



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

Processo n° 15504.722296/2014-23
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1301-001.865 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de dezembro de 2015
Matéria IRPJ e CSLL
Recorrente LINTRA LINHAS DE TRANSMISSÃO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2010, 2011

AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO FÁTICA. LANÇAMENTO BASEADO EM PRESUNÇÕES. NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

A motivação para o lançamento, atividade vinculada e obrigatória, é a constatação da infração fiscal e da falta de recolhimento do tributo. Estando os fatos e o enquadramento legal clara e minuciosamente expostos nos autos, nenhuma nulidade se há de reconhecer, nesse sentido.

De igual modo, ao se constatar que o lançamento não se baseia em presunções, mas na análise de documentos e contratos trazidos aos autos, a alegação de nulidade do lançamento por se basear em presunções não pode prosperar.

LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAL APLICÁVEL. CONSTRUÇÃO POR EMPREITADA.

O percentual aplicável à receita bruta para fins de determinação do lucro presumido das pessoas jurídicas que se dedicam à atividade de construção por empreitada com ou sem emprego de materiais, para fatos geradores posteriores à vigência das Instruções Normativas SRF n° 480/2004 e n° 539/2005, é regido por esses normativos. Para contratos com fornecimento integral dos materiais pela contratada, o percentual aplicável é de 8%. Para contratos com fornecimento parcial de materiais pela contratada, ou contratos exclusivos de mão-de-obra, o percentual aplicável é de 32%. A modificação do entendimento da Administração Tributária não se constitui em criação de nova hipótese de incidência tributária, antes é a interpretação e regulamentação do alcance de dispositivo legal pré-existente. Entendimento aplicável de igual modo à CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Hélio Eduardo de Paiva Araújo e Gilberto Baptista.

(assinado digitalmente)

Wilson Fernandes Guimarães - Presidente

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Waldir Veiga Rocha, Hélio Eduardo de Paiva Araújo, Paulo Jakson da Silva Lucas, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Gilberto Baptista e Wilson Fernandes Guimarães.

Relatório

LINTRA LINHAS DE TRANSMISSÃO LTDA., já qualificada nestes autos, inconformada com o Acórdão nº 11-47.488, de 28/08/2014, da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Recife/PE, recorre voluntariamente a este Colegiado, objetivando a reforma do referido julgado.

O relatório do processo, por ocasião do julgamento em primeira instância, descreve de modo sucinto e objetivo o ocorrido, pelo que peço vênica para transcrevê-lo a seguir.

Contra a contribuinte acima qualificada foram lavrados os autos de infração de fls. 03/50, através dos quais foi constituído, respectivamente, o crédito tributário referente ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, no valor de R\$ 7.554.460,52, incluídos juros de mora e multa proporcional de 75%, e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, no valor de R\$ 2.242.096,28, também já incluídos os acréscimos legais. O crédito tributário é alusivo aos anos-calendário 2009 e 2010.

2. De acordo com os autos de infração e com o Termo de Verificação Fiscal (fls. 51/76), o lançamento foi decorrente da incorreta aplicação dos percentuais na apuração do lucro presumido, vez que os serviços prestados pela empresa, por não caracterizarem empreitada de construção civil, na modalidade total, com o fornecimento de todos os materiais indispensáveis à sua execução, estão sujeitos ao cálculo do lucro presumido no percentual de 32%, enquanto a contribuinte apurou os tributos com base nos percentuais de 8% para o IRPJ e de 12% para a CSLL.

3. O enquadramento legal da infração, bem assim os demonstrativos de apuração dos tributos e das respectivas multas e juros, encontram-se nos autos de infração e em seus anexos.

4. A contribuinte apresentou impugnação (fls. 3.941/3.959), alegando, em síntese: i) nulidade do lançamento, por ausência de motivação fática e por se basear em presunção e ii) no mérito, que as atividades por ela desenvolvidas são de construção civil e que forneceu materiais indispensáveis à execução das obras, aduzindo que a Instrução Normativa SRF nº 539, de 25 de abril de 2005, é ilegal, pois não poderia criar hipótese de incidência tributária.

5. Ao final, requereu a nulidade do auto de infração e a exoneração do crédito tributário.

A 3ª Turma da DRJ em Recife/PE analisou a impugnação apresentada pela contribuinte e, por via do Acórdão nº 11-47.488, de 28/08/2014 (fls. 4229/4237), considerou procedente o lançamento com a seguinte ementa:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2009, 2010

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. REQUISITOS ESSENCIAIS.

Tendo sido regularmente oferecida a ampla oportunidade de defesa, com a devida ciência do auto de infração, e não provada violação das disposições previstas na legislação de regência, restam insubsistentes as alegações de nulidade do procedimento fiscal.

ATIVIDADE VINCULADA. ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIÇÃO.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos regularmente editados.

ALEGAÇÃO. COMPROVAÇÃO.

A impugnação deve estar instruída com todos os documentos e provas que possam fundamentar as contestações de defesa. Não têm valor as alegações desacompanhadas de documentos comprobatórios, quando for este o meio pelo qual devam ser provados os fatos alegados.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

LUCRO PRESUMIDO. CONSTRUÇÃO CIVIL POR EMPREITADA. PERCENTUAIS DE PRESUNÇÃO.

As receitas decorrentes da construção civil por empreitada na modalidade total, com fornecimento de todos os materiais indispensáveis à execução das obras, sendo tais materiais a elas incorporados, sujeitam-se à aplicação do percentual de oito por cento na determinação da base de cálculo do IRPJ apurado pelo

lucro presumido. Ausentes essas condições, o percentual aplicável é de 32%.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2009, 2010

LUCRO PRESUMIDO. CONSTRUÇÃO CIVIL POR EMPREITADA. PERCENTUAIS DE PRESUNÇÃO.

As receitas decorrentes da construção civil por empreitada na modalidade total, com fornecimento de todos os materiais indispensáveis à execução das obras, sendo tais materiais a elas incorporados, sujeitam-se à aplicação do percentual de 12% (doze por cento) na determinação da base de cálculo da CSLL apurada pelo lucro presumido. Ausentes essas condições, o percentual aplicável é de 32%.

Ciente da decisão de primeira instância em 12/09/2014, conforme Aviso de Recebimento à fl. 4243, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 19/09/2014 conforme carimbo de recepção à folha 4246.

No recurso interposto (fls. 4247/4263), a recorrente repisa, quase com as mesmas palavras, as alegações trazidas em sede de impugnação.

No que toca à alegação de nulidade do lançamento, a interessada reclama que a DRJ teria analisado somente os requisitos formais do auto de infração, sem atentar para a motivação do lançamento fiscal.

Acerca da alegação de “lançamento por presunção”, reclama que “o simples fato da decisão de 1ª Instância não analisar o argumento da Recorrente já acarretaria a nulidade do acórdão recorrido”.

No mérito, a recorrente dá por ultrapassada a questão sobre a classificação dos serviços por ela prestados. Os demais argumentos repetem a peça impugnatória.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Waldir Veiga Rocha, Relator

O recurso é tempestivo e dele conheço.

Preliminarmente, alega a recorrente que o lançamento seria nulo, por falta de motivação fática.

Essa alegação já havia sido enfrentada em primeira instância, e fundamentadamente rejeitada. Alega a recorrente que somente teriam sido apreciados os aspectos formais do lançamento, sendo deixado de lado os aspectos atinentes à motivação.

Não lhe assiste razão. A motivação para o lançamento de crédito tributário é a constatação, pelo Fisco, de irregularidades que tenham dado causa à falta de recolhimento do tributo. Diante dessa situação, é dever da Autoridade Tributária a constituição do crédito tributário, sob pena de responsabilidade funcional, a teor do parágrafo único do art. 142 do CTN.

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Em assim sendo, nenhuma outra motivação é requerida, além da constatação da infração fiscal e da conseqüente falta de recolhimento do tributo. Nesse sentido, corretas as considerações do acórdão recorrido, no sentido de que os fatos foram clara e adequadamente expostos no auto de infração, bem assim o enquadramento legal.

Ainda em preliminares, a recorrente requer a nulidade do lançamento, o qual teria sido feito com base em presunções.

Mais uma vez, não lhe assiste razão. Não há qualquer presunção no lançamento ora analisado, sendo certo que o Fisco se baseou nos documentos e contratos que fez acostar aos autos. Se as conclusões a que chegou ao analisar tais documentos são ou não corretas, é questão de mérito, como bem frisou o julgador *a quo*. E, ao contrário do que afirma a recorrente, seus argumentos foram, sim, analisados em primeira instância, apenas não o sendo sob a ótica de preliminar de nulidade, mas como mérito do lançamento.

Nessa linha de raciocínio, rejeito as preliminares de nulidade do lançamento, e passo à apreciação do mérito.

A discussão gira em torno do percentual aplicável, para fins de determinação do lucro presumido, na situação de contratos de prestação de serviços por empreitada, com ou sem o emprego de materiais. Sustenta o Fisco que somente seria cabível o percentual de 8% quando o fornecimento total de materiais estivesse a cargo da contratada, e 32% nos demais casos. A recorrente, por outro lado, afirma que caberia o percentual de 8% quando houvesse o emprego de materiais em qualquer quantidade.

Segue breve resumo da legislação que regula a matéria (grifos não constam dos originais).

A disposição legal pertinente se encontra na Lei nº 9.249/1995, *verbis*:

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Vide Lei nº 11.119, de 2005)

§ 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;

[...]

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

[...]

A disciplinar a matéria, foi editada a IN SRF nº 11/1996 e, posteriormente, a IN SRF nº 93/1997, nos seguintes termos:

Instrução Normativa SRF nº 011, de 21 de fevereiro de 1996

Art. 3º A partir de janeiro do ano-calendário de 1996, 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.

§ 1º 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.

Instrução Normativa SRF Nº 093, 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.

[...]

Art. 36. O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

I - o valor resultante da aplicação dos percentuais de que tratam os §§ 1º e 2º do art. 3º, sobre a receita bruta de cada atividade, auferida em cada período de apuração trimestral;

Em 1997, o Ato Declaratório Normativo COSIT nº 6, de 13/01/1997 estabeleceu com clareza qual seria o percentual a ser aplicado para determinação da base de cálculo do imposto de renda na atividade de construção por empreitada (grifos não constam do original):

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

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

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

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

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

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

Esse entendimento se encontrava sedimentado, havendo inclusive soluções de consulta nesse sentido. A recorrente invoca diversas delas em seu recurso, entre as quais menciona a SC SRRF03 nº 3/2004, SC SRRF09 nº 199/2003, SC SRRF06 nº 173/2003, SC SRRF08 nº 186/2003, SC SRRF02 nº 37/2003, SC SRRF08 nº 36/2003 e SC SRRF08 nº 36/2003.

Ocorre que, em 2004, sobreveio a IN SRF 480/2004, cujo art. 1º, § 7º, incisos I e II, c/c § 9º, passou a dispor de forma diferente sobre a mesma matéria, para fins de retenção, na fonte, do imposto de renda e outros tributos. Visto que poderia haver dúvidas sobre a aplicabilidade dessas disposições ao cálculo do IRPJ da pessoa jurídica beneficiária dos pagamentos (o § 1º era expresso ao determinar que os conceitos eram “*para os fins desta Instrução Normativa*”), a IN SRF nº 539/2005 (publicada no DOU de 27/04/2005) incluiu o

art. 32, inciso II, no primeiro ato normativo mencionado. Eis o texto, já com as alterações (grifos não constam do original):

IN SRF 480/2004

Art. 1º Os órgãos da administração federal direta, as autarquias, as fundações federais, as empresas públicas, as sociedades de economia mista e as demais entidades em que a União, direta ou indiretamente detenha a maioria do capital social sujeito a voto, e que recebam recursos do Tesouro Nacional e estejam obrigadas a registrar sua execução orçamentária e financeira no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi) reterão, na fonte, o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e a Contribuição para o PIS/Pasep sobre os pagamentos que efetuarem às pessoas jurídicas, pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços em geral, inclusive obras, observados os procedimentos previstos nesta Instrução Normativa.

[...]

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

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

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

[...]

§ 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: (Redação dada pela IN SRF nº 539, de 25 de abril de 2005)

[...]

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

Tenho que a IN SRF nº 480/2004 inovou e modificou o entendimento da Administração sobre a matéria. A alteração do percentual aplicável foi expressa, vide inciso II do art. 32, acima transcrito, estando a partir daí derogado o entendimento esposado pelo ADN COSIT 6/1997. Como bem ressaltou o julgador em primeira instância, as soluções de consulta

proferidas a partir daí não discrepam desse novo entendimento, antes o confirmam¹. Considero mais, que tal modificação do entendimento não constitui qualquer ilegalidade, desde que, como é o caso vertente, aplicada prospectivamente. De se observar que a lei que estabelece os percentuais não traz qualquer consideração sobre o fornecimento integral ou parcial de materiais em contratos de empreitada de construção civil, e o entendimento pretérito foi construído sobre atos normativos da administração tributária. Desta forma, não contraria a lei a mudança de entendimento, igualmente baseada em atos normativos, cujos efeitos não podem retroagir. Não se trata, como pretende a recorrente, da criação de nova hipótese de incidência tributária à margem da lei, mas da interpretação e regulamentação do alcance de um dispositivo legal pré-existente. Essas conclusões são aplicáveis, de igual modo, à CSLL.

Na sequência, de se investigar se os elementos trazidos aos autos fazem prova suficiente para o enquadramento da interessada no percentual de 32% (empreitadas de construção civil sem o fornecimento de materiais ou com fornecimento parcial) ou de 8% (fornecimento integral de materiais). E, quanto a este ponto, a minuciosa análise empreendida pela Auditora-Fiscal autuante (Termo de Verificação Fiscal, § 16, fls. 56/61), com base não apenas nos documentos fornecidos pela então fiscalizada, mas também por seus clientes, não deixa margem a qualquer dúvida. Irretocável o quanto decidido em primeira instância, pelo que peço vênia para transcrever o excerto a seguir e, desde já adotar seus fundamentos como razões de decidir, a teor do § único do art. 50 da Lei nº 9.784/1999.

26. À vista da legislação supratranscrita, cumpre averiguar se as receitas tributáveis advieram de empreitada de construção civil na modalidade total, com o fornecimento, pela contratada, de todos os materiais indispensáveis à execução das obras.

27. O Termo de Verificação Fiscal, a par da vasta documentação que lhe dá suporte, traz provas robustas de que as obras e serviços em questão não se ajustam ao conceito de empreitada de construção civil na modalidade total. Referida documentação, que se acha nos autos, compõe-se de contratos, entregues pelos contratantes e pelo sujeito passivo, notas fiscais, bem assim de respostas dos contratantes às intimações que lhes foram dirigidas pela fiscalização. Queda-se sem fundamento, portanto, a queixa de que o lançamento teria se lastreado em presunção.

28. Com efeito, os contratos foram um a um detalhadamente analisados pela autoridade autuante, tendo sido verificado que ora o objeto contratado envolvia tão somente serviços, sem fornecimento de materiais, ora tinha por escopo a execução de obras com emprego de materiais, porém fornecidos parcial ou totalmente pelos contratantes. Em nenhum deles, portanto, houve o fornecimento de todos os materiais por parte da impugnante, condição necessária, como já visto, para que se apliquem os percentuais de presunção de 8% e de 12%.

29. A impugnante, a seu turno, não trouxe qualquer documento a infirmar a constatação da autoridade fiscal. O seu argumento é de que a maior parte dos contratos teve por objeto obras de construção civil, com fornecimento de materiais, e que agiu de acordo com o Ato Declaratório Cosit nº 6, de 1997. [...]

¹ Conferir, por exemplo, SC SRRF07 nº 53/2009; SC SRRF02 nº 21/2010; SC SRRF07 nº 59/2010; SC SRRF08 nº 317/2010; SC SRRF08 nº 338/2010.

Processo nº 15504.722296/2014-23
Acórdão n.º **1301-001.865**

S1-C3T1
Fl. 4.285

Por todo o exposto, voto por rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário interposto.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha

CÓPIA