recurso Especial interposto.

Aduz a contribuinte, na parte admitida de seu recurso especial, que a discussão estabelecida nos autos *fugiu ao mérito original do lançamento*, estabelecendo-se *um enorme imbróglgio quanto à atividade operacional da contribuinte*, mediante questionamentos impróprios *se esta atividade enquadraria ou não como Construção Civil*. Em suas palavras, *apesar da inquestionabilidade da aplicação do Concreto Usinado somente na Construção Civil, e que não se fabrica Concreto sem a aplicação dos insumos - Cimento, Areia, Brita, Aditivos e Água - procurou-se estabelecer um parâmetro tributário para os conceitos de Empreitada Global ou Empreitada Parcial na Construção Civil*. E, *apesar de todas as comprovações, trazidas ao processo, das existências das Receitas de Transportes de Cargas e Bombeamento, não houve a segregação destas diversificadas para aplicação da alíquota de 8% para o cálculo do Lucro Presumido nos respectivos anos*.

No primeiro ponto, que não teve seguimento, a Contribuinte afirma a *Caracterização de Concretagem como serviço de Construção Civil*, destacando que a fiscalização demonstrou total conhecimento esta circunstância, e, inclusive *teve conhecimento, com os todos elementos de prova, dos materiais aplicados na fabricação de concreto – cimento, areia, brita, aditivos e água - e o fornecimento de concreto aos clientes nos canteiros de obras de construção civil, inclusive anexou algumas destas Notas Fiscais (fls. 173 a 239 do Processo), como citou “por amostragem”*. Reproduz algumas das Notas Fiscais apenas de fornecimento de concreto, para concluir estar *comprovado que se trata de fornecimento de materiais de construção civil integrados às obras, inclusive porque não há outra utilidade para o concreto usinado a não ser aplicação em construção civil*. E passa, então, a demonstrar o dissídio jurisprudencial contra o acórdão recorrido na parte em que faz *uma confusão entre o que é construção civil e seus serviços auxiliares, com uma empreitada global ou contratos por empreitada*, apesar de ausente esta distinção nos autos legais. Conclui que:

Por tudo comprovado, pelos documentos acostados ao presente Processo, não há dúvidas quanto à principal atividade operacional realizada pela contribuinte – fornecimento de concreto – é atividade de construção Civil, portanto, sujeita à apuração do Lucro Presumido à alíquota de 8%. E, indevidamente tendo sido atuada pelo percentual de 32%.

No segundo ponto, a Contribuinte se reporta a *interpretação divergente do parágrafo 2º, artigo 15 da Lei 9.249/1995 - violado no lançamento e não observado no Acórdão para a apuração do Lucro Presumido, por atividades operacionais diversificadas*. Isto porque rejeitadas sua discordância quanto ao fato de que *o Auditor Fiscal, tendo conhecimento pleno de toda a Receita Bruta, segundo as Notas Fiscais, Contratos e Escrituração Contábil, não segregou os valores das Receitas entre as de Fornecimento de Concreto, daquelas de Transporte Rodoviário, do serviço de Bombeamento das demais prestações de serviços sem emprego de material*. Argumenta que:

Com o conhecimento integral das receitas operacionais da Contribuinte, o fisco desconheceu as determinações da Lei 9.249/95, artigo 15, parágrafo 2º, acima reproduzida. Desconheceu também a Lei 9.718/98 artigo 14 com vigência a partir de 1999. A ainda, por sua Atividade Vinculada deveria o fisco seguir as determinações do ADN COSIT 06/1997 e das orientações emanadas pela própria Receita Federal.

E, os senhores julgadores no Acórdão 1201-001.117, ora Recorrido, além de rejeitarem as nulidades (falaremos dela em seguida), no Voto, desconhecaram as demais atividades de transporte e bombeamento de concreto conforme as Notas Fiscais anexas (fls.173 a 239) que não se enquadram na pretendida alíquota de 32% para determinação do Lucro Presumido.

[...]

O que se discute neste tópico é a aplicação do percentual de determinação do Lucro Presumido para os serviços de transporte e para o bombeamento de concreto.

A Lei 9.249/95 estabelece, “in casu”, os percentuais de 8% para o transporte e bombeamento, 8% para construção civil com emprego de material em qualquer quantidade (ADN COSIT 06/1997), e 32% para serviços exclusivamente de mão de obra (sem emprego de material).

Todas as receitas foram comprovadas no processo, e olvidadas pelas autoridades, tanto no lançamento quanto nos Acórdãos, apesar dos relutantes questionamentos nas defesas (Impugnação, Embargos e Recurso Voluntário).

Todos estes elementos de prova não poderiam ser desconsiderados pelos Julgadores no Acórdão 1201-001.117, objeto do RE, negando-lhe provimento, arguindo o artigo 610 do Código Civil, e tecendo conceitos sem embasamento tributário e legal quanto a “empreitada global”, desconhecendo os termos da Lei 9249/95, Lei 9.718/98 e ao Ato Declaratório Normativo CST 06/1997. Observemos que as IN SRF 539/2005 e 480/2994 não alteraram os percentuais de presunção.

Podemos afirmar sucintamente, que houve violação do parágrafo 2º. do artigo 15 da Lei 9.429/95 (e da IN SRF 93/97), em não se observar aplicação dos percentuais diversificados na apuração do Lucro Presumido, segundo as receitas de atividades operacionais, todas comprovadas (são elas: o fornecimento de concreto usinado, transporte de cargas, o bombeamento de concreto, e a prestação de serviços) de acordo com os Contratos de Prestação de Serviços e Notas Fiscais.

Os paradigmas nº 1801-00.418 e 1805-00.053 evidenciariam a *obrigação de segregação das Receitas Operacionais para aplicação das diversas alíquotas para determinação do Lucro Presumido*, o primeiro na hipótese de prestação de serviços de mão-de-obra de construção civil e de serviços com emprego de material, e o segundo tendo em conta serviços de terraplanagem envolvendo transporte de materiais. Complementa que:

Ainda, quanto às violações legais contidas no lançamento e do Acórdão 1201-001.117 da 2ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, não observaram que o ADN COSIT 06/1997, e que não se encontrava revogado. Derrogado estava apenas o seu inciso II diante do artigo 14 da Lei 9.718/98.

Vejamos.

A Lei 9.718/98, em seu Artigo 14 estabeleceu novos limites para o Lucro Presumido, em função da Receita Bruta, e impedimentos para aquelas atividades que mencionava. Dentre as quais não estava mais a limitação a Construção Civil. Mas esta Lei entrou em vigor em 1º de Janeiro de 1999, conforme seu artigo 17.

O ADN COSIT 06 de 13 de Janeiro de 1997, além de determinar a aplicação do percentual de 8% para apuração do Lucro Presumido, impedia a opção pelo Lucro Presumido conforme o inciso II, para as atividades de construção por empreitada até o ano 1998, “in verbis”:

[...]

Desta forma, não seria possível a exigência tributária de ofício com base do Lucro Presumido no Ano Calendário 1998 para a atividade de construção civil, no caso guerreado, fornecimento de concreto usinado para construção civil.

Estes vícios no lançamento deveriam ser observados, por dever de ofício pelas autoridades julgadoras, desde a primeira instância, nos termos do artigo 147 do CTN, artigos 59 a 61 do PAF Decreto 70.235/72.

Maculado está o lançamento, que não pode subsistir diante dos erros nas apurações (aplicando-se alíquota única 32% para todas as receitas operacionais indistintamente) e nas ilegalidades comprovadas, pelo que se pede a extinção da exação.

No terceiro ponto, a Contribuinte indica *interpretação divergente quanto à determinação do Lucro Presumido à alíquota de 8%, pelos serviços prestados com emprego de material em qualquer quantidade de acordo com os atos normativos*. Observa que nos termos do art. 15 da Lei n.º 9.249/95 e do art. 3º da Instrução Normativa SRF n.º 93/97, a aplicação do coeficiente de 32% está limitado a *construção por administração ou por empreitada unicamente de mão-de-obra*. No caso de *fabricação de concreto, não haveria qualquer dúvida do material aplicado – cimento, areia, brita, água e aditivos (tudo constatado pelo Auditor Fiscal em seus trabalhos), portanto, a alíquota aplicável seria 8%*.

No Voto do Senhor Relator, este se envereda no conceito de construção civil, contratos por empreitada total, sem observar que se trata de serviços com emprego de material.

Assim escreveu o Relator, colacionamos (fls.823 do Processo):

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.

E ao final do voto (fls.824 do processo) escreve impropriamente o Relator, colacionamos parcialmente:

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

Se é ou não Contrato de Empreitada, não é a questão. O questionamento é se unicamente de mão de obra ou com aplicação de material.

Acima, o Relator afirma que os documentos demonstram o fornecimento de material para construção civil, e que seriam contratos de mera prestação de serviços.

Mas esta discussão ficou no tópico anterior, onde está caracterizado o fornecimento de concreto para construção civil, como uma atividade de construção civil.

O que se discute agora, neste tópico, é a prestação de serviços com emprego de material ou não. E com emprego expressivo como comprovado nos autos e durante a auditoria fiscal. *(destaques da recorrente)*

Os paradigmas n.º 1803-002.346 e 1803-002.305, por sua vez, reconhecem a aplicação do coeficiente de 8% na hipótese de *emprego de materiais, em qualquer quantidade, e de mão de obra*. Na medida em que *está amplamente comprovado no processo o emprego de materiais (constatado pelo Auditor e consignado em seu Termo de Verificação) na fabricação do concreto usinado entregue nas respectivas obras, conforme as Notas Fiscais e Contratos de Prestação de Serviços*, pede, ao final que:

- Acolha o presente, porque regular e tempestivo;

- Considere as nulidades contidas no lançamento – erros e infrações à Lei – e equívocos dos Julgadores Recorridos em divergência dos Acórdãos Paradigmas, extinguindo a exação;
- Ou se entenderem os I. Julgadores, acolham as razões para confirmar a caracterização da atividade de fornecimento de concreto para a construção civil, como uma atividade da construção civil, nos termos dos diversos julgados desta Conselho, com aplicação da alíquota de 8% para determinação do Lucro Presumido;
- E, Determinem a segregação das receitas operacionais para utilização dos respectivos percentuais na determinação do Lucro Presumido, segundo cada atividade nos termos do parágrafo 2º do artigo 15 da Lei 9.249/95;

Notificada da admissibilidade parcial do recurso especial em 22/05/2017, a Contribuinte não apresentou agravo (e-fl. 1017).

Os autos foram remetidos à PGFN em 10/06/2017 (e-fls. 1020), e retornaram em 21/06/2017 com contrarrazões (e-fls. 1021/1027) nas quais a PGFN invoca as definições de serviços de empreitada e prestação de serviço com material expressa na Instrução Normativa SRF nº 480/2014, observando que *este diploma somente se considera construção por empreitada o serviço prestado com o fornecimento da totalidade dos materiais empregados da execução da obra. Para contratados prestação de serviço com fornecimento de material alíquota aplicável é de 32%. Nesse sentido já decidiu a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais no acórdão 9101-002.542, cujos fundamentos reproduz e, ao final, requer que seja negado provimento ao recurso especial da Contribuinte.*

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da Contribuinte - Admissibilidade

As questões formuladas pela Contribuinte demandam preliminarmente a definição acerca da classificação dos serviços de concretagem.

A autoridade lançadora invoca doutrina e jurisprudência para afirmar o *entendimento de que o ato de fornecer concreto em obra de construção civil se constitui em serviço de concretagem e assim se caracteriza como atividade de construção civil e não mercadoria. Observa que os serviços de concretagem consistem na dosagem e mistura dos materiais componentes do concreto, de conformidade com as especificações técnicas requeridas para cada caso, acrescida do transporte e aplicação da respectiva mistura na obra, atualmente incluindo o transporte do concreto pré-misturado no percurso até a obra a que se destina.*

Considerando que a concretagem é serviço especificando na redação atualizada do Decreto-lei nº 406/68, com incidência de ISS afirmada na Súmula STJ nº 167, a autoridade lançadora ainda registra que:

Ressalte-se que, 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-a 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 quaisquer outros materiais de construção, não estará atendendo ao conceito de construção civil.

O processo envolve desde a seleção e mistura das matérias-primas, a usinagem da massa, a colocação nos carros betoneiras, o transporte da massa até a obra e a colocação da massa nas formas.

Portanto, 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.

É sob esta premissa, de que o fornecimento de concreto é *prestação de serviço auxiliar ou conexas à construção civil*, que a autoridade lançadora classifica a atividade da contribuinte como de *prestação de serviços em geral*, submetida ao coeficiente de 32% para apuração do lucro presumido, reportando também o art. 3º da Instrução Normativa SRF nº 93/97 que indica este coeficiente na hipótese de *prestação de qualquer outra espécie de serviço não mencionada no seu §2º*, dentre as quais está a *construção por administração ou por empreitada unicamente de mão-de-obra*.

Ou seja, a autoridade lançadora não discorda que o serviço de concretagem envolve a utilização de materiais. Apenas que, por entender que não se trata de serviço de construção civil, mas sim serviço auxiliar ou conexo, tem por irrelevante a aplicação de materiais para definição do coeficiente de presunção do lucro.

Daí porque o voto condutor do acórdão recorrido, em que pese o inconformismo da Contribuinte com essa abordagem, enfrenta as objeções veiculadas em recurso voluntário adentrando ao conceito de contrato de empreitada, para concluir que:

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 previr 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.

O voto condutor do acórdão recorrido se estende em expor o conceito de construção civil a partir de dispositivos da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, e finaliza concluindo que *as descrições dos serviços caracterizados pelo simples fornecimento de concreto usinado não configura contrato de empreitada*, referindo também julgado do Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 82.205-SP, excluindo o fornecimento de concreto como mercadoria, bem como refutando a diferenciação como atividade de transporte de carga.

Em resposta aos embargos, restou consignado, ainda, que:

No caso em tela, o resultado disso foi a conclusão de que a atividade da Embargante se reveste de natureza de prestação de serviços em geral e não de empreitada global, daí porque correta a aplicação das alíquotas efetuada pelo ente tributante.

[...]

Alega também a Embargante que o acórdão utilizou atos legais sem relação à matéria litigada percentual aplicável na apuração do Lucro Presumido. E de atos Legais e Administrativos posteriores aos fatos geradores do lançamento (2008 e 2009) e ainda de Atos Legais não vinculados com a matéria litigada (IN RFB 971/09).

O ponto aqui trazido pela Embargante não é matéria de embargo, mas, quem sabe, de Recurso Especial.

[...]

Ora, o acórdão embargado se valeu de legislação e normas relacionadas ao cálculo do Lucro Presumido das Pessoas Jurídicas que é exatamente a matéria central em discussão neste caso, bem como, de legislação que diz respeito à atividade desempenhada pela Embargante e também à atividade que esta alega desempenhar.

[...]

Por fim, enfrento aqui a alegação de que a ementa do Acórdão dá guarida aos serviços com emprego de material, e cria um novo conceito para tributação com fornecimento parcial de materiais, divergindo dos fundamentos do voto e de toda legislação pertinente, não tendo sido considerados os serviços prestados com aplicação de materiais (insumos na fabricação de concreto).

Pela própria leitura da síntese dos argumentos trazidos pela Embargante, percebe-se que se trata aqui de tentativa de nova discussão de mérito, o que não pode ser feito através de Embargos de Declaração.

O Acórdão definiu, com base nos elementos de prova dos autos, qual é a atividade da empresa e, passo seguinte, concluiu qual o correto tratamento tributário. Neste trabalho em nada inovou, até porque, a conclusão foi a mesma adotada tanto pelo ente tributante quanto pelos julgadores de primeira instância.

[...]

Vemos aqui que o acórdão, diferentemente do alegado pela embargante, apreciou sim, a atividade de preparação de concreto como auxiliar de construção civil, contudo, chegaram à conclusão distinta da embargante e isso não pode ser combatido através de Embargos de Declaração.

Aliás, num primeiro momento, alega a Embargante que o acórdão deixou de apreciar a relação entre a atividade de preparação de concreto como auxiliar da construção civil para, na alegação seguinte, argüir que foram confusas e desconectadas do mérito da discussão, as considerações do acórdão sobre a atividade de construção civil.

Resta claro aqui a intenção infringente dos embargos apresentados e a ausência de vício que pudesse ser sanada através destes Embargos.

[...]

Não houve, portanto qualquer omissão do acórdão embargado acerca da correção do trabalho do auditor fiscal, bem como, sobre a análise deste trabalho pelos julgadores de primeira instância.

Pelo contrário, entenderam os julgadores desta Turma que a documentação acostada aos autos deixa claro que a atividade da Embargante tem natureza de serviços em geral, não se confundindo com contratação de empreitadas, que pudesse gozar de tributação mais favorável.

O Colegiado *a quo*, assim, endossou o entendimento da autoridade fiscal de que o serviço de concretagem não se configura como contrato de empreitada, mas apenas serviço auxiliar à construção civil que, à semelhança de outros referidos nas soluções de consulta indicadas (como serviços de *limpeza e locação de mão de obra*) sujeitam-se unicamente ao coeficiente de presunção de lucro de 32%.

Em recurso especial, porém, a Contribuinte não logrou demonstrar divergência jurisprudencial acerca da caracterização do serviço de concretagem como contrato de empreitada com aplicação de materiais. O primeiro paradigma indicado (Acórdão nº 201-79.687) afastou exigência de IPI sob o entendimento de que o fornecimento de concreto estava sujeito a ISS, inclusive trazendo afirmação, alinhada à presente acusação fiscal, de que *se aplicado diretamente pelo fabricante, por encomenda, em obra de construção civil, a operação é de prestação de serviço auxiliar ou conexa à construção civil ocorrendo o fato gerador do ISS e não do IPI*. Já o segundo paradigma, embora traga expresso que *o fornecimento de argamassa, preparado em betoneiras no trajeto até a obra, constitui atividade de construção por empreitada*, não decidiu a questão porque, como consignado em sua ementa, houve lançamento complementar para aplicação do coeficiente de 32% que, por caracterizar mudança de critério jurídico, ensejou o cancelamento da exigência por vício material.

É certo que o exame de admissibilidade negou a caracterização do dissídio jurisprudencial sob outra ótica, nos seguintes termos:

Com relação à primeira matéria, (1) “caracterização de concretagem como serviço de construção civil”, não ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, por inexistir divergência de entendimento passível de uniformização.

Tanto na decisão recorrida, quanto nos acórdãos paradigmas apontados (Acórdãos nºs 201-79.687, e 2001, e 1103-00.030, de 2009), entendeu-se que a atividade de “produção e aplicação do concreto”, ou seja, “o fornecimento de argamassa preparado em betoneiras do trajeto até a obra”, é “prestação de serviços de construção civil por empreitada”.

Contudo, a Contribuinte não manejou agravo contra esta decisão, de modo que ela se tornou definitiva e impede a manifestação deste Colegiado acerca do tema.

Consequência disso é a inutilidade de análise das demais matérias que tiveram seguimento. Inócuo decidir as consequências tributárias em face de receitas auferidas em contrato de construção civil por empreitada com emprego de materiais, se está consolidado administrativamente o entendimento de que a Contribuinte não realiza serviço de construção civil por empreitada, mas sim serviços auxiliares à construção civil.

Em tais circunstâncias, falece interesse recursal à Contribuinte, porque as divergências por ela suscitada, e que tiveram seguimento, não permitem reverter a procedência do lançamento declarada no acórdão recorrido. Neste sentido, aliás, é a jurisprudência consolidada dos Tribunais Superiores:

Súmula 283/STF: “É inadmissível o recurso extraordinário, quando a decisão recorrida assenta em mais de um fundamento suficiente e o recurso não abrange todos eles.”

Súmula 126/STJ: “É inadmissível recurso especial, quando o acórdão recorrido assenta em fundamentos constitucional e infraconstitucional, qualquer deles suficiente, por si só, para mantê-lo, e a parte vencida não manifesta recurso extraordinário”.

Acrescente-se que nenhum dos quatro paradigmas apresentados para caracterização da divergência jurisprudencial na 2ª e 3ª matérias admitidas trata de prestação de serviço de concretagem: i) o paradigma nº 1801-00.418 analisa atividade de reforma de estação rodoviária por empresa de construção civil; ii) o paradigma nº 1805-00.053 tem em conta *serviços de terraplanagem envolvendo transporte de materiais*; iii) o paradigma nº 1803-002.305 buscou-se a segregação de atividades de empresa destinada a *projetos e construções*, para aferição de indébito tributário utilizado em compensação; e iv) o paradigma nº 1803-002.346 traz a descrição do objeto social da pessoa jurídica como *construção civil, projetos, administração de obras, fabricação de artefatos de cimento para construção e prestação de serviços na área de construção civil*. A primeira matéria suscitada e que não teve seguimento. Quanto a este último paradigma, vale recordar que a acusação fiscal admitiu como sendo de construção civil a aplicação de concreto em moldes na obra, atividade que poderia corresponder à designada *fabricação de artefatos de cimento para construção*, mas excluída expressamente da atividade exercida pela Contribuinte.

Assim, ainda que se entendesse que negativa de seguimento à primeira matéria prejudicaria o interesse recursal da Contribuinte nas demais matérias, fato é que não há similitude fática entre os demais paradigmas apresentados nas matérias admitidas, o que impede a caracterização do dissídio jurisprudencial.

De fato, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistir tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos nº 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF nº 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevralgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Por tais razões, deve ser NEGADO CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

