



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

Processo nº 18088.000440/2008-75
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1103-000.855 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de maio de 2013
Matéria IRPJ. Lucro Presumido. Coeficiente de apuração
Recorrente ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES CARVALHO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006

IRPJ. CSSL. LUCRO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. COEFICIENTE DE APURAÇÃO. SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE PESSOAL, ROÇADA MANUAL E MECÂNICA, CAPINA MANUAL, REMOÇÃO DE LIXO E ENTULHO DAS RODOVIAS, SERVIÇOS DE LIMPEZA NAS PRAÇAS DE PEDÁGIO E SERVIÇO DE LIMPEZA, PLANEJAMENTO, ADMINISTRAÇÃO E ACOMPANHAMENTO DAS OBRAS E SERVIÇOS DE CONSERVAÇÃO DE ROTINA. SERVIÇOS QUE NÃO SE ENQUADRAM NO CONCEITO DE OBRAS CIVIS.

A execução de serviços de engenharia civil, mediante contratação sob a modalidade de empreitada global com fornecimento de materiais, tem tributação, sob a sistemática do lucro presumido, com a utilização de coeficiente de presunção de 8%, o que decorre da aplicação da Instrução Normativa SRF nº 480/2004, da Instrução Normativa SRF nº 539/2005, e do Ato Declaratório Normativo Cosit nº 06/1997.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Aloysio José Percínio Da Silva - Presidente.

Hugo Correia Sotero - Relator.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Redator *ad hoc*, designado para formalizar

o Acórdão.

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

Autenticado digitalmente em 24/09/2015 por LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO, Assinado digitalmente em 24

/09/2015 por ALOYSIO JOSE PERCINIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 24/09/2015 por LUIZ TADEU MATO

SINHO MACHADO

Impresso em 24/09/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 18088.000440/2008-75
Acórdão n.º **1103-000.855**

S1-C1T3
Fl. 5.935

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Eduardo Martins Neiva Monteiro, Marcos Shigueo Takata, André Mendes de Moura, Hugo Correia Sotero e Aloysio José Percínio da Silva. Ausente o Conselheiro Sérgio Luiz Bezerra Presta.

Tendo em vista que, na data da formalização da decisão, o relator Hugo Correia Sotero não integra o quadro de Conselheiros do CARF, o Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado foi designado *ad hoc* como o responsável pela formalização da presente Resolução, o que se deu na data de 23/09/2015.

Relatório

A Recorrente teve contra si formalizado lançamento de ofício pertinente ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), tendo a autoridade lançadora identificado as seguintes irregularidades: a) ausência de adição ao lucro líquido, para determinação do lucro real, de despesas financeiras indedutíveis, por não se tratarem de despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora; e, b) nos anos-calendário de 2005 e 2006, a aplicação incorreta do coeficiente de 8% sobre as receitas de prestação de serviço, quando o correto seria 32%.

Analisando a contabilidade da contribuinte, identificou a autoridade lançadora duas contas principais vinculadas ao faturamento da empresa fiscalizada: "3.1.4.1.04 — LIMPEZA" e "3.1.4.1.05 - LOCAÇÃO". Constatou-se que, ao apurar a base de cálculo do IRPJ nas DIPJ/2006 e DIPJ/2007, os valores contabilizados na primeira conta foram informados no campo de "Receita Bruta Sujeita ao Percentual de 8%" enquanto que os contabilizados na segunda conta foram informados no campo de "Receita Bruta Sujeita ao Percentual de 32%".

Intimada a esclarecer o motivo pelo qual utilizou o percentual de 8% para as receitas de serviços de limpeza, a contribuinte informou que "*os contratos, em regime de empreitada global com fornecimento e aplicação de materiais, são de execução de obras e serviços, conforme objeto estabelecido nos mesmos (cópias em anexo), inerentes a construção civil*".

Informou a autoridade lançadora que os contratos da Recorrente têm por objeto a execução do planejamento, administração, acompanhamento e execução das obras e serviços de conservação de rotina, em tráfego em rodovias administradas pela empresa TRIÂNGULO DO SOL AUTO-ESTRADAS S/A, CNPJ 02.509.186/0001-34, concluindo que os serviços prestados pela empresa fiscalizada não se restringiram apenas à atividade de construção por empreitada com o emprego de materiais, de modo a obrigar a Recorrente a discriminar em suas notas fiscais os valores correspondentes a cada serviço efetivamente prestado, destacando, inclusive, os valores de materiais empregados e que foram fornecidos por ela.

Acrescentou a autoridade lançadora que, conforme discriminação dos serviços constantes nas notas fiscais emitidas pela contribuinte, constata-se que: a) deixaram de ser discriminados materiais eventualmente adquiridos pela empresa fiscalizada e aplicados nos serviços prestados; b) deixaram de ser discriminados os valores correspondentes aos serviços de planejamento, administração e acompanhamento das obras e serviços de conservação de rotina; c) identificou-se serviços de transporte de pessoal, roçada manual e mecânica, capina manual, remoção de lixo e entulho das rodovias, serviços de limpeza nas praças de pedágio e serviço de limpeza e descartáveis nas bases da polícia militar rodoviária que não se enquadram no conceito de construção por empreitada com emprego de materiais fornecidos pela própria empresa fiscalizada.

Em decorrência destas constatações, para os valores constantes nas notas fiscais emitidas no período de 01/01/2005 a 31/12/2006 e contabilizados na conta "3.1.4.1.04

— *LIMPEZA*", não se aplicaria, segundo o entendimento da autoridade lançadora, o disposto no Ato Declaratório Normativo COSIT nº 6, de 13/01/1997, pois a Recorrente não comprovou que tais valores estavam vinculados apenas à atividade de construção por empreitada com o fornecimento de materiais indispensáveis a sua execução e que foram incorporados à obra.

Notificada do lançamento, apresentou a Recorrente impugnação (fls. 481/491), arguindo: a) ser empresa prestadora de serviços no regime de empreitada global com o fornecimento de materiais indispensáveis ao seu adimplemento, tal como determina o art. 15, VII, da Lei nº 9.249, de 1995; b) segundo Orlando Gomes o contrato de empreitada "pode ser ultimado por mero acordo verbal das vontades", tendo laborado em erro o fisco ao pretender dar natureza jurídica diversa ao contrato de empreitada, dando-lhe a solenidade que não possui; c) o ADN Cosit nº 6, de 1997, dispõe que o percentual a ser aplicado na atividade da construção civil por empreitada a ser aposto sobre a receita bruta para a determinação da base de cálculo do imposto de renda mensal será de 8%, quando houver emprego de materiais, em qualquer quantidade, e de 32% quando houver emprego unicamente de mão-de-obra; d) faltou ao fisco o verdadeiro exame da atividade contratada, tendo se perdido ao proceder ao lançamento na procura de dispensáveis provas e demonstrações formais, que não existem no contrato de empreitada, diante de sua natureza jurídica própria como demonstrado.

A impugnação foi rejeitada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Ribeirão Preto (SP) por acórdão assim ementado:

LUCRO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. PERCENTUAL APLICÁVEL. VEDAÇÃO.

Admite-se a aplicação do coeficiente de 8% sobre a receita bruta, quando ficar comprovado que se trata de atividade de construção por empreitada e que houve emprego de materiais, em qualquer quantidade, vedando-se ao contribuinte optar pela tributação com base no lucro presumido.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se definitiva, na esfera administrativa, a exigência relativa a matéria que não tenha sido expressamente contestada.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

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

JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTAÇÃO.

A juntada posterior de documentação só é possível em casos especificados na lei.

SUSTENTAÇÃO ORAL.

Inexiste previsão legal, na esfera do julgamento administrativo de primeira instância, para oferecimento de sustentação oral.

Impugnação improcedente"

Da decisão se extrai:

"De acordo com o art. 519, § 1º, III, do RIR, de 1999, quando a atividade econômica consistir na prestação de serviços em geral, o percentual a ser adotado na apuração da base de cálculo do IRPJ, segundo o regime do lucro presumido, é de 32% (trinta e dois por cento) como regra geral.

Entretanto, no caso de atividade de construção por empreitada, conforme esclarece o Ato Declaratório Normativo Cosit nº 6, de 13 de janeiro de 1997, o percentual a ser aplicado sobre a receita bruta para determinação da base de cálculo do imposto de renda mensal será 8% (oito por cento) quando houver emprego de materiais, em qualquer quantidade, e 32% (trinta e dois por cento) quando houver emprego unicamente de mão-de-obra, ou seja, sem o emprego de materiais.

No presente caso, analisando as notas fiscais apresentadas pela contribuinte verificou-se que nelas estão discriminados serviços de transporte de pessoal, roçada manual e mecânica, capina manual, remoção de lixo e entulho das rodovias, serviços de limpeza nas praças de pedágio e serviço de limpeza e descartáveis nas bases da polícia militar rodoviária que não se enquadram no conceito de construção por empreitada com emprego de materiais fornecidos pela própria empresa fiscalizada.

Quanto aos serviços que poderiam se enquadrar como construção por empreitada, não constam nas notas fiscais apresentadas a discriminação dos materiais que teriam sido empregados na sua realização.

Assim, tendo em vista as provas constantes no processo e o que dispõe o citado ADN Cosit nº 6, de 1997, correta a aplicação do coeficiente de 32%. "

Contra a decisão interpôs o contribuinte o recurso voluntário de fls. 879/895, alegando: a) nulidade do julgamento por cerceamento do direito de defesa, visto que, malgrado pedido expresso formulado na impugnação, não lhe foi permitido participar da sessão de julgamento, com prerrogativa de sustentar oralmente suas razões; b) nulidade do julgamento por cerceamento do direito de defesa, por não ter sido atendido pedido de juntada posterior de documentos; e, c) quanto ao mérito, que os serviços prestado (considerados pela autoridade lançadora) foram contratados sob o regime de empreitada global com fornecimento de materiais, o que determina a aplicação do percentual de 8%.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado - Redator *ad hoc*, designado para formalizar o Acórdão.

Formalizo este Acórdão por designação do presidente da 1ª Seção de Julgamento, ocorrida em 14/09/2015, tendo em vista que o relator do processo, Conselheiro Hugo Correia Sotero, por ocasião do julgamento realizado em 07/05/2013, pela 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF, não efetuou a formalização e não pertence mais aos colegiados do CARF.

Ressalto, por oportuno, que não integrava o colegiado que proferiu o acórdão e, portanto, não participei do julgamento.

O Relatório e a manifestação de voto abaixo foram apresentados pelo Conselheiro relator durante a sessão e consta dos respectivos arquivos do CARF, tendo sido meramente reproduzidos por mim, redator *ad hoc* para efeitos de formalização do presente Acórdão.

Voto do Conselheiro Hugo Correia Sotero - Relator:

"Recurso tempestivo. Preenchidos os requisitos de admissibilidade.

Cuido, inicialmente, das preliminares de nulidade do julgamento por cerceamento do direito de defesa suscitadas pela Recorrente.

Nos termos de regra constitucional expressa, nos processos administrativos "são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes" (art. 5º, LV). A cláusula constitucional, inscrita no rol dos direitos e garantias constitucionais, traça o conteúdo do princípio do contraditório, definido pelo binômio *informação-reação* (obrigatoriedade de ciência das consequências reais ou potenciais do processo sobre a esfera jurídica das partes e direito destas de se manifestarem).

Têm os administrados, assim, direito de participação efetiva no *iter* de formação das manifestações estatais. No entanto, não há direito ao contraditório dissociado da liturgia estabelecida na lei processual, exercendo-se, como bem salienta a regra constitucional, "com os meios e recursos a ela inerentes".

Nesse sentido, inexistindo na legislação de regência previsão de intimação do contribuinte da data de sessão de julgamento ou faculdade de participar, defender oralmente e distribuir "memoriais", como alega o Recorrente, o exercício da ampla defesa e do contraditório se restringe aos meios e recursos previstos na legislação do processo administrativo tributário, não havendo que se falar em cerceamento de defesa por negativa de exercício de ato não previsto na legislação.

Quanto à solicitação de juntada posterior de documentos, indeferida pela instância *a quo*, tenho manifestado posicionamento de que, em função da necessária observância do princípio da verdade material, no processo administrativo tributário não se

adota regime de preclusão rígido, podendo o interessado, a qualquer tempo, trazer aos autos elementos de prova que auxiliem o julgamento. No entanto, em que pese tenha o contribuinte alegado dispor de provas que infirmariam o lançamento, de ter pugnado pela sua juntada, além de não o fazer no momento apropriado (impugnação), omitiu-se de fazê-lo quando da interposição do recurso voluntário.

Assim, a despeito da possibilidade de produzir provas ou, ao menos, indícios concretos da incorreção do lançamento e do acórdão erigido pela Delegacia de Julgamento, limitou-se a Recorrente a arguir a nulidade do julgamento, sem, ao menos, indicar, de forma concreta e precisa, o teor dos documentos que almejava apresentar e sua repercussão no julgamento. Nesse contexto, não tendo a Recorrente se desincumbido a contento do ônus de comprovar ou, ao menos, apresentar indícios da veracidade de suas alegações, rejeito a preliminar de cerceamento do direito de defesa.

Quanto ao mérito, as questões postas no lançamento de ofício são as seguintes: a) identificou a autoridade lançadora na escrituração da Recorrente duas contas - "limpeza" e "locação"; b) a definição da base de cálculo do IRPJ foi realizada pelo contribuinte mediante a aplicação da alíquota de 8% para a conta "limpeza" e de 32% para a conta "locação"; c) na conta "limpeza" foram computados valores recebidos em decorrência da execução de serviços de transporte de pessoal, roçada manual e mecânica, capina manual, remoção de lixo e entulho das rodovias, serviços de limpeza nas praças de pedágio e serviço de limpeza e descartáveis nas bases da polícia militar rodoviária, que, no entender da autoridade lançadora, não se enquadram no conceito de construção por empreitada com emprego de materiais; d) em relação aos serviços passíveis de enquadramento no conceito de construção com emprego de materiais, deixaram de ser discriminados materiais eventualmente adquiridos pela empresa fiscalizada e aplicados nos serviços prestados; e, e) não se desincumbiu a Recorrente do ônus de identificar as receitas decorrentes dos serviços de planejamento, administração e acompanhamento das obras e serviços de conservação de rotina.

Nas razões de recurso voluntário limitou-se a Recorrente a afirmar:

“Conforme demonstrado e comprovado (fato incontroverso), os serviços contratados foram contratados sob o regime de empreitada global, com fornecimento de materiais indispensáveis ao seu adimplemento, conforme constante da Cláusula do Contrato firmado, acostado às fls., razão pela qual a Recorrente se utilizou do percentual de 8% (oito por cento) na determinação da base de cálculo do IRPJ e 12% (doze por cento) para a CSLL, nos termos do art. 15, da Lei nº. 9.249/95, considerando o regime de apuração pelo Lucro Presumido.

Sobre a natureza do Contrato celebrado e a obrigação do fornecimento de materiais, não há controvérsias.

...

Com efeito, não raro, em detrimento dessas atividades, o contrato é celebrado de forma não solene, até porque o fornecimento de materiais é questão de fato, estipulada pela conduta do contratante e do contratado.

...

regente. A COSIT ADN referida é clara ao estabelecer que a aplicação do percentual de 32% ocorre apenas quando houve o emprego unicamente de mão de obra, o que incorreu no caso vertente.

Não há no referido dispositivo legal, outros requisitos formais que restrinjam a aplicação dos percentuais de 8% e 12%, respectivamente, quando se tratar de prestação de serviços construção por empreitada global, com aplicação de materiais."

As razões recursais indicam omissão clara da Recorrente quanto à indicação das disposições contratuais que embasariam sua pretensão (deixa em branco as cláusulas e as folhas do processo); afirma que "não raro, o contrato é celebrado de forma não solene" (sem instrumentalização, portanto); e que "o fornecimento de materiais é questão de fato, estipulada pela conduta do contratante e do contratado".

Das afirmações lançadas na peça recursal verifica-se, de forma inquestionável, que a Recorrente não se desincumbiu a contento do ônus de comprovar o enquadramento dos serviços realizados no conceito de construção com fornecimento integral de materiais.

Nos termos do que dispõe o art. 1º, § 7º, II, da Instrução Normativa SRF nº 480/2004, 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". Nesse contexto, cabia à Recorrente comprovar, de forma precisa, ter celebrado contratos de empreitada global com fornecimento de todos os materiais necessários, bem assim que os serviços se enquadravam no conceito de "construção civil".

Assim não procedeu.

Ademais, conforme descreve a autoridade lançadora, os serviços prestados pela Recorrente consistiam na execução de serviços de transporte de pessoal, roçada manual e mecânica, capina manual, remoção de lixo e entulho das rodovias, serviços de limpeza nas praças de pedágio e serviço de limpeza e descartáveis nas bases da polícia militar rodoviária e, para além, em serviços de planejamento, administração e acompanhamento das obras e serviços de conservação de rotina.

É inquestionável que a execução de serviços de engenharia civil, mediante contratação sob a modalidade de empreitada global com fornecimento de materiais, tem tributação, sob a sistemática do lucro presumido, com a utilização de coeficiente de presunção de 8%, o que decorre da aplicação da Instrução Normativa SRF nº 480/2004, da Instrução Normativa SRF nº 539/2005, e do Ato Declaratório Normativo Cosit nº 06/1997.

No entanto, os serviços prestados pela Recorrente não se enquadram no conceito legal (obras civis, sob regime de empreitada global com fornecimento de material), consistindo em de transporte de pessoal, roçada manual e mecânica, capina manual, remoção de lixo e entulho das rodovias, serviços de limpeza nas praças de pedágio e serviço de limpeza e descartáveis nas bases da polícia militar rodoviária planejamento, administração e acompanhamento das obras e serviços de conservação de rotina.

Percebe-se da descrição dos escopos contratuais que as atividades desenvolvidas pela Recorrente não são passíveis de enquadramento no conceito de obra civil.

É nesse sentido a manifestação deste Conselho:

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA.

A Fazenda Pública dispõe de 5 (cinco) anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador, para promover o lançamento de impostos e contribuições sociais enquadrados na modalidade do art. 150 do CTN, a do lançamento por homologação.

LUCRO ARBITRADO. PERCENTUAL APLICÁVEL. CONSTRUÇÃO POR EMPREITADA.

Para fins de determinação do percentual aplicável ao lucro presumido e, em consequência, ao lucro arbitrado, das pessoas jurídicas que se dedicam à atividade de construção por empreitada com ou sem emprego de materiais, aos fatos geradores anteriores à vigência das Instruções Normativas SRF nº 480/2004 e nº 539/2005, aplicam-se as disposições do ADN COSIT nº 6/1997, até então vigentes. Ao restar comprovado o atendimento cumulativo às três condições estabelecidas por este último normativo, a saber, tratar-se de contrato de empreitada, de construção (ainda que em acepção mais ampla) e com o fornecimento de materiais em qualquer quantidade, aplica-se o percentual de 9,6% para determinação do lucro arbitrado. Não se verificando alguma das referidas condições, o percentual aplicado deve ser de 38,4%.

LUCRO PRESUMIDO. LUCRO ARBITRADO. CONCEITO DE CONSTRUÇÃO.

*Para fins de determinação do percentual aplicável ao lucro presumido e, em consequência, ao lucro arbitrado, o conceito de construção deve ser tido em acepção mais ampla, abrangendo também as obras e serviços auxiliares e complementares da construção civil, entre as quais se incluem as instalações elétricas e hidráulicas, desde que tenham por objeto “benfeitoria agregada ao solo ou subsolo”. Estão compreendidas nesse conceito as obras de construção civil em sentido estrito, bem assim as obras de implantação/instalação de iluminação pública, por seu caráter de definitividade e de incorporação aos logradouros públicos em que realizadas. **O contrário senso exclui-se do conceito os serviços de mera manutenção, substituição, recuperação ou eficientização de iluminação pública, da mesma forma que os serviços de iluminação temporária e decorativa destinados a eventos de duração específica.**”*

(Acórdão nº. 1301-000.456, rel. Waldir Veiga Costa, unânime, julgamento em 16/12/2010)

Processo nº 18088.000440/2008-75
Acórdão n.º **1103-000.855**

S1-C1T3
Fl. 5.943

Com estas considerações, conheço do recurso voluntário para negar-lhe provimento.

Hugo Correia Sotero - Relator"

Acórdão formalizado em 23/09/2015.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Redator *ad hoc*, designado para formalizar o Acórdão.