



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15586.001277/2008-59
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-004.632 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de fevereiro de 2021
Recorrente EMEC OBRAS E SERVIÇOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2005

LUCRO PRESUMIDO. CONSTRUÇÃO CIVIL. EMPREITADA. FORNECIMENTO DE MATERIAL. PERCENTUAL.

Para efeito de aplicação do percentual de presunção do lucro presumido (IRPJ) de 8% (oito por cento) e de 12% (doze por cento) para a CSLL considera-se atividade de construção civil aquela que envolva a produção de uma obra no solo, a qual, para sua remoção, somente pode vir a ser derrubada, demolida ou desmantelada, não se enquadrando neste conceito implantação/manutenção de área verde, supressão vegetal, corte de árvores.

Às receitas decorrentes da prestação de serviços de construção civil somente se aplica o percentual de presunção de 8% (oito por cento) para o IRPJ e 12% (doze por cento) para o CSLL, na hipótese de contratação por empreitada na modalidade total, com fornecimento, pelo empreiteiro, de todos os materiais indispensáveis à execução da obra, sendo tais materiais incorporados a esta.

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

MULTA. JUROS DE MORA. ART. 100 DO CTN.

Não há falar-se em afastamento dos juros de mora e da multa consignados no auto de infração no caso de inobservância de norma complementar de lei - IN RFB nº 971/2009 e IN SRP 03/2005 -, nos termos do parágrafo único, do art. 100, do Código Tributário Nacional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para aplicar às receitas decorrentes dos contratos apontados no voto do relator o percentual de presunção de 8% para o IRPJ e 12% para a CSLL, exceto em relação às receitas desses contratos cujo percentual de 32% já fora reconhecido pela própria recorrente.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Efigênio de Freitas Júnior, Gisele Barra Bossa, Wilson Kazumi Nakayama, Alexandre Evaristo Pinto, Jeferson Teodorovicz e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

EMEC OBRAS E SERVIÇOS LTDA., já qualificada nos autos, interpôs recurso voluntário em face do Acórdão 12-33.075, proferido pela da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) no Rio de Janeiro I/RJ, em 03 de setembro de 2010, que, por maioria de votos, julgou procedente o lançamento.

2. Trata-se de autos de infração para cobrança de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), referentes ao ano-calendário 2005, no montante total de R\$ 411.673,01 incluídos principal, juros de mora e multa de ofício de 75% (e-fls. 442).

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

4. Após analisar declarações (DIPJ/Dirf), documentos, escrituração contábil, contratos e notas fiscais de prestação de serviço a fiscalização apurou que o contribuinte prestou serviços de paisagismo para determinados clientes, conforme Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 437 e seg.).

5. Narra ainda a fiscalização que o contribuinte formulara consulta para certificar se no regime do lucro presumido sua atividade estava sujeita ao percentual de 8% para apuração de base de cálculo do IRPJ considerando que:

a) Executa obras de paisagismo (implantação de áreas verdes);

b) Fornece todo o material (solo orgânico, fertilizantes, preparação do solo, nivelamento do terreno, fornecimento de plantas ou sementes, tapetes de grama, etc.) a ser utilizado em tais obras; e,

c) Alegou também que na implantação de tais áreas, predomina o emprego de material relativamente à mão-de-obra, daí entender que a atividade que executa não constitui prestação de serviço.

6. Em resposta, a Solução de Consulta SRRF/7ª RF/DISIT N° 518, de 26/10/2004 decidiu que na atividade de prestação de serviços de paisagismo, com emprego ou não de

materiais, o percentual de presunção para apuração da base de cálculo do lucro presumido é de 32% e a alíquota do IRPJ 15%.

7. Por conseguinte, a fiscalização aplicou a diferença percentual de 24% (32% - 8%) para o IRPJ e 20% (32% - 12%) para a CSLL sobre receita bruta apurada para fins de determinação da base de cálculo desses tributos e exigiu a diferença apurada mediante auto de infração.

8. Em sede de impugnação, conforme acórdão recorrido, o contribuinte alegou, em síntese, nulidade do auto de infração por cerceamento do direito de defesa, requereu perícia, detalhou a execução dos serviços prestados nos contratos objeto de autuação; defendeu que sua atividade se enquadra no conceito de obra nas espécies construção e recuperação – obrigação de resultado – executada sob o regime de empreitada por preço global ou preço unitário, com fornecimento de material. Cita em seu favor o Ato Declaratório Normativo Cosit n.º 06/97, Parecer Normativo CST n.º 146/73 e soluções de consulta. Em relação à solução de consulta n.º 518/04, em seu desfavor, salienta que o ato não esclareceu a amplitude do termo "paisagismo".

9. A Turma julgadora de primeira instância indeferiu o pedido de perícia por não atender aos requisitos previstos no art. no inciso IV do art. 16 c/c com seu §1º do Decreto n.º 70.235/72 (PAF); afastou a preliminar de nulidade em razão de o auto de infração estar de acordo com o art. 142 do CTN e com o PAF.

10. No mérito, pontuou que a Solução de Consulta n.º 518, de 2004, decidiu que o percentual a ser aplicado sobre as receitas era de 32% e a alíquota do IRPJ 15%.

11. Assentou ainda que embora a recorrente tenha alegado que suas atividades estejam englobadas como obra, apresentado contratos, fotografias, tal contestação deveria ter sido feita no âmbito do processo de solução de consulta e não no feito referente ao auto de infração, porquanto a solução de consulta vincula a administração, independente do juízo do julgador acerca do assunto.

12. Nestes termos, por maioria, a Turma julgou procedente o lançamento, conforme ementa abaixo transcrita (e-fls. 901):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2005

PEDIDO DE PERÍCIA - Considera-se não formulado o pedido de perícia que desatenda aos requisitos estatuídos pelo inciso IV do artigo 16 do Decreto 70.235/72.

DA NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

Descabe a decretação de nulidade quando não existirem atos insanáveis e quando a autoridade autuante observa os devidos procedimentos fiscais, previstos na legislação tributária.

LUCRO PRESUMIDO. COEFICIENTE INFERIOR AO DEVIDO. EFEITOS DA CONSULTA.

A Solução de Consulta vincula a Administração em relação ao Consultente. A utilização por parte do sujeito passivo de entendimento diverso do estabelecido na Solução de

Consulta sujeita-o ao lançamento de ofício dos tributos porventura decorrentes da divergência de entendimentos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

13. Cientificado da decisão de primeira instância em 30/11/2010 (e-fls. 901), o contribuinte interpôs recurso voluntário em 16/12/2010, em que repisa as alegações aviadas em primeira instância e acrescenta o que segue:

Nulidades

i) Aduz que o auto de infração é nulo por cerceamento do direito de defesa em razão da não apreciação do mérito da impugnação e por insuficiência de motivação jurídica, haja vista a incompletude da indicação dos pressupostos de direito de sua prática.

Mérito

ii) discorre inicialmente que atividade de paisagismo compreende não só a elaboração dos projetos e desenhos de uma paisagem, mas também a execução da obra (construção de canteiros, muretas, plantio de árvores, reforma de praças, etc.);

iii) esclarece que no caso em análise – contratos celebrados com a Prefeitura da Serra, Prefeitura de São Mateus, Cia Siderúrgica de Tubarão e Lhoist do Brasil Ltda. – há apenas a realização da implantação do projeto paisagístico e sua manutenção e que o desenho arquitetônico é realizado por terceiro, em obediência ao inciso I, do art. 9º, da Lei n.º 8.666/93;

iv) detalha o tipo de serviço prestado nos contratos que especifica, anexa planilhas, fotos, documentos, laudo pericial etc.. Aduz que a manutenção de áreas verdes realiza-se por meio da recuperação e reforma da obra implantada, em razão da degradação promovida pela ação humana (acidentes, vandalismo, etc.) ou do tempo;

v) assenta que o trabalho envolveu ampla intervenção humana e emprego de material com o objetivo de construir uma estrutura física imóvel inicialmente inexistente ou recuperá-la, o que despendeu serviços de plantio, de construção civil, de terraplanagem, equipamentos diversos, plantas ou mudas, concreto, asfalto, tintas, terra, etc.;

vi) sustenta que sua atividade se enquadra no conceito de obra nas espécies construção e recuperação; obrigação de resultado, qual seja, a criação de bem corpóreo, imóvel, ou sua recomposição/recuperação. Característica que fica patente ao observar que a remuneração ajustada nos contratos é efetuada após a realização de medições pelo contratante; cita doutrina;

vii) registra que a atividade é executada sob o regime de empreitada por preço global ou preço unitário; por isso, o material fornecido no desenvolvimento da tarefa está submetido à aplicação da alíquota de 8% para aferição da base de cálculo do IRPJ e 12% para a CSLL;

viii) observa que no caso de receita relativa a mão-de-obra e utilização de equipamentos, utilizou o percentual de presunção de 32% para o IRPJ e CSLL, por outro lado, no caso de receita referente ao fornecimento de material, orgânico ou inorgânico (plantas, adubo, concreto, areia,

etc.), a utilizou o percentual de 8% e 12 % para o IRPJ e CSLL respectivamente;

ix) colaciona aos autos laudo pericial cuja conclusão atesta que os contratos em análise possuem objeto e atividades que se “*referem à materialização de obras de construção civil ou manutenção de engenharia por empreitada com fornecimento de materiais, insumos, equipamentos e mão de obra*”;

x) cita o Ato Declaratório Normativo Cosit n.º 06/97, segundo o qual na atividade de construção por empreitada, o percentual a ser aplicado será de 8% quando houver emprego de materiais, e 32% quando houver emprego unicamente de mão-de-obra; cita ainda o Parecer Normativo CST n.º 146/73 e as soluções de consulta n.º 60, de 2007 e n.º 249, de 2008;

xi) acerca da solução de consulta n.º 518/04, em seu desfavor, salienta que o ato não esclareceu a amplitude do termo "paisagismo", para fins de aplicação de sua conclusão, nem mesmo fixou o enquadramento da consulente nesse conceito;

xii) aponta que os itens 4212-0/00 e 4213-8/00, do Anexo VII, da IN RFB n.º 971/09 caracterizam os trabalhos desenvolvidos, objeto da autuação, como obra; o que já constava da IN SRP n.º 03/05, art. 413, inciso I, e Anexo XIII;

xiii) por fim, requer seja conhecido e provido o recurso voluntário para:

a) *determinar à autoridade julgadora de primeira instância a apreciação do mérito da impugnação apresentada;*

b) *subsidiariamente, anular os autos de infração lavrados (IRPJ e CSLL), desconstituindo-se, por decorrência, a exigência fiscal contida nos atos administrativos combatidos;*

c) *em se ultrapassando o pedido anterior, requer-se o afastamento dos juros de mora e da multa consignados no auto de infração, com fundamento no art. 100, inc. I, c/c seu parágrafo único, do CTN.*

14. É o relatório.

Voto

Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior – Relator, Relator.

15. O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço. Passo à análise.

16. Trata-se de auto de infração em que a fiscalização apurou a aplicação incorreta do percentual de presunção sobre receita bruta para determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL no âmbito do lucro presumido.

17. Cinge-se a controvérsia, portanto, a verificar se a atividade realizada pela

recorrente caracteriza-se como prestação de serviço, sujeita ao percentual de presunção de 32%; ou obra de construção civil, sujeita ao percentual de presunção de 8%.

Preliminares de nulidade

Não apreciação do mérito da impugnação - cerceamento do direito de defesa

18. Aduz a recorrente que o auto de infração é nulo por cerceamento do direito de defesa em razão da não apreciação do mérito da impugnação. Sustenta que os julgadores de primeira instância deveriam ter analisado o mérito do lançamento, inclusive a aplicação da solução de consulta aos eventos fiscalizados; porquanto, diante dos fatos evidenciados, estavam obrigados a interpretar a norma e aplicá-la ao caso concreto. Discorre que a solução de consulta em seu desfavor tal como redigida, sequer permite a formulação de uma contestação ou recurso, tal qual sustentado pelo acórdão recorrido.

19. Sem razão a recorrente. O feito foi analisado pelos julgadores, porém, o resultado foi contrário ao pleiteado, o que pode ser evidenciado no trecho a seguir do próprio recurso voluntário:

Registre-se que, **embora dois julgadores tenham restado vencidos, os quais deram provimento à impugnação apresentada**, prevaleceu a postura de não conhecer dos argumentos levantados pela recorrente em sua defesa administrativa. (Grifos do original).

20. Não acatar os argumentos da parte não significa não analisá-los, como pretende fazer crer a recorrente. Os trechos abaixo do acórdão recorrido demonstram que a matéria foi analisada e a razão de decidir pautou-se no argumento de que a resposta à solução de consulta em desfavor da recorrente é vinculante para a administração:

[...] A interessada informa que: executa obras de paisagismo; fornece todo o material a ser utilizado em tais obras; e alegou que na implantação das áreas verdes, predomina o emprego de material relativamente à mão-de-obra, daí entender que a atividade não constitui prestação de serviço.

[...]

Há que se esclarecer que independentemente do juízo deste Julgador a respeito do assunto, tal matéria já foi dirimida no âmbito administrativo por meio da Consulta que formulou a impugnante e que foi resolvida pela Divisão de Tributação da SRRF da 9ª RF, por meio da Solução de Consulta SRRF/7ª RF/DISIT N.º 518, de 26/10/2004, que tem a seguinte ementa: [...]

[...]

Na impugnação, a interessada afirma que suas atividades estão englobadas como obra, apresenta contatos, fotografias, ou seja, contesta o disposto na solução de consulta.

Ocorre que, tal contestação deveria ser feita através de recurso próprio, no âmbito do processo da solução de consulta e não como contestação ao auto de infração.

A resposta dada à consulta vincula a administração até que venha de ser alterada, retrata o entendimento da administração sobre o tema analisado. A utilização por parte do sujeito passivo de entendimento diverso do estabelecido na solução de consulta sujeita-o ao lançamento de ofício dos tributos porventura decorrentes da divergência de entendimentos.

21. Oportuno salientar ainda que a jurisprudência sedimentada no Superior Tribunal

de Justiça, já na vigência do CPC/2015, é no sentido de que o julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão; é dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida. Veja-se:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA ORIGINÁRIO. INDEFERIMENTO DA INICIAL. OMISSÃO, CONTRADIÇÃO, OBSCURIDADE, ERRO MATERIAL. AUSÊNCIA.

1. Os embargos de declaração, conforme dispõe o art. 1.022 do CPC, destinam-se a suprir omissão, afastar obscuridade, eliminar contradição ou corrigir erro material existente no julgado, o que não ocorre na hipótese em apreço.

2. O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. A prescrição trazida pelo art. 489 do CPC/2015 veio confirmar a jurisprudência já sedimentada pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça, sendo dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida.

3. No caso, entendeu-se pela ocorrência de litispendência entre o presente mandamus e a ação ordinária n. 0027812-80.2013.4.01.3400, com base em jurisprudência desta Corte Superior acerca da possibilidade de litispendência entre Mandado de Segurança e Ação Ordinária, na ocasião em que as ações intentadas objetivam, ao final, o mesmo resultado, ainda que o polo passivo seja constituído de pessoas distintas.

4. Percebe-se, pois, que o embargante maneja os presentes aclaratórios em virtude, tão somente, de seu inconformismo com a decisão ora atacada, não se divisando, na hipótese, quaisquer dos vícios previstos no art. 1.022 do Código de Processo Civil, a inquinare tal decisum.

5. Embargos de declaração rejeitados.

(EDMS - Embargos de Declaração no Mandado de Segurança - 21315 2014.02.57056-9, Diva Malerbi (Desembargadora convocada TRF 3ª Região), STJ - Primeira seção, DJE:15/06/2016) (Grifo nosso)

22. No mesmo sentido já se pronunciou este CARF:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

NULIDADE. ALEGAÇÃO DE ANÁLISE RASA DAS PROVAS NA INSTÂNCIA ANTERIOR. DESCABIMENTO.

O julgador, ao decidir, não está obrigado a examinar todos os fundamentos de fato ou de direito trazidos ao debate, podendo a estes conferir qualificação jurídica diversa da atribuída pelas partes, cumprindo-lhe entregar a prestação jurisdicional, considerando as teses discutidas no processo, enquanto necessárias ao julgamento da causa. (Acórdão Carf 9101-004.250, de 09.07.2019)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 31/12/2010 a 31/12/2013

O ÓRGÃO JULGADOR NÃO ESTÁ OBRIGADO A SE PRONUNCIAR ACERCA DE TODOS ARGUMENTOS SUSCITADOS PELA RECORRENTE.

O órgão julgador não está obrigado a se pronunciar acerca de todos argumentos suscitados pela parte se os pontos analisados são suficientes para motivar e fundamentar sua decisão. O inconformismo com o resultado do acórdão, contrário aos interesses da recorrente, não significa haver falta de motivação ou cerceamento do direito à ampla defesa (EDcl no Mandado de Segurança nº 21.315 - DF, Diva Malerbi, STJ - Primeira Seção, DJE 15.06.2018). (Acórdão Carf 1201-003.145, de 18.09.2019)

23. No caso dos autos, o feito foi analisado pela decisão de primeira instância e o julgador proferiu decisão motivada e explicitou as razões pertinentes à formação de sua livre convicção. O inconformismo com o resultado do acórdão, contrário aos interesses da recorrente, não significa cerceamento do direito à ampla defesa.

24. Quanto ao fato de o acórdão recorrido ter mencionado que a contestação à solução de consulta “*deveria ser feita através de recurso próprio, no âmbito do processo da solução de consulta e não como contestação ao auto de infração*”, entendo que o acórdão referiu-se ao recurso de divergência, no bojo do mesmo processo de consulta. Ademais, tal fato não tem o condão de influenciar o resultado do julgamento de primeira instância tampouco é motivo de nulidade, uma vez que a matéria foi analisada e foi exposta a razão de decidir.

25. Afasto a preliminar de nulidade.

Motivação defeituosa do auto de infração quanto aos pressupostos de direito - cerceamento do direito de defesa

26. Afirma a recorrente que o auto de infração é nulo em razão da “*incompletude da motivação ofertada pela fiscalização em virtude da indicação genérica do art. 519, do RIR/99, como fundamento do lançamento*”. Sustenta que para “*uma tipificação minimamente clara e completa é necessária a conjugação do caput do art. 519, do RIR, com, ao menos um parágrafo e um inciso, o que não se observa no caso*”.

27. Novamente não assiste razão à recorrente.

28. No âmbito do processo administrativo tributário prevalece o entendimento de que não há nulidade sem prejuízo (*pas de nullité sans grief*). Nessa linha, conforme salienta Leandro Paulsen¹, a nulidade não decorre especificamente do descumprimento de requisito formal, mas sim do efeito comprometedor do direito de defesa assegurado ao contribuinte pelo art. 5º, LV, da Constituição Federal. Afinal, continua o autor, as formalidades não são um fim em si mesmas, mas instrumentos que asseguram o exercício da ampla defesa. Nesse contexto, a “**declaração de nulidade**, portanto, é **excepcional**, só tendo lugar quando o processo não tenha tido aptidão para atingir os seus fins sem ofensa aos direitos do contribuinte”.

29. A propósito, colhe-se o seguinte trecho do recurso voluntário:

Partindo-se da premissa de que a impugnante promoveu o fornecimento de materiais, e tendo-se em vista que o §2º, do art. 15, da lei n.º 9.249/95, permite a tributação diversificada, na hipótese de realização de ambas as atividades (**ou seja, 8% para a parte relativa à obra com fornecimento de material e 32% para a sem fornecimento de material**), conclui-se pela correção da apuração levada a feito pelo contribuinte. (Grifo nosso).

30. Como se vê, a recorrente contesta o lançamento e defende o seu posicionamento citando inclusive o art. 15 da Lei n.º 9.249/95, base legal do referido art. 519 do RIR/99 que considerou como “capitulação incompleta”. Resta claro, portanto, que a recorrente entendeu perfeitamente a capitulação legal e a autuação e questionou a matéria com precisão.

¹ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 475

31. Com efeito, em razão não restar caracterizada nenhuma ofensa aos direitos da recorrente não há falar-se em nulidade do auto de infração.

32. Afasto a preliminar de nulidade.

Mérito

Percentual de presunção para determinação de base de cálculo no lucro presumido

33. Segundo a recorrente a atividade de paisagismo compreende não só a elaboração dos projetos e desenhos de uma paisagem, mas também a execução da obra (construção de canteiros, muretas, plantio de árvores, reforma de praças, etc.). Aduz ainda que no caso em análise – contratos celebrados com a Prefeitura da Serra, Prefeitura de São Mateus, Cia Siderúrgica de Tubarão e Lhoist do Brasil Ltda. – há apenas a realização da implantação do projeto paisagístico e sua manutenção.

34. O acórdão recorrido, por sua vez, manteve o lançamento sob o fundamento de estar vinculado à solução de consulta em desfavor da recorrente.

35. Vejamos inicialmente alguns trechos da Solução de Consulta SRRF/7ª RF/DISIT N.º 518, de 26/10/2004, em desfavor da recorrente (e-fls. 385):

A interessada, em epígrafe, informa que:

a) **executa obras de paisagismo (implantação de áreas verdes);**

b) fornece todo o material (solo orgânico, fertilizantes, preparação do solo, nivelamento do terreno, fornecimento de plantas ou sementes, tapetes de grama, etc.) a ser utilizado em tais obras; e,

1.1. Alega a seu favor que, na implantação de tais áreas, **predomina o emprego de material relativamente à mão-de-obra**, daí entender que a atividade que executa não constitui prestação de serviço.

[...]

4. **O Ato Declaratório Normativo Cosit n.º 6, de 13 de janeiro de 1997**, que disciplina o percentual a ser multiplicado pela receita bruta para fins de determinação da base de cálculo do imposto de renda mensal na atividade de construção por empreitada, mas se aplica também ao lucro presumido, esclarece: [...]

[...]

5. **A mesma orientação é adotada pela Instrução Normativa SRF n.º. 93, de 24 de dezembro de 1997**, conforme abaixo: [...]

[...]

9.3 Por oportuno, reproduz-se a seguir o item 10 do **Parecer Normativo CST n.º. 146, de 2 de outubro de 1973**, que assim define:

“Compreende-se como de empreitada..., os contratos que tenham por objeto a edificação de prédios, pontes, viadutos, canais, diques, portos, mirantes, reservatórios de água, barragens, pavimentação, terraplanagem e construção de estradas, realizados sob esse regime, assim como outras obras que se lhes assemelham.”

10. **Conforme se pode observar, nem tudo que se refere à obra por empreitada se enquadra necessariamente no conceito de construção por empreitada.**

11. Assim sendo, é de se concluir que o percentual de 8% poderá ser utilizado para determinação da base de cálculo do lucro presumido na atividade de prestação de

serviços de construção civil sob o regime de empreitada, a saber: edificação de prédios, pontes, viadutos, canais, diques, portos, mirantes, reservatórios de água, barragens, pavimentação, terraplanagem e construção de estradas, assim como outras obras que se lhes assemelham, desde que haja fornecimento de materiais. (Grifo nosso)

36. Por fim, a Solução de Consulta SRRF/7ª RF/DISIT N.º 518, de 26/10/2004 decidiu que *“O percentual a ser aplicado sobre a receita bruta para apuração da base de cálculo do lucro presumido na atividade de prestação de serviços de paisagismo, com emprego ou não de materiais é de 32%. A alíquota do IRPJ, por sua vez, é de 15%”*.

37. Observa-se que a solução de consulta, com apoio no Parecer Normativo CST n.º 146, de 1973, que trata de empreitada, assentou que *“nem tudo que se refere à obra por empreitada se enquadra necessariamente no conceito de construção por empreitada”*.

38. Oportuno observar também que o referido Parecer 146/73 não é preciso ao definir o conceito de empreitada, muito menos o conceito de obras; em relação a este, apenas cita alguns exemplos deixando o campo aberto para outros tipos de obras ao utilizar a expressão *“assim como outras obras que se lhes assemelham”*.

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

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de **oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente**, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

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

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

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

[...]

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

[...]

Art. 20. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal a que se referem os arts. 27 e 29 a 34 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e pelas pessoas jurídicas desobrigadas de escrituração contábil, corresponderá a **doze por cento da receita bruta**, na forma definida na legislação vigente, auferida em cada mês do ano-calendário, **exceto** para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o **inciso III do § 1º do art. 15**, cujo percentual corresponderá a **trinta e dois por cento**. (Redação dada Lei n.º 10.684, de 2003) (Vide Medida Provisória n.º 232, de 2004)

40. O Ato Declaratório Normativo Cosit n.º 6, de 1997, citado na solução de consulta acima, ao interpretar o referido art. 15 da Lei n.º 9.249, de 1995, especificava que para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ na atividade de construção por empreitada deveria ser aplicado sobre a receita bruta o percentual de 8% quando houvesse emprego de materiais, em

qualquer quantidade; e de 32% quando houvesse emprego unicamente de mão-de-obra. Tal posicionamento estava alinhado com a Instrução Normativa n.º 93, de 1997. Veja-se:

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

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

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

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

II - As pessoas jurídicas enquadradas no inciso I, letra "a", deste Ato Normativo, não poderão optar pela tributação com base no lucro presumido². (Grifo nosso).

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

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

§ 1.º 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.

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

[...]

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

[...]

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

[...]

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

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

Art. 1.º [...]

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

[...]

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

[...]

² Inciso II revogado tacitamente Lei n.º. 9.718, de 1998 (art. 18, inciso III), que revogou o artigo 36 da Lei n.º. 8.981, de 1995, e pennitiu, a partir de 1999, às pessoas jurídicas dedicadas à execução de obras de construção civil optarem pelo lucro presumido.

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

[...]

Art. 32. As disposições constantes nesta Instrução Normativa:

[...]

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

42. Atualmente a matéria é tratada na Instrução Normativa nº 1700, de 2017, que adota a interpretação acima. Note-se que o texto legal – art. 15, §1º, III, “a” da Lei nº 9.249, de 1995 – permanece o mesmo em relação à “*prestação de serviços em geral*”, as exceções acrescidas pela Lei nº 11.727, de 2008, referem-se à área de saúde³. Veja-se:

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

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

[...]

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

[...]

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

[...]

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

[...]

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

[...]

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

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

³ Lei nº 9.249/95: Art. 15. [...] § 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de: [...]

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

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

IX - construção por administração ou por empreitada **unicamente de mão de obra ou com emprego parcial de materiais.** (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1881, de 03 de abril de 2019)

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

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

44. A IN RFB n.º 971, de 2009, cuja redação é mesma da revogada IN SRP n.º 03, de 2005, citada pela recorrente, traz a seguinte definição e exemplos de obra de construção civil:

Instrução Normativa RFB n.º 971, de 2009

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;

Anexo VII

4212-0/00 CONSTRUÇÃO DE OBRAS-DE-ARTE ESPECIAIS (OBRA)

Esta Subclasse compreende:

- a construção e recuperação de pontes, viadutos, elevados, **passarelas, etc;**
- a construção de túneis (urbanos, em rodovias, ferrovias, metropolitanos).

Esta Subclasse não compreende:

[...]

- os serviços especializados de arquitetura (**projetos** arquitetônicos, urbanísticos e paisagísticos) (7111-1/00);

- os serviços especializados de engenharia (**concepção de projetos estruturais** e de instalações, supervisão e gerenciamento de projetos de construção) (7112-0/00);

- os serviços de paisagismo (8130-3/00).

42.13-8 OBRAS DE URBANIZAÇÃO - RUAS, PRAÇAS E CALÇADAS

4213-8/00 OBRAS DE URBANIZAÇÃO - RUAS, PRAÇAS E CALÇADAS (OBRA)

Esta Subclasse compreende:

- **a construção de vias urbanas, ruas e locais para estacionamento de veículos;**
- **a construção de praças e calçadas para pedestres;**
- **os trabalhos de superfície e pavimentação em vias urbanas, ruas, praças e calçadas;**
- **a sinalização com pintura em vias urbanas, ruas e locais para estacionamento de veículos.**

Esta Subclasse não compreende:

[...]

- os serviços especializados de arquitetura (**projetos** arquitetônicos, urbanísticos e paisagísticos) (7111-1/00);

- os serviços especializados de engenharia (**concepção de projetos** estruturais e de instalações, supervisão e gerenciamento de projetos de construção) (7112-0/00);
- **os serviços de paisagismo** (8130-3/00). (Grifos nossos)

45. Como se vê, a IN RFB n.º 971/2019 ao conceituar obra de construção civil como a construção, a demolição, a reforma, a ampliação de edificação ou qualquer outra benfeitoria agregada ao solo ou ao subsolo, elenca nesse conceito obras de urbanização, ruas, calçadas, o que compreende: construção de calçadas para pedestres, sinalização com pinturas em vias urbanas e locais para estacionamento; porém, exclui o serviço de paisagismo.

46. Na mesma trilha caminha Aires F. Barreto⁴ ao assentar que “*por serviços de construção civil entende-se a atividade de execução material dos projetos de engenharia (aspecto dinâmico), tendo por finalidade (aspecto estático) a produção de uma obra que se incorpora ao solo*”.

47. Tal posicionamento foi adotado pela CSRF deste Carf, por unanimidade, ao enfrentar o tema, veja-se:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2007, 31/03/2008, 30/09/2008, 31/12/2008

LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO. ATIVIDADE DE CONSTRUÇÃO CIVIL.

Para efeito de aplicação do percentual de presunção do lucro presumido (IRPJ) de 8% (oito por cento), **considera-se atividade de construção civil aquela que envolva a produção de uma obra no solo, a qual, para sua remoção, somente pode vir a ser derrubada, demolida ou desmantelada, não se tratando, pois, de fixação de um bem já construído ao solo, ou de montagem de um bem no solo, o qual, para sua retirada, pode vir a ser desmontado a qualquer tempo.**

LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO. ATIVIDADE DE CONSTRUÇÃO CIVIL. CONSTRUÇÃO POR EMPREITADA. FORNECIMENTO DE TODOS OS MATERIAIS.

Para efeito de aplicação do percentual de presunção do lucro presumido (IRPJ) de 8% (oito por cento), tratando-se de atividade de construção civil, a contratação por empreitada deve-se fazer na modalidade total, fornecendo o empreiteiro todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em negar-lhe provimento. (Acórdão Carf 9101-002.543, de 07/-2/2017) (Grifo nosso)

48. *In casu*, afirma a recorrente que nos contratos celebrados com a Prefeitura da Serra, Prefeitura de São Mateus, Cia Siderúrgica de Tubarão e Lhoist do Brasil, os quais foram objeto de autuação, o trabalho envolveu ampla intervenção humana e emprego de material com o objetivo de construir uma estrutura física imóvel inicialmente inexistente ou recuperá-la, o que despendeu serviços de plantio, de construção civil, de terraplanagem, equipamentos diversos, plantas ou mudas, concreto, asfalto, tintas, terra, etc..

49. Aduz que as atividades executadas no bojo desses contratos podem ser resumidas

⁴ BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na lei. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 268.

em:

promover o plantio de árvores e demais plantas; fornecer material para o plantio, como terra, adubo, herbicidas, etc.; construir muros, bancos, placas de concreto, meios-fios, etc., para a estruturação da área verde; construir praças e jardins no entorno de vias, canteiros centrais, ciclovias, demais trabalhos com asfalto, etc.; escavar e terraplanar, para fins de alocação da obra, etc. A manutenção de áreas verdes, por outro lado, realiza-se por meio da recuperação e reforma da obra implantada, em razão da degradação promovida pela ação humana (acidentes, vandalismo, etc.) ou do tempo.

50. Observa ainda que no caso de receita relativa a mão-de-obra e utilização de equipamentos, utilizou o percentual de presunção de 32% para o IRPJ e CSLL, por outro lado, no caso de receita referente ao fornecimento de material, orgânico ou inorgânico (plantas, adubo, concreto, areia, etc.), utilizou o percentual de 8% e 12 % para o IRPJ e CSLL respectivamente.

51. De fato, compulsando os autos, nota-se que a recorrente segregou receitas decorrentes exclusivamente de serviços (32%) e receitas decorrentes de obras (8%) (e-fls. 40 – 50).

52. Pois bem. Mediante análise detida e minudente dos contratos de prestação de serviço juntamente com os respectivos anexos, quando existentes, das planilhas de medição, que demonstram o material utilizado na prestação do serviço, e das respectivas notas fiscais, verifica-se que a maior parte das atividades executadas não se alinha ao conceito de construção civil; trata-se de serviço de paisagismo que não envolve nenhum tipo de construção civil, e se for o caso, o envolvimento é mínimo. Tais atividades versam basicamente sobre implantação/manutenção de área verde e supressão vegetal e não contém os atributos de construção. Observe-se ainda que em relação a essas atividades, não merecem prosperar as conclusões do laudo pericial em favor da recorrente.

53. A seguir os contratos cujas atividades executadas não se alinham ao conceito de construção civil, com indicação dos respectivos objetos e referência às planilhas de medição, anexos etc.:

Contrato N°005/2004

Contratante: Prefeitura Municipal da São Mateus

Objeto: **serviço de implantação e manutenção de áreas verdes** no Município de São Mateus (e-fls. 331-348; 76, 78, 87, 108, 113, 142, 151, 174, 185).

Contrato N°045/2005

Contratante: Prefeitura Municipal da São Mateus

Objeto: **implantação e manutenção de áreas verdes** no Município de São Mateus (e-fls. 351-368; 197, 204).

Contrato: SN – de 17/01/2005

Contratante: Lhoist do Brasil Ltda.

Objeto: **serviço de supressão vegetal** da área de construção da Calcinação 2, dentro das instalações industriais da Companhia Siderúrgica de Tubarão - CST, incluindo **corte de árvores, repicagem da lenha em pedaços de aproximadamente 1 metro, recolhimento, embarque, transporte e desembarque da lenha e galhagem graúda** para área interna indicada pela CST, ficando os galhos finos picados manualmente e depositados no próprio local (e-fls. 371-377).

Contrato: SN – de 07/21/2005

Contratante: Lhoist do Brasil Ltda.

Objeto: **serviços de supressão vegetal e destocamento da área de construção da Calcinação 2, dentro das instalações industriais da Companhia Siderúrgica de Tubarão - CST, incluindo corte de árvores, repicagem da lenha em pedaços de aproximadamente 1 metro, recolhimento, embarque, transporte e desembarque da lenha e galhagem graúda** para área interna indicada pela CST, ficando os galhos finos picados manualmente e depositados no próprio local, destocamento e reaterro das cavas (e-fls.378-384).

Contrato N.º 0374753-1

Contratante: CST-Companhia Siderúrgica de Tubarão

Objeto: **manutenção de áreas verdes e paisagismo na área industrial da CST, incluindo mobilização e desmobilização da obra, mão-de-obra, equipamentos, materiais de consumo e orientação técnica.** A partir de 01/01/2006 foram agregados ao escopo contratual serviços de limpeza de canaletas e caixas e pinturas de postes e meios-fios (e-fls. 215-256).

Contrato N.º 0571497-1

Contratante: CST-Companhia Siderúrgica de Tubarão

Objeto: **implantação de projetos paisagísticos** na Seção de Montagem e Manutenção Mecânica, sem se limitar, ao preparo de solo, plantio de plantas e gramados (e-fls. 257-266).

Contrato N.º 0570380-1

Contratante: CST-Companhia Siderúrgica de Tubarão

Objeto: **implantação de projetos paisagísticos** na Oficina de Caldeiraria, sem se limitar, ao preparo de solo, plantio de plantas e gramados (e-fls. 267-274).

Contrato N.º CEIP-05.00249.001-00

Contratante: CST-Companhia Siderúrgica de Tubarão

Objeto: **supressão de vegetação de aproximadamente 7.500 m², incluindo corte de árvores, repicagem da lenha em pedaços de aproximadamente 1,0 m (hum metro), recolhimento, embarque, transporte e desembarque da lenha e galhagem graúda** para área interna indicada, ficando os galhos finos picados manualmente e depositados no

próprio local (e-fls. 276-283).

Contrato N.º CEIG - 0500182

Contratante: CST-Companhia Siderúrgica de Tubarão

Objeto: **supressão vegetal em áreas de interferência com as obras de implantação da correia TR-H40 e ruas de acesso aos canteiros de contratadas para implantação do AF#3 (Alstom, Andrade Gutierrez e Ultratec), em área aproximada de 1.500m², incluindo corte de arvores, destocamento, repicagem da lenha** em pedaços de aproximadamente 01 metro, recolhimento, embarque, transporte e desembarque da lenha e galhagem para área interna indicada pela CST (e-fls. 284-293). (Grifos nossos)

54. O trecho a seguir, utilizado pela recorrente em sua defesa, confirma que a atividade executada em um dos contratos elencados acima não se alinha ao conceito de construção civil:

Não se pode olvidar, no entanto, que a pessoa jurídica em epígrafe, em virtude de pactos específicos (Lhoist do Brasil Ltda. - doc. 08 da defesa), também se limitou a promover a supressão de áreas verdes, serviço este que compreende a retirada de árvores, com o destroncamento e corte das plantas, movimentação de terra e terraplanagem final do terreno. Noutras palavras, trata-se de remoção da obra anteriormente implantada (e-fls. 950).

55. Portanto, em relação a esses contratos deve ser mantido o percentual de presunção de 32% para determinação da base de cálculo do IRPJ e CSLL, tal qual apurado pela fiscalização.

56. Por outro lado, analisando-se os contratos MS/SESE n.º 015/2003, MS/SEMMA n.º 285/2004 e MS/SESE n.º 236/2005 celebrados com a Prefeitura Municipal da Serra/ES, verifica-se por meio de seus anexos e/ou planilhas de medição e respectivas notas fiscais, que parte do trabalho envolve o emprego de material com o objetivo de construir uma estrutura física imóvel inicialmente inexistente ou recuperá-la, o que despendeu além dos serviços de plantio, construção civil, como colocação de piso, meio fio, bancos de concreto, alvenaria, conforme consta dos anexos dos contratos e das planilhas de medição.

57. Nesse sentido, a meu ver, parte dessas atividades amolda-se ao conceito de construção civil. Eis o contrato:

Contrato MS/SESE N.º 015/2003

Contratante: Prefeitura Municipal da Serra.

Objeto: **implantação e manutenção de área verde** (e-fls. 294-308; 73, 94, 97, 110, 139, 144, 157, 176, 190, 206).

Contrato MS/SEMMA N.º 285/2004

Contratante: Prefeitura Municipal da Serra (houve cessão desse contrato para a recorrente)

Objeto: **obras de paisagismo da BR 101 Norte** (Trevo da entrada da CST até às

proximidades do Trevo de Laranjeiras no Município da Serra (e-fls. 316-328; 101, 103,104,131, 161-170, 187, 193,).

Contrato MS/SESE N.º236/2005

Contratante: Prefeitura Municipal da Serra

Objeto: **serviços de revitalização do canteiro central da Avenida José Rato**, bairro de Fátima, Município da Serra (e-fls. 309-314, 209-211).

58. Verifica-se ainda nos referidos contratos e seus anexos, que as atividades são executadas sob o regime de empreitada por preço unitário, com fornecimento, pelo empreiteiro, de todos os materiais indispensáveis à consecução da atividade contratada, os quais são incorporados à obra, e os pagamentos são efetuados de acordo com as planilhas de medição do serviço efetuado e respectivas notas fiscais.

59. Acerca do laudo pericial, como dito acima, entendo que os documentos colacionados autos não estão totalmente alinhados aos fatos retratados no estudo pericial. A título de exemplo basta verificar que em alguns contratos o objeto é simplesmente a “*supressão de vegetação*”, o que inclui corte de árvores e o seu recolhimento. Mesmo nesse caso, o laudo afirma tratar-se de “*atividades que se referem a materialização de obras de construção civil ou manutenção de engenharia por empreitada*”, o que não é o caso.

60. Em relação à solução de consulta em desfavor da recorrente, importante observar que a resposta levou em consideração as informações ofertadas pela consulente no sentido de que sua atividade era somente de paisagismo e com predominância de mão de obra, a qual está sujeita à alíquota de 32% e se amolda a maior parte dos contratos analisados neste feito.

61. Não obstante a referida solução de consulta, o conjunto probatório analisado nestes autos demonstra que parte das atividades realizadas no bojo dos contratos MS/SESE N.º 015/2003, MS/SEMMA n.º 285/2004 e MS/SESE n.º 236/2005 caracteriza-se como construção civil; portanto, não se amolda à solução de consulta ofertada. Nesse caso deve prevalecer a realidade dos fatos. A *contrario sensu*, houvesse uma solução de consulta favorável ao contribuinte e a realidade dos fatos fosse diversa o lançamento seria correto.

62. Nesses termos, às receitas decorrentes dos referidos contratos celebrados com a Prefeitura Municipal da Serra/ES deve ser aplicado o percentual de presunção de 8% para o IRPJ e 12% para a CSLL, exceto em relação às receitas desses contratos cujo percentual de 32% já fora reconhecido pela própria recorrente.

Multa e juros de mora

63. Pleiteia a recorrente o afastamento dos juros de mora e da multa consignados no auto de infração por entender que houve observância de norma complementar de lei - IN RFB n.º 971/2009 e IN SRP 03/2005 -, nos termos do parágrafo único, do art. 100, do Código Tributário

Nacional.

64. Em razão de a receita das atividades dos contratos elencados acima não se amoldar ao disposto na IN 971/2009 e IN SRP 03/2005, tal qual demonstrado neste voto, não há falar-se em aplicação do art. 100 do CTN.

65. Nego provimento em relação à matéria.

Conclusão

66. Ante o exposto, conheço do recurso voluntário e dou-lhe provimento parcial para aplicar às receitas decorrentes dos contratos MS/SESE n.º 015/2003, MS/SEMMA n.º 285/2004 e MS/SESE n.º 236/2005, celebrados com a Prefeitura Municipal da Serra/ES, o percentual de presunção de 8% para o IRPJ e 12% para a CSLL, exceto em relação às receitas desses contratos cujo percentual de 32% já fora reconhecido pela própria recorrente.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior – Relator