



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15940.720083/2011-75
ACÓRDÃO	1402-007.281 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de abril de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SOLLIS TERRAPLENAGEM E PAVIMENTACAO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008

LUCRO PRESUMIDO. SERVIÇOS DE TERRAPLANAGEM. COEFICIENTE APLICÁVEL.

A prestação de serviços de terraplanagem, atividade inserida no gênero construção civil, para fins de determinação do lucro presumido, submetesse ao coeficiente de 8% e 12% (IRPJ e CSLL, respectivamente), desde que tais materiais estejam discriminados no contrato ou em planilhas à parte integrante do contrato, e na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2008

PROCEDIMENTO FISCAL INICIADO. PERDA DA ESPONTANEIDADE. APRESENTAÇÃO DE DECLARAÇÕES.

O início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos tributos e aos períodos de apuração fiscalizados, não surtindo qualquer efeito sobre o lançamento de ofício as declarações retificadoras apresentadas durante a ação fiscal.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2008

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal em face da estreita relação de causa e efeito.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em negar provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça – Relatora

Assinado Digitalmente

Paulo Mateus Ciccone – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Alexandre Iabrudi, Catunda, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Rafael Zedral, Ricardo Piza di Giovanni, Alessandro Bruno Macedo Pinto, Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em desfavor do Acórdão nº 14-86.184, pela 3ª Turma da DRJ/RPO que julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário em litígio.

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório do acórdão de piso:

I. Da Autuação

Trata o presente processo de lançamento de ofício relativo ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), relativos ao ano-calendário 2008, em que foi constituído o seguinte crédito tributário (com juros de mora calculados até 30/09/2011 e multa de ofício de 75% já inclusos):

Imposto de Renda Pessoa Jurídica	
Imposto	143.306,56
Juros de Mora	42.882,03
Multa	107.479,90
Valor do Crédito Apurado	293.668,49
Contribuição Social s/Lucro Líquido	
Contribuição	82.199,94
Juros de Mora	24.291,18
Multa	61.649,94
Valor do Crédito Apurado	168.141,06

Foram verificadas as seguintes infrações pela Fiscalização, de acordo com os Autos de Infração acostados de fls. 77/88: falta ou insuficiência de recolhimento de imposto e falta de recolhimento da CSLL.

A ação fiscal teve origem no Registro de Procedimento Fiscal-Revisão Interna nº 08.1.05.00-2011-00726-3, do qual a Contribuinte foi cientificada através do Termo de Intimação à fl. 3, em 26/08/2011, por via postal (Aviso de Recebimento - AR à fl. 4); ocasião em que foram-lhe solicitados documentos e esclarecimentos em relação à ocorrência ali indicada.

Os fundamentos fáticos e jurídicos que ensejaram a autuação foram delineados no Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 89/94, sendo a seguir destacados os principais:

A empresa em questão foi selecionada para trabalho de Malha Fiscal da Pessoa Jurídica por ter incidido nos parâmetros de inconsistência:

1 - Os valores informados em DIPJ referentes a "IRPJ a Pagar" E "CSLL a pagar" estão superiores aos informados em DCTF ou superiores aos valores recolhidos aos cofres públicos;

Desta forma foi encaminhada, à interessada, intimação lavrada em 19/08/2011 (recebida em 26/08/2011). O prazo final para atendimento da referida intimação foi o dia 19/09/2011. Foram solicitados à empresa os seguintes documentos/esclarecimentos:

1- Prestar os esclarecimentos necessários quanto à ocorrência constatada, apresentando a devida documentação comprobatória (escrituração fiscal e/ou contábil), no local abaixo indicado. Toda justificativa deverá ser apresentada na forma escrita.

Em 15/09/2011 apresentou justificativa e documentos. Resumidamente, alegou o que segue:

"SOLLIS TERRAPLENAGEM E PAVIMENTAÇÃO LTDA., inscrita no CNPJ 07.447.52S/0001-19, vem, por seu representante legal, respeitosamente à presença de V. Sa., atendendo ao termo de intimação fiscal 08.1.05.00-2011-00726-3, prestar os seguintes esclarecimentos, além de apresentar a documentação que segue anexa." "A empresa contribuinte, no ano calendário de 2008, constatou que havia divergências nas informações apresentadas na DIPJ e DCTF".

"Em decorrência disso, todas as incompatibilidades foram devidamente retificadas pela empresa contribuinte e já transmitidas à RFB, conforme documentação que segue anexa".

(...)

Em análise aos documentos apresentados pela empresa interessada, e também aos dados constantes nos arquivos da Receita Federal do Brasil, constatamos o que segue:

1- Conforme consta na resposta apresentada, a empresa apresentou declarações retificadoras após o início da ação fiscal. De acordo com os documentos acostados ao processo constatamos que a empresa apresentou as seguintes declarações retificadoras, após o início da ação fiscal em 26/08/2011: DCTF relativa ao segundo semestre do ano calendário 2008 (ND 1002.008.2011.2010448742, transmitida em 05/09/2011); DIPJ relativa ao ano calendário 2008 (ND 1794723, transmitida em 05/09/2011) e DIPJ relativa ao ano calendário 2008 (ND 1795595, transmitida em 13/09/2011);

2- Analisando-se as declarações retificadoras apresentadas pela empresa - DIPJ, verificamos que a mesma simplesmente diminuiu os valores relativos à Receita Bruta declarada. Para melhor ilustrar tem-se o que segue:

TRIMESTRE/ANO	Receita Bruta-DIPJ original - ND 1121429	Receita Bruta-DIPJ retificadora - ND 1795595
1º/2008	340.049,93	90.430,49
2º/2008	617.440,48	131.875,48
3º/2008	1.491.097,58	325.893,72
4º/2008	1.676.965,63	465.379,01

3- Para comprovar, anexamos ao processo, extratos contendo os valores declarados na DIPJ original e DIPJ retificadora.

4- Da mesma forma, analisando-se a DCTF retificadora relativa ao segundo semestre de 2008, constatamos que a empresa diminuiu os valores dos tributos declarados:

TRIMESTRE/ANO	DCTF original-IRPJ a pagar	DCTF retificadora-IRPJ a pagar	DCTF original-CSLL a pagar	DCTF retificadora-CSLL a pagar
1º/2008	4.340,67	4.340,67	976,65	976,65
2º/2008	6.330,03	6.330,03	1.424,26	1.424,26
3º/2008	71.572,68	20.071,51	16.103,85	3.519,65
4º/2008	80.494,35	31.230,33	18.111,23	5.026,09

5- Resta observar que: tendo a empresa optado pela tributação do lucro presumido, apurou o IRPJ lançando a Receita Bruta à alíquota de 32% de maneira correta. Segundo soluções de consulta elaboradas pelas diversas regiões administradas pela Receita Federal do Brasil, a atividade desenvolvida pela empresa em epígrafe (terraplenagem) está sujeita à alíquota de 32%. Para melhor análise e formação de convicção, transcrevemos abaixo a ementa da Solução de Consulta nº 438 (03/12/2008), de responsabilidade da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil em São Paulo: (...)

6- Porém, apurou de forma incorreta a CSLL, posto que lançou as receitas na alíquota de 12% quando da apuração da base de cálculo da CSLL. Segundo a base legal em vigor, a empresa em tela se sujeita à alíquota de 32% na apuração da base de cálculo da CSLL. Para elucidar, transcrevemos abaixo o artigo 15, § 1º, inciso III e artigo 20 da Lei nº 9.249 de 26/12/1995: (...)

7- Posto isto, conclui-se que, para o caso da empresa em tela, deve-se aplicar a alíquota de 32% na apuração do IRPJ e da CSLL na forma de apuração do lucro escolhida pela interessada, qual seja, apuração pelo lucro presumido;

8- Passaremos a abordar as retificações promovidas pela empresa, após o início da ação fiscal. Neste diapasão, dispõe o artigo 7º do Processo Administrativo Fiscal (PAF), regido pelo Decreto nº 70235 de 6 de março de 1972:

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

1 - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto; II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros; III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1º. O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas. (...)

10-Portanto, para efeito de declaração espontânea do crédito tributário relativo ao IRPJ e CSLL do ano calendário de 2008, considera-se apenas a DIPJ e DCTF declaradas antes do início da ação fiscal (26/08/2011).

11-Sendo assim, as retificações promovidas pela empresa, da DIPJ relativa ao ano calendário 2008 (retificada em 13/09/2011) e da DCTF relativa ao segundo semestre de 2008 (retificada em 05/09/2011), não surtirão efeitos posto que já havia se iniciado a ação fiscal.

12-Além disso, a alíquota a ser utilizada no cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido é de 32%, conforme legislação supracitada.

13-Parcelou os valores declarados do IRPJ e CSLL, na DCTF original, nos processos administrativos nº 13846.000272/2009-56 e 18208.075066/2011- 53.

14- Portanto, para a situação em tela, tem-se os seguintes quadros:

Trimestre/Ano	IRPJ a Pagar DIPJ original – ND 1121429	Declarado em DCTF original	Diferença a ser lançada de ofício
1º/2008	21.204,00	4.340,37	16.863,33
2º/2008	43.395,24	6.330,03	37.065,21
3º/2008	113.287,80	71.572,68	41.715,12
4º/2008	128.157,25	80.494,35	47.662,90

CSLL – Lucro Presumido

Trimestre/Ano	Receita Bruta DIPJ original – ND 1121429	Base de Cálculo 32%	CSLL a pagar	CSLL declarado em DCTF original	Diferença a ser lançada de ofício
1º/2008	340.049,93	108.815,98	9.793,44	976,65	8.816,79
2º/2008	617.440,48	197.580,95	17.782,29	1.424,26	16.358,03
3º/2008	1.491.097,58	477.151,23	42.943,61	16.103,85	26.839,76
4º/2008	1.676.965,63	536.629,00	48.296,61	18.111,23	30.185,38

II. Da Impugnação

Cientificada do lançamento por via postal em 07/10/2011, conforme Aviso de Recebimento (AR) às fls. 96/97, a Interessada apresentou, em 04/11/2011, a Impugnação de fls. 102/114, da qual extraem-se os principais argumentos:

Das retificações efetuadas anteriormente ao início da fiscalização - Da denúncia espontânea(...)

Ocorre que não assiste razão à fiscalização, pois na realidade, o que se deu foi meramente a pura e simples retificação dos referidos documentos, ou seja, mera correção de obrigação acessória, o que não pode e não deve implicar na autuação da Impugnante. (...)

Entretanto, o fato in concreto é totalmente diferente disso, ou seja, não houve por parte da Impugnante o efetivo descumprimento dos deveres instrumentais, pelo contrário, tais deveres foram amplamente observados. Ocorre que foram detectados PELA PRÓPRIA IMPUGNANTE algumas divergências, as quais foram sanadas "de imediato".

FRISA-SE NOBRE JULGADOR: AS RETIFICAÇÕES FORAM DETECTADAS PELA PRÓPRIA AUTUADA, ANTES DE QUALQUER FISCALIZAÇÃO.

Nessa linha, como já mencionado, a fiscalização entende que as retificações efetuadas pela Impugnante foram posteriores ao início da fiscalização, o que data vênha, não é verdade.

Com relação à atitude da Impugnante, ou seja, no tocante à denúncia espontânea, é sabido que o principal requisito para a aceitação do referido "benefício", é exatamente a manifestação do contribuinte antes do início da fiscalização, senão vejamos a íntegra do artigo 138 do Código Tributário Nacional: (...)

Ora, a Impugnante, antes do início da fiscalização, efetuou junto à Receita Federal do Brasil as retificações que entenderam necessárias. Veja Nobre Julgador, que tais retificações foram realizadas por iniciativa da própria Autuada, sem qualquer fiscalização anterior a esses fatos.

Aliás, a fim de ilustrar e corroborar a tese da Impugnante, vejamos entendimentos recentes do Tribunal Regional Federal da 3ª Região e do próprio Superior Tribunal de Justiça nesse sentido: (...)

Nesse sentido, veja que o caso ora julgado pelo TRF da 3ª Região pode e deve ser utilizado como parâmetro para a análise da situação fática ora discutida, pois a Impugnante, conforme já mencionado, por si só, apurou divergências em sua

contabilidade, as quais foram devidamente retificadas junto à RFB, sendo lançado o tributo devido, acrescido dos seus consectários legais. (...)

Outrossim, ao contrário do que alega a fiscalização, de que o caso em questão não é de denúncia espontânea, sustentando que a fiscalização já havia sido iniciada, insta esclarecer o que é efetivamente o início de uma fiscalização, senão vejamos tal assunto à luz da própria legislação, notadamente do artigo 33 do Decreto n. 7.574/11, o qual regulamentou o Processo Administrativo Federal: (...)

Assim, por qualquer ângulo que se analise a presente questão, verifica-se não se realizou in casu nenhuma das hipóteses previstas nos incisos anteriores, razão pela qual merece ser considerada as DCTF's retificadas, excluindo-se qualquer autuação.

Aliás, por derradeiro, constata-se que a tese da fiscalização para não seja acatada a denúncia espontânea consiste no fato de ter encaminhado à Autuada uma primeira intimação, solicitando-a esclarecimentos. Ora., Ilustríssimo Julgador, referida notificação/intimação não tem o condão de iniciar qualquer procedimento fiscal, posto que ser mencionou eventual fiscalização contra a Autuada.

Na realidade, conforme se comprova pela simples leitura da referida intimação, tal documento nem sequer serviu de base para a verificação dos Livros e dos documentos da Impugnante, razão pela qual não há que se falar em efetivo início da fiscalização, por simples ausência de previsão legal.

Por derradeiro, mas não menos importante, caso haja dúvida acerca desses fatos, notadamente com relação à penalidade em si, nunca é demais lembrar que o artigo 112 do CTN determina que a situação deva ser interpretada de maneira mais favorável ao contribuinte, no caso a Impugnante, senão vejamos a íntegra do referido dispositivo: (...)

Da aplicação do percentual correto para apuração da base de cálculo do Imposto de Renda

Ultrapassada a questão atinente à denúncia espontânea, no tocante ao mérito a autuação em questão também não merece prosperar, senão confira-se: (...)

Ocorre Ilustríssimo Julgador, data vênia, que novamente sem razão a fiscalização, pois o percentual de 32% somente será aplicado quando houver única e exclusivamente emprego de mão-de-obra, sendo que no caso de fornecimento de materiais, em qualquer quantidade, o percentual será de 8%, exatamente como no caso da empresa Autuada. (...)

como se isso não fosse o bastante para corroborar como correta a conduta da Impugnante, destaca-se que a Receita Federal do Brasil, há décadas vem considerando a terraplanagem e equiparando-a a serviço de transporte de cargas para efeitos da legislação do Imposto de Renda.

Aliás, importante destacar que no Livro de Perguntas e Respostas (Pessoa Física), editado em 2003 pela própria RFB, notadamente na questão n. 175, está disposto o seguinte:

P. Como devem ser tributados os rendimentos oriundos da prestação de serviços efetuados com a utilização de veículos, inclusive transporte de passageiros e de cargas?

R. Esses rendimentos, bem como aqueles referentes a fretes e carretos, aos prestados com tratores, máquinas de terraplenagem, colheitadeiras e semelhantes, barcos, chatas, carros, camionetas, caminhões, aviões, etc, podem ser considerados como de pessoa física ou jurídica.

Referida resposta, por si só, admite a dedução de 60% do valor total do rendimento, independente de comprovação, quando os serviços de transporte de cargas ou equiparados, forem prestados por pessoas físicas. Com isso, a pessoa física que presta os serviços de terraplenagem possui o direito de deduzir 60% do rendimento bruto para determinar o rendimento tributável como se fossem serviços de transporte de cargas.

Assim, quando os serviços de terraplenagem forem prestados por pessoa jurídica, o tratamento tributário é igual, isto é, as receitas da prestação de serviços de terraplenagem são consideradas de transporte de cargas para aplicação do percentual de 8% sobre a receita bruta na determinação do lucro presumido, razão pela qual se admite como escorreita a conduta da Impugnante.

Nesse sentido, mais uma vez com a intenção de auxiliar no correto julgamento da presente Impugnação, pede vênias para transcrever mais um posicionamento da RFB, corroborando a tese da Impugnante:

TERRAPLENAGEM E MANUTENÇÃO VIÁRIA - PLANTIO -MANUTENÇÃO E CORTE DE ÁRVORES - Na prestação de serviços de natureza diversa, aplicam-se percentuais diferentes sobre a receita bruta de cada atividade para a apuração da base de cálculo do Lucro Presumido. NO CASO DAS ATIVIDADES DE TERRAPLANAGEM E MANUTENÇÃO VIÁRIA O PERCENTUAL DEVE SER DE 8%. Já quanto às atividades de florestamento, compreendendo o plantio, manutenção e corte de árvores (eucaliptos), caso o prestador de tais serviços não assuma todos os encargos do produtor rural, abrangendo todo o ciclo produtivo deve ser aplicado o percentual de 32%. Por fim, o mesmo percentual (32%) deve ser aplicado para as atividades de locação de bens de qualquer natureza (inclusive máquinas e implementos agrícolas). Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 1995, art. 15; Lei nº 9.718, de 1998, art. 13 e Decreto nº 3.000, de 1999 (RIPJ1999), arts. 223, III, c, 516, 518 e 519 Processo de Consulta nº 241/05. Órgão: SRRF / 7ª Região Fiscal. Publicação no D.O.U.: 05.10.2005.

(...)

Aliás, não obstante a abrangência das referidas Consultas, as quais por si só já seriam capazes de sustentar a tese da Impugnante, importante consignar e transcrever os dispositivos legais que acabam por confirmar tal entendimento, o que pede vênua para fazê-lo, senão confira-se o disposto no artigo 13 da Lei n. 9.718/98 e os termos do art. 15 da Lei n. 9.249/95, além do art. 223 do Decreto n. 3.000/99: (...)

Por fim, requer a Impugnante o acolhimento de sua defesa e o afastamento da autuação, tornando-se insubsistente o Auto de Infração questionado”.

Por sua vez, a 3ª Turma da DRJ/RPO julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário em litígio, cuja decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

LUCRO PRESUMIDO. COEFICIENTE APLICÁVEL. CONSTRUÇÃO CIVIL. SERVIÇOS DE TERRAPLANAGEM.

A prestação de serviços de terraplanagem, atividade inserida no gênero construção civil, para fins de determinação do lucro presumido, submete-se aos coeficientes de 8% e 12% (IRPJ e CSLL, respectivamente) somente na situação em que, na prestação dos referidos serviços, o fornecimento total de materiais constitui obrigação do contratado; todavia, caso os materiais aplicados na prestação de serviços sejam total ou parcialmente fornecidos pelo contratante, o percentual aplicável é de 32%.

LUCRO PRESUMIDO. COEFICIENTE APLICÁVEL. TRANSPORTE DE CARGAS.

O enquadramento dos serviços como transporte de cargas deve seguir interpretação estrita.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2008
IMPUGNAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

As alegações apresentadas na impugnação devem vir acompanhadas das provas documentais correspondentes, sob risco de impedir sua apreciação pelo julgador administrativo.

PROCEDIMENTO FISCAL INICIADO. PERDA DA ESPONTANEIDADE. APRESENTAÇÃO DE DECLARAÇÕES.

O início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos tributos e aos períodos de apuração fiscalizados, não surtindo qualquer efeito sobre o lançamento de ofício as declarações retificadoras apresentadas durante a ação fiscal.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal em face da estreita relação de causa e efeito.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Discordando da decisão, a Recorrente apresentou recurso voluntário reproduzindo os argumentos veiculados em sede de impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça**, Relator

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, inclusive para os fins do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional.

Conforme já relatado, o presente processo versa sobre a exigência de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), relativamente ao ano-calendário 2008, ante a constatação da insuficiência de declaração em DCTF e recolhimento destes tributos, embora tenham sido informados em DIPJ pela Recorrente.

Contudo, a Fiscalização constatou que houve a apresentação de DIPJs e DCTF retificadoras para o aludido período de apuração após o início do procedimento fiscal.

A DRJ manteve o lançamento e a Recorrente apresentou suas razões recursais no sentido de que lhe seria aplicável o instituto da denúncia espontânea, afirmando ter realizado as retificações de declarações antes de iniciado o procedimento fiscal e cita excertos jurisprudenciais para embasar seus argumentos.

Aduziu, ainda, que o percentual correto para apuração da base de cálculo do imposto de renda seria de 8% ao invés dos 32% aplicados pela Fiscalização, seja devido ao emprego de materiais nos serviços realizados pela empresa, seja pela interpretação de que a atividade de terraplanagem equiparar-se-ia a serviço de transporte de cargas para efeitos da legislação do imposto de renda.

Ocorre que, como o recurso voluntário apenas repisou as alegações da impugnação e não houve nenhum argumento de mérito ou documentos que justifiquem uma nova visão dos fatos, e por entender que a decisão a quo analisou detalhadamente a matéria, adoto como razões de decidir as externadas pela decisão recorrida (Acórdão nº 14-86.184, prolatado pela 3ª Turma da DRJ/POR, em 25/05/2018), tal como abaixo descritas, que ora ficam confirmadas, nos termos do art. 50, inciso V e § 1º, da Lei nº 9.784/1999 c/c art. 114, § 12, inciso I, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023 :

“(…)

2. Da Denúncia Espontânea

Sobre o instituto da denúncia espontânea, assim prevê o artigo 138 do Código Tributário Nacional - CTN:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Quanto ao alcance e aplicabilidade de tal instituto, temos que a matéria foi especificamente disciplinada pelo Regulamento do PAF, que assim dispôs em seu art. 7º e § 1º:

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:(Vide Decreto nº 3.724, de 2001)

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto; II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros; III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas. (Grifou-se)

Tal dispositivo foi reproduzido no Decreto nº 7.574/2011 - Novo Regulamento do PAF, em seu art. 33, inciso I (citado pela Recorrente):

Art.33.O procedimento fiscal tem início com (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 7º):

I - o primeiro ato de ofício, por escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II - a apreensão de mercadorias;

III - a apreensão de documentos ou de livros; ou IV - o começo do despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

No presente caso, temos que o procedimento fiscal teve início com a ciência, pelo sujeito passivo, do Termo de Intimação acostado à fl. 3, a qual se deu por via postal, em 26/08/2011, conforme Aviso de Recebimento anexado à fl. 4. Em certa passagem da Impugnação, observo que a Autuada tenta, sem êxito, desqualificar tal Intimação, reputando-a inapta a dar início ao procedimento fiscal.

Contudo, constato que aquele Termo configura, de forma inequívoca, o ato administrativo previsto no inciso I do art. 7º do Regulamento do PAF, acima transcrito, qual seja, "o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor

competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária"; pois, ao contrário do alegado na Impugnação, dele constam expressamente: o nº registro de procedimento fiscal, a irregularidade verificada preliminarmente em tal procedimento e a requisição para a apresentação de justificativas e respectivos documentos comprobatórios em relação à ocorrência apontada (escrituração fiscal e/ou contábil). Ocorreu, assim, o efetivo início do procedimento fiscal em 26/08/2011.

Logo, as DIPJs e DCTFs retificadoras apresentadas em 05/09 e 13/09/2011 não produziram quaisquer efeitos em relação ao crédito tributário lançado, pois apresentadas após o início da ação fiscal, quando já se encontrava excluída a espontaneidade da Contribuinte.

Quanto aos excertos jurisprudenciais citados pela Impugnante, observo que - em que pese tais julgados não serem dotados de efeito vinculante "erga omnes" (para todos), tendo produzido efeitos apenas em relação às partes da ação judicial em que proferidos - a jurisprudência que a Autuada cita reporta-se a casos em que efetivamente foi verificada a denúncia espontânea no plano fático, mediante a apresentação da DCTF retificadora acompanhada do pagamento do tributo devido, antes de qualquer providência do Fisco.

Em que pese o processo judicial não ter sido mencionado pela Impugnante na transcrição, repito aqui a citação da ementa apresentada na defesa como da lavra do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, apenas para confirmar o acima exposto:

TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DIFERENÇA APURADA POSTERIORMENTE E DECLARADA EM DCTF RETIFICADORA. CARACTERIZAÇÃO DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA. POSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. 1. Restou consolidado no âmbito do STJ o entendimento de que a benesse prevista pelo art. DJ RIBEIRAO PRETO SP Fl. 488 Original Processo 15940.720083/2011-75 Acórdão n.º 14-86.184 DRJ/RPO Fls. 12 12 138 do CTN não tem o condão de afastar a multa por infrações administrativas decorrentes do atraso no cumprimento das obrigações fiscais. 2. Em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a declaração desacompanhada do pagamento não caracteriza denúncia espontânea, remanescendo hígida a cobrança da multa moratória. 3. OCORRE QUE, IN CASU CONFORME DOCUMENTAÇÃO ACOSTADA À INICIAL. DIFERENTEMENTE DO ACIMA RELATADO, A IMPETRANTE. EM UM PRIMEIRO MOMENTO, DECLAROU SEU DÉBITO ATRAVÉS DE DCTF E O QUITOU POSTERIORMENTE. POR MEIO DE AUDITORIA PRÓPRIA, APUROU A EXISTÊNCIA DE DIFERENÇA, DECLAROU VIA RETIFICADORA E EFETUOU O RESPECTIVO RECOLHIMENTO. INCLUSIVE ACRESCIDA DE JUROS DE MORA. 4. CARACTERIZADA ESTÁ, PORTANTO, A DENÚNCIA ESPONTÂNEA, nos moldes do que preceitua o art. 138, do CTN, **uma vez que a diferença apurada pela impetrante, antes de qualquer procedimento administrativo, foi devidamente declarada em retificadora e quitada com os acréscimos legais.**

Ora, de forma bastante diferente do que ocorreu in casu, no caso tido como relatado pelo TRF/3ª Região, teria havido a comprovação documental de situação caracterizadora da denúncia espontânea. Não há portanto, qualquer parâmetro de comparação com a hipótese dos autos.

Cita ainda a Autuada o art. 112 do CTN, pretendendo seja aplicada interpretação mais favorável da legislação em seu favor. Ocorre que não há qualquer margem de dúvida, no presente caso, que possa dar azo à interpretação benéfica à Contribuinte. A questão é clara e hialina, sendo solucionada pela simples análise dos fatos à luz da legislação pertinente, já citada, momento em que constata-se a perfeita subsunção do fato à norma, isto é, que a situação fática ora examinada amolda-se perfeitamente aos comandos legais que regem o procedimento fiscal, especificamente no tocante à configuração do início do procedimento fiscal e à exclusão da espontaneidade da contribuinte.

Portanto, não há que se cogitar da aplicação do instituto da denúncia espontânea no presente caso, simplesmente porque **não houve espontaneidade** por parte da Contribuinte na apresentação de declarações retificadoras após **devidamente cientificada do início do procedimento fiscal**; restando superada esta questão.

3. Do Coeficiente de Presunção do Lucro Aplicável

Entende a Autuada que o percentual correto para apuração da base de cálculo do imposto de renda seria de 8% ao invés dos 32% aplicados pela Fiscalização, seja devido ao emprego de materiais nos serviços realizados pela empresa, seja pela interpretação de que a atividade de terraplanagem equiparar-se-ia a serviço de transporte de cargas para efeitos da legislação do imposto de renda.

A seu turno, a Fiscalização baseou o lançamento no coeficiente de presunção do lucro informado pela própria Contribuinte em sua DIPJ original (válida), de acordo com o percentual de 32%. Contudo, verificou que no tocante à CSLL, a empresa apurou a base de cálculo de acordo com o percentual de 12%.

Com relação ao percentual correto a ser adotado para determinação do lucro presumido, tendo em vista a tributação do IRPJ e da CSLL, este é obtido a partir do regramento contido no art. 15 da Lei nº 9.249/95:

Art. 15. 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 mensalmente, observado o disposto no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, sem prejuízo do disposto nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995.(Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

I - um inteiro e seis décimos por cento, para a atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

II - dezesseis por cento:

a) para a atividade de prestação de serviços de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no caput deste artigo;

b) para as pessoas jurídicas a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 da referida Lei;

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) b) intermediação de negócios;

c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;

d) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

e) prestação de serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura vinculados a contrato de concessão de serviço público. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência) § 2º No caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade. (...)

Sob o ponto de vista teleológico, o mecanismo de apuração do lucro presumido baseou-se na margem de lucro provável das atividades das pessoas jurídicas. A lei estipulou diferentes coeficientes de presunção e determinou a aplicação desses percentuais às receitas respectivas.

As atividades relativas a prestação de serviços em geral são atingidas por coeficiente mais gravoso do que os segmentos comerciais, industriais ou de transportes.

Presumidamente, estes últimos geram margem de lucro bem menor, comparando-se à situação de empresas que prestam tão-somente serviços de caráter geral.

Os coeficientes prescritos na lei, todavia, não refletem obrigatoriamente o que se apresenta em cada caso concreto. Uma empresa cuja margem de lucro

seja inferior à projetada pelo lucro presumido poderá optar pelo regime do lucro real, se assim o entender.

Dentro desse contexto, **não há como admitir-se a interpretação extensiva quanto ao alcance das atividades específicas elencadas no art. 15 da Lei nº 9.249/95.**

É necessária a interpretação estrita.

Desta forma, observo, de plano, que a alegação de que os serviços de terraplanagem poderiam ser equiparados ao serviço de transporte de cargas não merece prosperar, por absoluta ausência de amparo legal. Noto que a Impugnante calçou sua defesa, nesse ponto, em uma interpretação adotada a partir de consulta ao Livro "Perguntas e Respostas" do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF), do ano de 2003, pretendendo seja admitida dedução de 60% do total do rendimento bruto.

Ora, não se pode admitir dedução da base de cálculo de tal ordem em relação ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, por ausência de previsão legal nesse sentido; sendo descabida a forçosa aplicação de interpretação relativa ao IRPF na seara da tributação das pessoas jurídicas, como pretende a Autuada.

Passo, então, ao exame da questão relativa à atividade desempenhada pela Impugnante, qual seja, realização de obras de terraplanagem, que, segundo ela, se daria mediante o fornecimento dos materiais utilizados, em qualquer quantidade.

A matéria objeto de controvérsia, qual seja, coeficiente aplicável para fins de determinação do lucro presumido na prestação de serviços de terraplanagem, tem sido objeto de decisões conflitantes. De um lado, os que entendem que a atividade estaria compreendida no gênero CONSTRUÇÃO CIVIL (empreitada total, com fornecimento de materiais pelo empreiteiro) e, portanto, submetida ao percentual de 8%. De outro, os que militam a favor da tese de que a atividade representa prestação de serviços em geral, sujeita, assim, ao percentual de 32%.

A questão posta em discussão foi adequadamente tratada pela Solução de Consulta COSIT nº 55, de 2013, que colheu subsídios na Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012, onde os critérios para tal enquadramento encontram-se bem delineados.

A Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012, assim estabelece:

[...]

Art. 2.º Ficam obrigados a efetuar as retenções na fonte do Imposto sobre a Renda (IR), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da 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, os seguintes órgãos e entidades da administração pública federal: (...)§ 7º Para fins desta Instrução Normativa considera-se:

I - serviços prestados com emprego de materiais, os serviços cuja prestação envolva o fornecimento pelo contratado de materiais, desde que tais materiais estejam discriminados no contrato ou em planilhas à parte integrante do contrato, e na nota fiscal ou fatura 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.

A Solução de Consulta COSIT nº 55, de 2003, por sua vez, preconiza:

[...] 13. O efeito dos dispositivos legais em discussão pode ser concluído com base no entendimento firmado no Anexo I da citada IN RFB nº 1.234, de 2012, que, em relação ao IRPJ, tributo parâmetro nesta análise, assim específica:

Serviços de construção civil por empreitada com emprego de materiais: percentual de retenção do IRPJ de 1,2%, correspondente a 15% (alíquota do imposto) de 8% (percentual da base de cálculo) da receita bruta; 14. Alerta-se para o fato de que, nos termos do inciso II do § 7º do art. 2º da citada Instrução, considera-se 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. Não serão considerados como materiais incorporados à obra os instrumentos de trabalho utilizados e os materiais consumidos na execução dos trabalhos (§ 9º do art. 2º).

15. Saliente-se que esse entendimento estende-se a CSLL, incidindo para apuração de sua base de cálculo, o percentual de 12% sobre a receita bruta, conforme previsto no art. 20 da Lei nº 9.249, de 1995, uma vez que se aplicam a esta contribuição as mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o IRPJ, conforme art. 6º, parágrafo único, da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, art. 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e art. 28 da Lei nº 9.430, de 1996.

16. Assim, 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. (Grifamos)

Alinhando-me ao entendimento de que os serviços de terraplanagem estão intrinsecamente associados à construção civil, e também ao posicionamento adotado nos atos infralegais acima mencionados, pondero que, no presente caso, para que se possa definir os percentuais a serem aplicados na determinação do lucro presumido, deve-se verificar se a Fiscalizada, ao prestar os serviços em referência, efetivamente foi a responsável pelo fornecimento total dos materiais neles aplicado (empreitada total).

Diante da alegação da Impugnante no sentido de que forneceria os materiais empregados nas obras, analisei os documentos por ela apresentados junto à Impugnação e constatei que as cópias dos contratos de fls. 145/473, não comprovam que a Recorrente foi a responsável pelo fornecimento dos materiais na prestação dos serviços, pelas seguintes razões:

i) Como se pode notar logo pelo primeiro contrato anexado (Instrumento Particular de Subempreitada Detalhada - Contrato R-0192 - 5036-00/08), no item 3.1, não houve o fornecimento total de materiais pela Autuada naquela ocasião, pois foram excetuados o cimento e os materiais betuminosos utilizados na execução do objeto, que ficaram a cargo da Contratante (Construtora Ferreira Guedes S/A).

ii) Já no segundo contrato apresentado (Contrato de Prestação de Serviços tendo como Contratante a empresa Sorteava Sociedade de Terraplanagem e Pavimentação Ltda.), observo que o fornecimento de todo o material necessário à realização da obra ficou a cargo da Contratante, cabendo à Impugnante somente o fornecimento de mão de obra e equipamentos para a prestação dos serviços:

Clausula I – Objetivo – O presente contrato tem por objetivo a prestação de serviços pela Contratada, à contratante, dos serviços na obra International Paper, situada na Rodovia MS 395, Km 20 – Horto Barra do Moeda – Três Lagoas/MS, sendo que a CONTRATANTE fornecerá por sua conta todo o material necessário a realização da obra, ficando a cargo da CONTRATADA somente o fornecimento da mão de obra e equipamentos para execução dos serviços.

iii) Pelo simples exame dos elementos acima citados (prescindindo-se da abordagem dos demais instrumentos anexados), concluo que, ao contrário do alegado na peça impugnatória, a Recorrente efetivamente não foi responsável pelo fornecimento total dos materiais empregados nas obras de em que atuou.

iv) Ressalte-se, por oportuno, que, ainda que houvesse a menção ao fornecimento total de materiais pela Contribuinte nos contratos apresentados (caso de empreitada total), estes não seriam, por si sós, suficientes à comprovação de que ela efetivamente teria fornecido todos os materiais utilizados nas obras. Isto porque deveriam também ser apresentadas as correspondentes notas fiscais, planilhas de custos (discriminando

serviços/materiais), além da escrituração contábil-fiscal a refletir, de forma integral e adequada, o registro de tais informações e sua relação com a apuração do imposto de renda pela Autuada, acompanhados de demonstrativo consolidando esses dados, o que não ocorreu.

Temos, pois, que no presente caso a prestação de serviços de terraplanagem foi efetuada sem o fornecimento integral de materiais por parte da Autuada (Contratada), de modo que, consideradas as normas tributárias complementares antes referenciadas e que aqui foram acolhidas, o percentual a ser aplicado na determinação do lucro presumido é de 32% (trinta e dois por cento).

4. Da Tributação Reflexa

Com relação ao auto de infração reflexo (CSLL), sendo decorrente das mesmas infrações tributárias que motivaram a autuação relativa ao IRPJ (lançamento principal), deverá ser aplicada idêntica solução, em face da estreita relação de causa e efeito, até porque não foram trazidos pela impugnante argumentos específicos contra esses lançamentos.”

Em tempo, cabe a aplicação da Solução de Consulta COSIT nº 163/2018 (Publicado no DO em 28 set 2018) que corrobora o já explicitado anteriormente:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ EMENTA: LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO. SERVIÇOS DE TERRAPLANAGEM. CONSTRUÇÃO CIVIL No serviço de terraplanagem, os instrumentos de trabalho utilizados e os materiais consumidos não se incorporam à obra. De conseguinte, aplica-se o percentual de 32% na apuração da base de cálculo do IRPJ no regime de tributação do lucro presumido.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, § 1º, III, "a" e § 2º; Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012, art. 2º, § 7º, II e § 9º e art. 38, II.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL EMENTA: RESULTADO PRESUMIDO. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO. SERVIÇOS DE TERRAPLANAGEM. CONSTRUÇÃO CIVIL.

No serviço de terraplanagem os instrumentos de trabalho utilizados e os materiais consumidos não se incorporam à obra. De conseguinte, aplica-se o percentual de 32% na apuração da base de cálculo da CSLL no regime de tributação do lucro presumido.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, § 1º, III, "a" e § 2º e art. 20; Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012, art. 2º, § 7º, II e § 9º e art. 38, II.

No mesmo sentido, tem sido prolatadas decisões neste Tribunal:

“(…)LUCRO PRESUMIDO. SERVIÇOS DE TERRAPLANAGEM. COEFICIENTE APLICÁVEL. A prestação de serviços de terraplanagem, atividade inserida no gênero construção civil, para fins de determinação do lucro presumido, submetese ao coeficiente de 8% e 12% (IRPJ e CSLL, respectivamente), desde que tais materiais estejam discriminados no contrato ou em planilhas à parte integrante do contrato, e na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços. (Acórdão nº 1202-001.284, Relator: Roney Sandro Freire Corrêa, Data da Sessão: Roney Sandro Freire Corrêa)

Ante o exposto, oriento meu voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça