



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

Processo nº 19311.720226/2015-30
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1301-003.820 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de abril de 2019
Matéria IRPJ- IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA
Recorrente RS CONSTRUÇÕES E EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

LUCRO PRESUMIDO. CONSTRUÇÃO CIVIL. COEFICIENTE DE PRESUNÇÃO.

Para cálculo do lucro presumido, aplica-se a alíquota de presunção de 32% do faturamento às atividades de construção civil sem o fornecimento integral de material. O percentual de 8% deve ser aplicado apenas para atividade de construção civil, na modalidade de empreitada global, em que todos os materiais são fornecidos pelo empreiteiro, devendo tais materiais serem incorporados à obra.

LUCRO REAL. OBRIGATORIEDADE. LIMITE LEGAL. RECEITAS FINANCEIRAS. INCLUSÃO.

As receitas financeiras devem ser incluídas no cômputo da receita total para fins de cálculo do limite legal que obriga a apuração do imposto com base no lucro real.

LUCRO REAL. APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.

A contabilização das receitas deve respeitar o princípio da competência. Consideram-se incorridas as receitas no momento da efetiva prestação dos serviços, independente do pagamento. Se a nota fiscal foi emitida em desacordo com os fatos, prevalece a data da efetiva prestação do serviço.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2011, 2012

CSLL. LANÇAMENTO REFLEXO.

Aplica-se a mesma solução dada ao IRPJ, em razão do lançamento estar apoiado nos mesmos elementos de convicção, todavia, a alíquota de presunção para a CSLL é de 12% para os contratos de empreitada global e 32% nos demais contratos de prestação de serviços de construção civil.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011, 2012

DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

Não cabe o benefício da denúncia espontânea quando o sujeito passivo entrega declaração retificadora no curso do procedimento fiscal. O ato de ofício que dá início ao procedimento pode ser prorrogado, mais de uma vez, por iguais períodos de 60 dias.

MULTA DE OFÍCIO. CARÁTER CONFISCATÓRIO. INEXISTÊNCIA. SÚMULA CARF N.02.

O princípio da vedação da utilização do tributo como instrumento confiscatório é dirigido ao legislador e, eventualmente, ao poder judiciário, no controle de constitucionalidade. Não cabe ao CARF se pronunciar sobre inconstitucionalidade de lei tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para, no ano-calendário 2012, excluir a receita no montante de R\$ 8.702.791,79 da base de cálculo do lançamento do IRPJ e da CSLL, nos termos do voto da relatora. Os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza e Carlos Augusto Daniel Neto acompanharam o voto da relatora por suas conclusões.

(Assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente.

(Assinado digitalmente)

Giovana Pereira de Paiva Leite - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Roberto Silva Júnior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Carlos Augusto Daniel Neto, Giovana Pereira de Paiva Leite, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Bianca Felícia Rothschild e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Relatório

Trata o presente processo de lançamento de diferenças apuradas de IRPJ e CSLL, decorrentes de aplicação incorreta do percentual de presunção de receita para o ano-calendário **2011** e, no ano-calendário **2012**, em razão de opção indevida pelo lucro presumido,

a diferença do imposto foi apurada pelo lucro real. Houve imposição de multa de ofício de 75% e acréscimo de juros moratórios.

Da Autuação

Em 21/10/2015, foram lavrados os autos de infração de IRPJ e CSLL (fls. 864-888), dos quais é parte integrante o Termo de Verificação Fiscal (fls. 889-900) que descreve os fundamentos da autuação e do qual se extraem os seguintes excertos para melhor compreensão:

Do histórico da ação fiscal

a) Em 25 de março de 2014, foi dado início ao procedimento fiscal. A empresa foi intimada a apresentar sua escrituração contábil e fiscal dos anos 2011 e 2012;

(...)

3. Das Infrações à legislação tributária

A empresa fez opção pelo regime do lucro presumido nos anos-calendário 2011 e 2012. O exame preliminar das suas declarações de informações econômico-fiscais (DIPJ) mostrou que a receita total anual ultrapassou o limite de R\$ 48 milhões nos anos de 2010, 2011 e 2012 (...).

(...)

Em resposta, o contribuinte informou que não ultrapassou o limite em 2010 e que, portanto, poderia permanecer no lucro presumido em 2011. Justificou-se apresentando extratos de receitas financeiras computadas indevidamente e retificou as DIPJ e DCTF, excluindo as receitas indevidas. Para o ano-calendário de 2012, o contribuinte reconheceu que ultrapassou o limite de 48 milhões de receitas em 2011 e que deveria utilizar o lucro real. A seguir, passamos a examinar cada ano em separado.

I — ANO CALENDÁRIO 2011

Da verificação das condições para opção pelo lucro presumido

(...)

Refazendo o teste de verificação do limite de opção pelo lucro presumido, agora com os valores apurados de receitas financeiras, temos a tabela 5. Portanto, de acordo com os dados disponíveis, a empresa não ultrapassou o limite de opção pelo lucro presumido no ano-calendário 2010, que era de 48 milhões de reais.(...)

Das receitas declaradas no ano-calendário 2011

(...)

Portanto, o percentual aplicável é de 32% sobre a receita bruta trimestral para o cálculo do lucro presumido, nos termos do art. 519, III, "a", "h" e "c", do Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda — RIR/99).

Entretanto, durante a vigência da Instrução Normativa (IN) nº 480/2004, art. 1º, § 7º, II, com redação dada pela IN SRF nº 539/2005, admite-se a aplicação do percentual de 8% para obras de construção civil em que todos os materiais são fornecidos pelo empreiteiro, devendo tais materiais serem incorporados à obra. Essa norma teve vigência no ano-calendário 2011 e foi revogada pela IN RFB nº 1.234 de 11/01/2012. Raciocínio semelhante deve ser usado para apurar a base de cálculo da CSLL, diferindo, no entanto, o percentual aplicável, que é de 12%, quando todos os materiais são fornecidos pelo empreiteiro.

(...)

Desta forma, do total de R\$ 49.492.239,46 (Receita anual de 2011) somente R\$ 311.646,26 (trezentos e onze mil, seiscentos e quarenta e seis reais e vinte e seis centavos) se referem a empreitada global prevista na Instrução Normativa (IN) nº 480/2004, art. 10, § 7º, II, com redação dada pela IN SRF nº 539/2005, sendo a esta receita aplicada o coeficiente de presunção de 8%.

Nota-se, portanto, que o contribuinte erroneamente classificou parcela significativa de sua Receita (R\$ 49.180.593,20) no coeficiente de presunção de 8% quando o correto seria tê-la classificado no coeficiente de 32%. Tal erro originou o presente lançamento de ofício.

II — ANO CALENDÁRIO 2012

Em atendimento à intimação, a empresa retificou sua DIPJ exercício 2013, ano-calendário 2012, para o lucro real. (...)

A receita total apurada na DIPJ retificadora (lucro real) foi maior que a receita total verificada na DIPJ original (lucro presumido), mas inferior à que apuramos na contabilidade (R\$ 81.358.006,36).

(...)

Dessa forma, utilizando das informações prestadas na DIPJ retificadora e na escrituração do contribuinte, elaborou-se nova apuração do Lucro Real, como se vê na tabela 6.

Da Impugnação

Ciente do lançamento, o contribuinte apresentou impugnação. A DRJ julgou o recurso procedente em parte, e determinou o cancelamento parcial do lançamento tributário de IRPJ do 1º Trimestre do ano de 2011, mantendo-se integralmente os demais lançamentos tributários de IRPJ e CSLL, com seus respectivos acréscimos legais, através de acórdão, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

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.

OBRIGATORIEDADE DE APURAÇÃO PELO LUCRO REAL. OBSERVÂNCIA DO LIMITE DA RECEITA TOTAL NO ANO ANTERIOR.

Estão obrigadas à apuração do lucro real no ano de 2012, as pessoas jurídicas cuja receita total, no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses.

Considera-se receita total, o somatório da receita bruta mensal, das demais receitas e ganhos de capital, dos ganhos líquidos obtidos em operações realizadas nos mercados de renda variável, dos rendimentos nominais produzidos por aplicações financeiras de renda fixa e da parcela das receitas auferidas nas exportações às pessoas vinculadas ou aos países com tributação favorecida que exceder ao valor já apropriado na escrituração da empresa.

RECEITA TOTAL INFORMADA EM DIPJ INFERIOR AO MONTANTE DE RECEITAS CONSTANTES NA CONTABILIDADE. LANÇAMENTO. PROCEDÊNCIA.

Constatada a existência de diferença entre o montante de receitas constante na contabilidade e o total de receitas informado em DIPJ, em decorrência de notas fiscais emitidas no período de apuração, porém, não oferecidas à tributação, correto o procedimento adotado pela autoridade administrativa de considerar os valores destas notas fiscais para fins de cálculo do imposto de renda devido e lançamento da diferença não declarada.

DECLARAÇÃO RETIFICADORA TRANSMITIDA DURANTE AÇÃO FISCAL. RECUPERAÇÃO DA ESPONTANEIDADE. INOCORRÊNCIA.

O procedimento fiscal tem início com o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo. 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. Para os efeitos da espontaneidade, os referidos atos tem validade de 60 dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período.

Verificado que a declaração retificadora foi transmitida durante a ação fiscal, e, dentro do prazo de 60 dias da intimação emitida pela autoridade fiscal, constata-se que o sujeito passivo não recuperou a espontaneidade e, conseqüentemente, a declaração retificadora não tem o condão de produzir efeitos para fins de impedir ou impossibilitar a efetuação de lançamentos tributários e aplicação de penalidades em relação aos tributos fiscalizados.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2012

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Por decorrência, o mesmo procedimento adotado para o lançamento principal do IRPJ estende-se, no que couber, à CSLL.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011, 2012

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. APRECIÇÃO. VEDAÇÃO.

Não compete à autoridade administrativa manifestar-se quanto à inconstitucionalidade ou ilegalidade das leis, por ser essa prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário.

Do Recurso Voluntário

Em **05/03/2018**, a Recorrente tomou ciência do acórdão da DRJ conforme Aviso de Recebimento dos Correios (fl.2638). Não concordando com os termos da decisão, em **04/04/2018**, interpôs recurso voluntário conforme Termo de Solicitação de Juntada (fl.2529), no qual:

- Alega que o caput do artigo 15 da Lei nº 9.249/95 estabelece a regra geral para todas as atividades econômicas, uma vez que o caput não elege e não exclui quaisquer das atividades econômicas (Indústria, Comércio ou Serviços). Acrescenta que o parágrafo primeiro por sua vez relaciona algumas atividades excepcionadas da regra geral, mas em nenhuma delas se enquadra a atividade da Recorrente, pois a sua atividade é impossível de ser considerada como PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM GERAL;
- Defende que houve afronta ao princípio da isonomia constitucional frente ao enquadramento no art. 15, §1º, III, "a" da Lei nº 9.249/95, referente à prestação de serviços em geral;
- Alega ilegalidade na aplicação retroativa da IN RFB nº 1234/2012 e inaplicabilidade da IN SRF nº 480/2004;
- Argui afronta ao princípio da verdade material (art.142 do CTN), em razão da deficiência fiscalizatória das notas fiscais de serviço e de aquisição de serviços apresentadas com provas da prestação global de serviço de construção civil;

- Alega caráter confiscatório da multa de ofício;
- Argumenta inconstitucionalidade da utilização das receitas financeiras para enquadramento da receita bruta para fins de enquadramento como lucro real no ano de 2012;
- Questiona a contabilização das notas fiscais de serviço n.83 e n.84 no ano-calendário 2012, posto que se tratava de antecipação de pagamento e o serviço só foi efetivamente prestado em 2013;
- Reivindica a espontaneidade da apresentação da DIPJ retificadora, que alterou o regime de apuração de lucro presumido para lucro real, para afastar a multa moratória e qualquer penalidade nos termos do art.138 do CTN. Acrescenta que não há distinção qualitativa entre multa de mora e multa de ofício;

Por fim, a Recorrente requereu o provimento do recurso e a reforma do auto de infração pelas razões apresentadas.

É o relatório.

Voto

Conselheira Giovana Pereira de Paiva Leite, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Do mérito.

Do Coeficiente Aplicável para Cálculo do Lucro Presumido nas hipóteses de Prestação de Serviço de Construção Civil

Argumenta a Recorrente que as atividades por ela desenvolvidas não são de mera prestação de serviços em geral, mas ao contrário, são atividades complexas e portanto impossível de enquadramento jurídico no §1º, inc. III do art. 15 da Lei nº 9.249/95.

A autuação compreendeu os anos-calendários 2011 e 2012. Para 2011, o contribuinte teve confirmada a sua opção pelo lucro presumido, após ter sido confirmado que o valor de receita bruta no ano anterior não superou a cifra de R\$ 48 milhões.

Ainda assim, a autoridade fiscal efetuou o lançamento porque entendeu que o contribuinte erroneamente havia classificado parcela significativa de sua receita (R\$ 49.180.593,20) no coeficiente de presunção de 8% quando o correto seria tê-la classificado no coeficiente de 32%.

De acordo com seu Contrato Social (fl.1006), a Recorrente desempenha a atividade de incorporação imobiliária, compra e venda de imóveis próprios, prestação de serviços de construção civil, pavimentação, terraplenagem, concretagem e obras de arte, serviços de administração, supervisão e consultoria de construção civil.

Ano-calendário 2011 - Lucro Presumido

O contribuinte utilizou os percentuais de 8% e 32% sobre a receita bruta para fins de apuração do lucro presumido do período. O fiscal considerou que uma parcela significativa de sua receita foi enquadrada erroneamente no percentual de 8% e, para essa parcela, recalculou os tributos com aplicação da alíquota de 32%.

Isto porque, com base na disposição contida no art. 1º, §7º inciso II da IN SRF nº 480/2004, apenas a atividade de construção na modalidade de empreitada global, na qual o empreiteiro fornece todos os materiais indispensáveis à execução da obra, sendo tais materiais a ela incorporados, sofre a incidência da alíquota de 8%. Para as demais prestações de serviço de construção civil, aplicou a alíquota de 32%.

Sendo assim, para os contratos de prestação de serviços analisados, em que não restou comprovada a prestação de serviço na modalidade de empreitada global, a autoridade fiscal enquadrou a atividade desempenhada como prestação de serviços de construção civil em geral para fins de apuração do lucro presumido e aplicou a alíquota de 32% constante do §1º, inc. III do art. 15 da Lei nº 9.249/95, *in verbis*:

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

§ 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:

*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).

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

§ 3º (...)

§ 4º O percentual de que trata este artigo também será aplicado sobre a receita financeira da pessoa jurídica que explore atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda, quando decorrente da comercialização de imóveis e for apurada por meio de índices ou coeficientes previstos em contrato. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

(...)

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 nº 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 nº 10.684, de 2003)¹

A aplicação da alíquota de 32%, quando não comprovado que a prestação de serviços se deu com o fornecimento integral de materiais e que toda essa matéria prima restou incorporada à obra, mostra-se acertada.

Isto porque o §1º, inc. III do art. 15 da Lei nº 9.249/95 excetua da alíquota de 8% toda a prestação de serviços em geral, com exceção dos serviços hospitalares e outros serviços que foram excepcionados em incisos específicos como a prestação de serviços de transportes que não de carga, de factoring, entre outros.

O contribuinte se insurge contra esse enquadramento (prestação de serviços em geral) e afirma que o caput do artigo 15 estabelece a regra geral para TODAS as atividades econômicas, uma vez que o caput não elege e não exclui quaisquer das atividades econômicas (Indústria, Comércio ou Serviços).

Tal afirmativa de que o caput do art.15 refere-se a *todas* as atividades mostra-se improcedente. Em verdade, em razão da exceção criada no §1º, inc. III do citado artigo, o caput aplica-se para indústria e comércio.

¹ Redação vigente à época dos fatos geradores.

Neste diapasão, o sentido da norma aplicar o percentual de 8% para as atividades de empreitada global é que contratos de construção com emprego de material que se incorpora totalmente à obra mais se assemelha à atividade industrial. Tal foi o entendimento consignado no acórdão n.1401-002.109, de 17/10/2017, do qual transcrevem-se trechos:

Os referidos normativos dispõem que o percentual a ser aplicado sobre a receita bruta para apuração da base de cálculo do lucro presumido na atividade de prestação de serviço de construção civil é de 32% (trinta e dois por cento) quando houver emprego unicamente de mão-de-obra, e de 8% (oito por cento) quando se tratar de 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.

Ora, para a atividade desenvolvida pela Recorrente, certamente a sua prestação de serviço se enquadraria ao conceito estabelecido pela legislação, uma vez que ela aplica todos os materiais indispensáveis à execução do objeto que foi contratado e, os mesmos são incorporados à obra através de aplicação pela própria contribuinte.

(...)

A regra geral para determinação da base de cálculo do lucro presumido é a de que para as atividades de prestação de serviço é aplicável a alíquota de 32%. Exceção foi feita para a atividade de construção civil na modalidade de empreitada global, em razão da utilização dos materiais e alto custo envolvido.

Por outro lado, atividades industriais, como regra geral, são tributadas com a alíquota de presunção de 8%.

Pois bem, entendo que atividade de concretagem desenvolvida pela Recorrente não se constitui em mera prestação de serviço de construção civil, realizando, também, verdadeira atividade industrial. (grifei)

A distinção entre a empreitada global, que possui natureza de atividade industrial, e a prestação de serviços de construção civil, que tem natureza de prestação de serviços em geral, encontra-se explicitada na IN SRF nº 480/2004. Essa instrução normativa, revogada pela IN RFB nº 1234/2012, dispôs sobre a retenção de tributos e contribuições nos pagamentos efetuados por órgãos da administração pública direta e indireta a outras pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens e serviços. A diferenciação consta do caput do art.1º, do §7º, e outros esclarecimentos são trazidos nos parágrafos seguintes, *in verbis*:

Art. 1º Os órgãos da administração federal direta, as autarquias, as fundações federais, as empresas públicas, as sociedades de economia mista e as demais entidades em que a União, direta ou indiretamente detenha a maioria do capital social sujeito a voto, e que recebam recursos do Tesouro Nacional e estejam obrigadas a registrar sua execução orçamentária e financeira no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi) reterão, na fonte, o Imposto sobre a Renda da

Pessoa Jurídica (IRPJ), a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e a Contribuição para o PIS/Pasep sobre os pagamentos que efetuarem às pessoas jurídicas, pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços em geral, inclusive obras, observados os procedimentos previstos nesta Instrução Normativa.

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

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

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

§ 8º Excetua-se do disposto no inciso I do § 7º os serviços hospitalares, de que trata o art. 27 desta Instrução Normativa. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 539, de 25 de abril de 2005)

§ 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.(grifei)

O caput do art.1º, *in fine*, faz referência à prestação de serviços, inclusive obras, ou seja, a obra que é resultado da atividade de construção civil é considerada uma espécie do gênero prestação de serviços.

Mais adiante, no inciso I do § 7º, faz-se a distinção entre serviços prestados com empregos de materiais, cujo material encontra-se segregado na nota fiscal de serviços, não restando dúvidas que se trata de prestação de serviços, e no inciso seguinte, tem-se a definição da empreitada global, que não foi chamada de prestação de serviços, mas sim de 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.

Em ambos os casos há o emprego de materiais. O que distingue a prestação de serviços de uma empreitada global, que mais se assemelha à atividade industrial, é o fato de que nesta, todos os materiais indispensáveis à obra são fornecidos pelo empreiteiro, e são incorporados à obra.

Vale ressaltar que o §8º do art.1º da IN nº 480/2004 excetua os serviços hospitalares, assim como o fez o §1º, inc. III do art. 15 da Lei nº 9.249/95, em relação à prestação de serviços em geral.

Assim, para que a Recorrente fizesse jus à alíquota de 8%, precisaria comprovar que desenvolveu atividade de construção civil sob o modelo de empreitada global, nos termos do art.1º, §7º, inc. II da IN SRF n.480/2004.

A Recorrente apresenta os custos e despesas com o uso de materiais e subcontratações e afirma que esses valores são significativos e relevantes, o que demonstraria a complexidade das atividades que realiza, não podendo ser consideradas como prestação de serviços em geral.

O fato de a Recorrente possuir custos e despesas elevados, não lhe confere o direito de utilizar uma alíquota menor para apuração da base de cálculo do lucro presumido. Se o método de apuração do imposto de renda não lhe é conveniente em razão dos custos elevados, poderia ter optado pelo lucro real, já que neste ponto, o contribuinte tinha a possibilidade de optar por este método de cálculo.

A Recorrente cita que o Ato Declaratório Cosit nº 06, de 13/01/1997 faz confusão ao dispor que:

*O COORDENADOR-GERAL DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO,
(...), declara, em caráter normativo, (...), que:*

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

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

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

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

Em verdade, a autuada fez confusão porque transcreveu e se ateve tão somente ao inciso I do Ato Declaratório. O inciso II esclarece que poderá ser utilizada a alíquota de 8% apenas pelos contribuintes que não optarem pelo lucro presumido, ou seja, esta alíquota poderá ser aplicada no pagamento das antecipações para aqueles que apuram o imposto pelo lucro real.

A Recorrente cita ainda algumas Soluções de Consultas. Primeiramente, tem-se que as Soluções de Consulta aplicam-se tão somente aos consultentes e, em segundo lugar, não é possível saber se a situação fática do consultente se assemelha a da Recorrente, em termos de atividades desenvolvidas no ramo de construção civil, razão pela qual não merecem maior análise.

A própria Recorrente reconhece que nas atividades que desenvolve, ora utiliza materiais que se incorporam à obra de modo integral e parcial, bem como subcontrata terceiros e loca equipamentos ou adquire máquinas para a consecução de serviços, nos seguintes termos (fl.2561):

Por todas as razões fáticas e jurídicas apresentadas, e corroboradas pela farta documentação já anexada, conclui-se que o legislador constitucional (lucro como mais valia), o legislador complementar (CTN, artigo 43 e artigo 9º do DL 406/68), bem como decisões do STF e posicionamentos da Receita Federal em casos análogos (atividade empresarial), a atividade da Recorrente não pode ser enquadrada nas exceções do § 1º do artigo 15 da Lei 9.249/95, mas tão somente no seu caput, por tratar-se de atividade complexa, na forma de sociedade empresária, que utiliza materiais incorporados às obras quer totalmente, quer parcialmente, e ainda, subcontrata terceiros, loca equipamentos e adquire máquinas para a consecução dos serviços e obras. (grifei)

Tal afirmação apenas reforça a legitimidade do lançamento. Isto porque a autoridade fiscal analisou cada contrato e, impôs a alíquota de 8% para aqueles que prevêm o fornecimento de todos os materiais da obra, enquanto aplicou o percentual de 32% na hipóteses de fornecimento parcial de material ou exclusivamente de emprego de mão-de-obra, conforme relatado no TVF (fl.894):

Desta forma, do total de R\$ 49.492.239,46 (Receita anual de 2011) somente R\$ 311.646,26 (trezentos e onze mil, seiscentos e quarenta e seis reais e vinte e seis centavos) se referem a empreitada global prevista na Instrução Normativa (IN) nº 480/2004, art. 10, § 70, II, com redação dada pela IN SRF nº 539/2005, sendo a esta receita aplicada o coeficiente de presunção de 8%.

Nota-se, portanto, que o contribuinte erroneamente classificou parcela significativa de sua Receita (R\$ 49.180.593,20) no coeficiente de presunção de 8% quando o correto seria tê-la classificado no coeficiente de 32%. Tal erro originou o presente lançamento de ofício.

Vale ressaltar que a DRJ deu provimento parcial à impugnação, tendo em vista que o contribuinte logrou êxito em demonstrar que alguns contratos que não foram considerados pela autoridade fiscal por se referirem ao ano-calendário 2010, haviam tido seu prazo prorrogado para o ano-calendário 2011 e diziam respeito à prestação de serviço de construção civil com entrega total de materiais (empreitada global).

Acrescenta a Recorrente que seja o material fornecido por quem presta o serviço, ou seja ele fornecido pelo Tomador do serviço, isso não altera a natureza e a qualidade jurídica do fato impositivo, qual seja, o serviço de construção civil em si.

Vê-se que o entendimento da autuada encontra-se equivocado, pois existe uma diferença entre a atividade de construção civil com a entrega total de materiais que vão se incorporar a obra, em relação à atividade de construção civil com emprego de materiais, que não se incorporam a obra.

A atividade de construção civil na modalidade de empreitada global, que se assemelha a uma atividade industrial, possui menor percentual de lucratividade em relação ao faturamento bruto, razão pela qual justifica-se a imposição de uma alíquota de 8% para fins de base de cálculo do lucro presumido.

Enquanto que para a prestação de serviços de construção civil sem o fornecimento total de material que irá se incorporar à obra, há exploração de mão-de-obra de

forma mais intensiva, sendo maior a margem de lucro sobre o faturamento, o que determinar a imposição de alíquota de 32%, para a prestação de serviços em geral.

Dessa forma, é possível ter o cálculo do lucro presumido mais próximo da realidade e das margens de lucro do mercado para atividades industriais e de prestação de serviços.

No caso em comento, a própria Recorrente admite que sua atividade econômica preponderante é a prestação de serviços de construção civil, e que se trata do gênero "prestação de serviços", para os quais fornece máquinas, caminhões, veículos e com fornecimento de material para quase totalidade de seus clientes (fl. 2548, parágrafos 2º e 3º).

Mas não se trata, em todos os casos, de empreitada global com emprego de todos os materiais imprescindíveis para execução da obra, que ao final restam incorporados. Por esta razão, o auditor fiscal manteve a alíquota de 8% para os contratos de empreitada global e aplicou 32% nos demais contratos.

O contribuinte se insurge pelo fato de empregar materiais e equipamentos para a prestação de serviços, diferentemente de outras empresas que empregam técnicos e profissionais, como professores, advogados, arquitetos, entre outros, mas que não possuem o mesmo custo. Apresentou inclusive a seguinte tabela (fl.2554):

DESCRIÇÃO DA DESPESA	VALOR
Uniformes nos termos exigidos pelo cliente da obra	49.784,35
Remuneração de PJ	468.581,41
Honorários profissionais (terceiros)	114.960,00
Seguro de veículos utilizados nas obras	99.825,24
Água utilizada nas obras	114.930,82
Materiais de uso	179.209,51
Despesas com viagens para as obras	429.963,40
Despesas com alimentação nas obras	1.868.088,38
Combustível e Lubrificantes	149.654,97
Transporte de pessoas para as obras	750.598,50
Locação de equipamentos para as obras	704.651,22
Materiais aplicados	1.068.184,95
Fretes e carretos	73.411,87
Serviços de terceiros	512.581,50
Alugueis	1.027.548,72
TOTAL PARCIAL	7.611.974,84

Como se pode ver, grande parte das despesas não se referem a materiais que seriam incorporados à obras. Em que pese a elevada despesa, não se coadunam com o conceito de empreitada global.

Não obstante, há que se ressaltar que a adoção do lucro presumido é uma opção feita pelo contribuinte. Se a despesa com depreciação de máquinas e aquisição de materiais, honorários profissionais, etc é elevada, poderia ter optado pelo lucro real. Todavia,

não é admissível aceitar que o contribuinte adote a alíquota de 8%, atribuída apenas para as atividades de construção civil de empreitada global, visto que implicaria distorção na tributação, atribuindo vantagem desarrazoada a uma determinada empresa, em detrimento das demais prestadoras de serviço de construção civil do mercado.

A Recorrente alega que o seu enquadramento no art. 15, §1º, III, "a" da Lei nº 9.249/95, referente à prestação de serviços em geral fere o princípio da isonomia constitucional. Tal argumento não procede. Ao contrário, aplicar a mesma alíquota para a atividade de construção civil na modalidade de empreitada global e na prestação de serviços de construção civil é que configura afronta ao referido princípio.

A Recorrente questiona a aplicação retroativa da IN RFB nº 1234, de 12 de janeiro de 2012, nos seguintes termos:

A IN 1234/2012, em que pese ter sido publicada em 12/01/2012, ao introduzir a presunção de lucro pelo fator de 32%, bem excluir como requisito para as faixas de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL) que o fornecimento de materiais poderia ser em quantidade qualquer, ela se transforma em uma norma que aumenta a carga tributária e cria nova regra de incidência.

Tal argumento não merece maior aprofundamento, uma vez que o auto de infração não se fundamentou na referida Instrução Normativa, seja para o ano-calendário 2011, seja para 2012. Para o ano-calendário 2011, o Auditor faz referência a Instrução Normativa nº 480/2004, entre outros dispositivos legais. No que se refere ao ano-calendário 2012, o lançamento não foi efetivado com base no lucro presumido, e sim com base no lucro real. Logo, não há se está a discutir aplicação de alíquota de 32% ou 8% para o ano-calendário 2012.

Importante destacar que a Recorrente questiona a IN RFB n.1234/2012 e nega aplicação à IN SRF nº 480/2004, sob o fundamento de que esta trata de retenções de imposto e contribuições. Entretanto, ambas as instruções tratam de retenção.

Após alegar a não aplicação de ambas as instruções, o contribuinte afirma que procedeu corretamente a apuração do lucro presumido com base na IN SRF n.11/96 e no ADN Cosit n.06/97. Como dito anteriormente, o inciso II do referido ADN proíbe expressamente que as pessoas que desenvolvem atividade de construção por empreitada que não seja global (com emprego de materiais em qualquer quantidade), e recolhem a antecipação do imposto à alíquota de 8%, optem pelo lucro presumido.

Resta esclarecido que a alíquota de 8% para fins de apuração de base de cálculo do lucro presumido somente poderá ser aplicada nas hipóteses de atividade de construção por empreitada global, conforme definido na IN SRF n.480/2004.

A Recorrente argui afronta ao art.142 do CTN e alega que as provas apresentadas não foram devidamente analisadas pela autoridade fiscal, nem pelos julgadores *a quo*. Tal argumento não procede. Os documentos apresentados durante o procedimento fiscal foram devidamente analisados pelo Auditor, e os documentos trazidos em sua defesa, na fase de impugnação também foram devidamente avaliados pela Turma da DRJ.

A questão que se coloca é se os documentos apresentados comprovam ou não que o contribuinte teria desenvolvido atividade de construção civil no ano-calendário 2011, na modalidade de empreitada global, nas hipóteses em que o auditor aplicou alíquota de 32%.

O contribuinte afirma que apresentou por volta de 500 notas fiscais de compra de materiais e fornecimento de serviços e maquinários relacionados à construção civil, que sequer foram consideradas no julgamento.

Não se nega o fato de que o contribuinte efetivou gastos com materiais, equipamentos, entre outros. Mas, aquilo que se mostra relevante para a resolução da lide é a comprovação da atividade de empreitada global, para a qual os materiais adquiridos restaram incorporados à obra ao final entregue ao contratante.

Da Análise do Documentos Apresentados

O contribuinte foi intimado a apresentar provas do uso do percentual de 8% para apuração do lucro presumido. Em resposta, apresentou cópia de contratos e, em seguida cópias autenticadas dos contratos, conforme relatado no TVF à fl. 891:

(aa) em 20 e 21 de maio de 2015, a empresa juntou cópias de alguns contratos que deveriam indicar a utilização de seus materiais nas obras e protestou pela juntada de mais documentos, afirmando que nem todos os serviços foram pactuados por contratos formais. Foram apresentadas cópias de contratos firmados com a prefeitura municipal de Louveira (contrato nº 35/10, inclusive dois termos aditivos), prefeitura municipal de São Luiz do Paraitinga (contrato nº 113/2010, com aditamento nº 258/2010, e contrato nº 115/2010, com aditamento nº 259/2010), com a Usiminas (contrato nº 4600096080, e três aditivos) e com Paulo Eduardo Fonseca e Outros (sem assinaturas);

(ab) em 28 de maio de 2015, lavramos termo de constatação fiscal, informando a empresa de que as cópias não substituem os originais. Em 1º de junho de 2015, a empresa trouxe cópias autenticadas dos contratos, que foram recebidas com a ressalva de que o prazo de apresentação havia se esgotado.

Com esses elementos, decidimos encerrar a fiscalização.

O contribuinte apresentou cópia de contratos às fls. 740-766. Após intimado, trouxe cópias autenticadas (fls.799-851). Em 21/10/2015, foi lavrado o auto de infração. Com a impugnação, a Recorrente juntou os seguintes documentos:

- contrato **n. 115/2010** (fl.1018) e seu aditamento (contrato n. 259/2010 fl.1024);
- contrato **n. 001/2010** (fl.1026) e aditivo (fl. 1029);
- contrato **n. 35/10** (fl. 1031) e aditivo 1(fl.1038), aditivo 2 (fl.1040);
- contrato **n. 113/2010** (fl. 1042), aditamento 1(fl.1048),
- contrato da **Usiminas** (fl.1050), aditamento 2 (fl.1069), aditivo 3 (fl. 1070);
- cópia de folhas do livro diário e cópias da DIPJ 2014 (fls.1071-1083);
- notas fiscais diversas (fls. 1084 a 1975)

Posteriormente, em 15/12/2015, a Recorrente juntou mais notas fiscais (fls.1990-2493). Os contratos anexados à impugnação eram os mesmos já apresentados durante o procedimento fiscal. Ao recurso voluntário não anexou novas provas.

No curso do procedimento fiscal, o Auditor considerou como empreitada global no ano-calendário 2011 apenas o contrato **n.35/2010** e aplicou a alíquota de 8% sobre a receita dele decorrente no valor de R\$ 311.646,26. Os demais contratos foram desconsiderados porque diziam respeito a serviços prestados no ano-calendário 2010.

Por sua vez, a DRJ analisou novamente os contratos em face de notas fiscais apresentadas e concluiu que em relação ao contrato **n.35/2010**, que já havia sido reconhecido como de empreitada global, houve execução de serviços no ano-calendário de 2011, no valor de R\$ 1.268.864,64, o que justificava a aplicação da alíquota de 8% sobre essa receita. Em relação ao contrato **n. 113/2010**, constatou que houve serviço prestado na modalidade de empreitada global, no valor de R\$ 90.014,87, no 1º trimestre de 2011, justificando a aplicação do percentual de 8% sobre essa receita. Por fim, a decisão de piso exonerou parcela dos tributos lançados no 1º trimestre de 2011 e manteve o restante da autuação.

É de se observar que a Recorrente não traz novos documentos que pudessem comprovar que prestou serviços na forma de empreitada global no ano-calendário 2011, além daquilo que já foi reconhecido.

A Recorrente cita a anexação de mais de 500 notas fiscais, que tratam tão somente de notas fiscais de aquisição de materiais, conforme afirma a própria Recorrente (fl.2589). Verifica-se que algumas das notas fiscais de compra de material (fls. 1084 e ss) fazem referência no rodapé à obra "PA do Burck Louveira", que foi objeto do contrato n. 35/2010, em relação ao qual a DRJ já reconheceu outras receitas sobre as quais deveria incidir o percentual de presunção de 8%.

Alega o contribuinte que estes materiais adquiridos foram utilizados em obras efetivamente concretizadas. Todavia, não basta demonstrar que houve compra de materiais no ano-calendário 2011, visto que a prestação de serviços com materiais que não se incorporam à obra e que não sejam na modalidade de empreitada global, não autoriza a aplicação da alíquota de 8%. Trata-se apenas de prestação de serviços de construção civil com emprego de materiais, sujeito ao percentual de 32% da receita para fins de apuração do lucro presumido.

A Recorrente não apontou nenhuma nota fiscal de serviços por ela prestados e contabilizados no ano-calendário 2011, atrelados aos contratos apresentados, que justificassem a aplicação do percentual de 8%. Também não apresentou nenhum novo contrato.

Nos termos do art. 20 da Lei nº 9.249/95, ao aplicar o percentual de presunção de 8% para o IRPJ aos contratos de empreitada global, deverá ser aplicado o percentual de 12% para a CSLL, aos mesmos contratos.

Dessa forma, em relação ao contrato **n.35/2010**, para receita no valor de R\$ 1.268.864,64, deve incidir o percentual de presunção de 8% para o IRPJ e de 12% para a CSLL. Em relação ao contrato **n. 113/2010**, a parcela de receita no valor de R\$ 90.014,87, do 1º trimestre de 2011, também deve sofrer a incidência de presunção de 8% para o IRPJ e de 12% para a CSLL.

Faz-se esse destaque, tendo em vista que o acórdão da DRJ realizou os cálculos para a retificação do lançamento, mas não fez menção à CSLL.

Por conseguinte, há de se manter a decisão da DRJ quanto ao lançamento referente ao ano-calendário 2011, para fins de aplicar ao IRPJ e à CSLL os

percentuais de presunção de 8% e 12%, respectivamente, para as receitas oriundas de atividade de construção civil na modalidade de empreitada global.

Ano-calendário 2012 - Lucro Real

Em relação ao ano-calendário 2012, a apuração do IRPJ e da CSLL foi efetivada com base no lucro real, tendo em vista que a autoridade fiscal verificou que o contribuinte havia extrapolado o limite da receita para fins de opção pelo lucro presumido.

Ainda no curso da fiscalização, o Auditor intimou o contribuinte para apresentar DIPJ retificadora e informar a opção pelo lucro real, fazendo nova apuração dos tributos. Atendendo à intimação, o contribuinte apresentou DIPJ retificadora e informou receita de prestação de serviços no mercado interno no valor de R\$ 72.345.364,57, enquanto que o Fiscal, apurou operacional/vendas no valor de R\$ 81.358.006,36 e efetuou o lançamento com multa de ofício de 75%.

Primeiramente, a Recorrente contesta a inclusão das receitas financeiras para fins de cálculo do limite de receita bruta para permanecer no regime do lucro presumido. Argumenta que as receitas financeiras auferidas pelo contribuinte não integram a base de cálculo do lucro presumido, por não se enquadrar no conceito de faturamento ou receita bruta, conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal, que declarou inconstitucional o disposto no §1º, do art. 3º, da Lei nº 9.718/98.

Para fins de opção pelo lucro presumido ou obrigatoriedade de apuração pelo lucro real, o limite da receita total encontra-se definido nos artigos 13 e 14 da Lei nº 9.718/98, nos seguintes termos:

Art. 13. A pessoa jurídica cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou a R\$ 4.000.000,00 (quatro milhões de reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

Art.14. Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:

I - cuja receita total, no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses; (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

O STF decretou a inconstitucionalidade da §1º, do art. 3º, da Lei nº 9.718/98, por entender que não cabe a incidência do PIS e da COFINS sobre as receitas financeiras, para as pessoas jurídicas submetidas ao regime cumulativo na apuração das contribuições. Mas a declaração de inconstitucionalidade não pode ser estendida para os arts. 13 e 14 da Lei n.9.718/98 que permanecem incólumes.

O próprio art. 14 sequer menciona a expressão receita bruta ou receita bruta total e refere-se simplesmente à receita total. A IN SRF nº 93/1997 reforça o sentido do art.14 da Lei:

IN SRF nº 93/1997

Art. 22. A partir do ano-calendário de 1997 estarão obrigadas ao regime de tributação com base no lucro real as pessoas jurídicas:

(...)

§ 1o Considera-se receita total, o somatório:

a) da receita bruta mensal;

b) das demais receitas e ganhos de capital;

c) dos ganhos líquidos obtidos em operações realizadas nos mercados de renda variável;

d) dos rendimentos nominais produzidos por aplicações financeiras de renda fixa;

e) (...).

Sendo assim, correto o lançamento dos tributos no ano-calendário 2012 com base no lucro real, posto que no ano-calendário 2011 o contribuinte ultrapassou o limite da receita total estabelecido em lei.

Das Notas Fiscais n. 83 e 84 - Composição da Receita Tributável - AC 2012

A Recorrente apresentou DIPJ retificadora e informou receita de prestação de serviços no mercado interno no valor de R\$ 72.345.364,57, enquanto que o Fiscal, apurou operacional/vendas no valor de R\$ 81.358.006,36. Por conseguinte, lançou o valor de R\$ R\$ 1.883.387,89 e R\$ 396.397,90, relativos ao IRPJ e à CSLL, respectivamente.

Do valor do IRPJ e CSLL calculados como devidos pelo contribuinte com base no lucro real (R\$ 3.882.998,12 e R\$ 1.545.625,63), o auditor abateu os valores já confessados em DCTF (R\$ 1.999.610,23 e R\$ 1.149.227,73), respectivamente.

No curso do procedimento fiscal, o contribuinte prestou informação acerca da diferença na resposta ao Termo de Intimação Fiscal constante de fls.594-599. Nesse documento declarou que a diferença correspondia à receita de locação e venda de imóveis e à receita de duas notas fiscais n.83 e n.84, emitidas em 20/12/2010 para atender solicitação do cliente, mas que os serviços só foram efetivamente prestados em janeiro/2013. Colaciona-se trecho da resposta:

2-) Demonstrativo detalhado das diferenças apontadas no termo de intimação nr. 4.

a-) Segue abaixo o demonstrativo das diferenças e as devidas explicações:

Valor apresentado equivocadamente na ECD pelo Lucro presumido	R\$ 81.358.006,36
Valor apresentado corretamente na ECD pelo Lucro Real retificado	R\$ 72.345,364,57
Locação e Venda de Imóveis.....	R\$ 309.850,00
Diferença apontada.....	R\$ 8.702.791,79

A diferença ocorreu em virtude das Notas Fiscais de Serviços nr. 83 no valor de R\$ 4.157.725,11 do dia 20/12/2012 e a Nota Fiscal de Serviços nr. 84 no valor de R\$ 4.545.066,68 do dia 20/12/2012 terem sido emitidas apenas e exclusivamente para enviar ao cliente, sem, contudo ter lastro em serviço realizado. Isto ocorreu por necessidade do cliente em incluir na sua programação de pagamento, por ser final de ano. A bem da verdade e na realidade, os serviços não tinham ainda sido executados, ocorrendo apenas em janeiro 2013.

Esse mesmo argumento é reiterado no recurso voluntário (fl.2613):

Em razão disso, é que não se pode cogitar o cancelamento de notas fiscais, a recorrente, com o objetivo proceder com a devida escrituração ilustrando a situação fática real, escriturou essas notas na contabilidade de 2013 (data efetiva de prestação dos serviços), razão pela qual a receita proveniente desses serviços, no valor integral de R\$ 8.702.791,79, não consta na receita total apurada na DIPJ retificadora (lucro real) de 28/07/2014.

Ora, veja que a autoridade autuante e os nobres julgadores desconsideraram sem qualquer justificativa os documentos trazidos pela autuada às fls. 594/599 destes autos.

Com efeito, ao analisar os documentos mencionados pela Recorrente, tem-se protocolo GRD n.066 assinado pelo engenheiro, informando que a prestação de serviços dar-se-á apenas em 2013 (fl.597), bem como cópias das notas fiscais, com menção no rodapé à emissão da nota conforme a GRD n.066/2012 (fls. 598-599).

A Recorrente também juntou folhas dos livros Diário e Razão (fls. 1071, 1072 e 1081) que atestam a contabilização da receita dessas notas fiscais em 2013:

Diário:

01/01/2013	47622 2.2.10.006.003	SERVIÇOS A SEREM ENTREGUES	VENDAS DE SERVICOS CF NF 84 CONTINENTAL - ENTREGA DE SERVIÇO	4.545.066,68	
01/01/2013	47622 4.1.10.001.004	VENDAS DE SERVICOS	VENDAS DE SERVICOS CF NF 84 CONTINENTAL - ENTREGA DE SERVIÇO		4.545.066,68
01/02/2013	47623 2.2.10.006.003	SERVIÇOS A SEREM ENTREGUES	VENDAS DE SERVICOS CF NF 83 CONTINENTAL - ENTREGA DE SERVIÇO	4.157.725,11	
01/02/2013	47623 4.1.10.001.004	VENDAS DE SERVICOS	VENDAS DE SERVICOS CF NF 83 CONTINENTAL - ENTREGA DE SERVIÇO		4.157.725,11

Razão:

Processo nº 19311.720226/2015-30
Acórdão n.º 1301-003.820

S1-C3T1
Fl. 2.661

RAZÃO							
Data	Lote Histórico	Cta.C.Part.	Débito	Crédito	Saldo	Saldo-Exercício	
Conta:	6607 - 4.1.10.001.004	VENDAS DE SERVIÇOS					
	SALDO ANTERIOR					0,00	
31/01/2013	10301 VENDA DE SERVIÇO CFE NFS No 85CONSORCIO MENDES JUNIOR SCHAHIN			1.930.427,44	1.930.427,44C	1.930.427,44C	
31/01/2013	47622 VENDAS DE SERVIÇOS CF NF 84 CONTINENTAL - ENTREGA DE SERVIÇO	4856		<u>4.545.066,68</u>	6.475.494,12C	6.475.494,12C	
15/01/2013	10302 VENDA DE SERVIÇO CFE NFS No 86CONSORCIO BRASILIA 2014			757.691,90	7.233.186,02C	7.233.186,02C	
18/01/2013	10303 VENDA DE SERVIÇO CFE NFS No 87CONSORCIO BRASILIA 2014			623.950,44	7.857.136,46C	7.857.136,46C	
30/01/2013	10305 VENDA DE SERVIÇO CFE NFS No 89INVESTIMENTOS ICARAI SS LTDA			99.690,00	7.956.826,46C	7.956.826,46C	
		Total do mês:	0,00	7.956.826,46			
01/02/2013	10306 VENDA DE SERVIÇO CFE NFS No 90CONSORCIO EMPREENDEDOR SHOPPING CONTAGEM			481.812,87	481.812,87C	8.438.639,33C	
01/02/2013	47623 VENDAS DE SERVIÇOS CF NF 83 CONTINENTAL - ENTREGA DE SERVIÇO	4856		<u>4.157.725,11</u>	4.639.537,98C	12.596.364,44C	

A partir das provas carreadas aos autos, considero que as notas fiscais dizem respeito a um aspecto formal relevante para fins de comprovação de receitas e despesas, e não poderiam ter sido emitidas em dezembro/2012. Todavia, essa formalidade não pode prevalecer em relação à efetiva prestação de serviços, ocorrida apenas em 2013, conforme atestam outros documentos dos autos.

Contrário senso, também não é passível de aceitação a dedução de despesas para as quais houve emissão de notas e pagamento num determinado ano-calendário, quando resta comprovado que elas só incorreram de fato no ano seguinte.

Pelo exposto, **neste ponto, voto por dar provimento ao recurso do contribuinte para excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, referente ao ano-calendário 2012, a receita oriunda das notas fiscais de serviço n.83 e 84, nos valores de R\$ 4.157.725,11 e R\$ 4.545.066,68, respectivamente.**

De toda forma, ainda que se entendesse que a receita ocorreu de fato em 2012 e não em 2013, teria havido postergação do pagamento do imposto, e o lançamento deveria ter atendido o disposto no Parecer Cosit nº 02/1996, que assim dispôs:

*IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO
LÍQUIDO - Postergação de pagamento do imposto
em virtude de inobservância do regime de
competência na escrituração de receitas, custos ou
despesas. Ajustes para determinação do saldo do
imposto devido.*

(...)

5. No que se refere à postergação do pagamento do imposto em virtude de inexistência quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo, despesa, inclusive em contrapartida a conta de provisão, dedução ou do reconhecimento de lucro, determinações de natureza semelhantes vigem desde 1977, com o Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro daquele ano, de onde se transcreve:

"Art. 6º

.....

§ 4º Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente.

§ 5º A inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou de reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar:

a) postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido;

b) redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

§ 6º O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período-base de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito em decorrência de aplicação do disposto no § 4º.

(...)

(...) Dessa forma, constatados quaisquer fatos que possam caracterizar postergação do pagamento do imposto ou da contribuição social, devem ser observados os seguintes procedimentos:

a) tratando-se de receita, rendimento ou lucro postecipado: excluir o seu montante do lucro líquido do período-base em houver sido reconhecido e adicioná-lo ao lucro líquido do período-base de competência; (grifei)

Contudo, o auditor não fez os respectivos ajustes nos termos da Parecer e não excluiu do lucro do ano-base 2013, a receita que teria sido indevidamente contabilizada.

Da Multa de Ofício - Da Denúncia Espontânea

Em síntese, argumenta a Recorrente que faz jus ao benefício da denúncia espontânea, uma vez que a DIPJ retificadora foi apresentada após o prazo de 120 dias do início do procedimento fiscal. Acrescenta que a literalidade do §2º do art. 7º do Decreto nº 70.235/72 permite que a validade do ato de ofício de dá início ao procedimento fiscal seja prorrogado uma única vez, pelo prazo de 60 dias.

Também entende a Recorrente que a denúncia espontânea afasta qualquer penalidade, ou seja, tanto a multa de mora, quanto a de ofício. Transcrevo seus argumentos (fl.2629):

E em razão da aplicabilidade do instituto da Denúncia Espontânea, enunciado no artigo 138, do Código Tributário Nacional, está a Recorrente legalmente desobrigada de efetuar o

pagamento de qualquer penalidade, inclusive da Multa de Mora, embora o Fisco entenda diversamente.

Isto ocorre porque, juridicamente, não há distinção qualitativa, entre as designadas pela legislação “Multa de Mora” e “Multa de Ofício”, mas apenas quantitativamente. Ambas as multas (de Mora e de Ofício) tem como função punir o inadimplemento, ao passo que cabe aos juros a remuneração do capital (natureza compensatória) e à correção monetária recompor o valor real da moeda.

A interpretação dada pela Recorrente para o dispositivo que trata da perda da espontaneidade encontra-se equivocada. Senão vejamos. O §2º do art. 7º do Decreto nº 70.235/72 assim dispõe:

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.

§ 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.(grifei)

O parágrafo primeiro determina a perda da espontaneidade do sujeito passivo a partir do primeiro ato de ofício que dá início ao procedimento fiscal. Este ato pode ser prorrogado, e quando se trata de *prorrogação*, não pode haver interrupção. Logo, o ato que prorroga não pode acontecer depois de transcorridos os 60 dias iniciais. Sendo assim, a palavra "sucessivamente" indica que o prazo pode ser prorrogado várias vezes, por iguais períodos de 60 dias. Se o prazo máximo fosse 120 dias, a norma diria : "prorrogável uma única vez, por igual período".

Portanto, a Recorrente não faz jus ao benefício da denúncia espontânea.

Multa de Ofício - Efeito Confiscatório

Argumenta a Recorrente que a multa aplicada tem caráter confiscatório.

O lançamento tomou por base os percentuais de multa previstos em lei. Não cabe à autoridade julgadora se manifestar acerca da inconstitucionalidade de lei. Nesse sentido a Súmula CARF nº 2:

Súmula CARF nº 2: *O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Processo nº 19311.720226/2015-30
Acórdão n.º **1301-003.820**

S1-C3T1
Fl. 2.664

Conclusão

Por tudo ora exposto, voto por conhecer do recurso voluntário e no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, para no ano-calendário 2012, excluir do lançamento do IRPJ e da CSLL, a receita no montante de R\$ 8.702.791,79.

(Assinado digitalmente)
Giovana Pereira de Paiva Leite