



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

Processo n° 19515.720339/2015-49
Recurso n° De Ofício
Acórdão n° 1301-002.624 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de setembro de 2017
Matéria IRPJ
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado HOBRAS TERRAPLENAGEM E PAVIMENTAÇÃO LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

LUCRO PRESUMIDO. CONSTRUÇÃO CIVIL. IRPJ.

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.

No caso de arbitramento do lucro, o percentual legal será majorado em 20%.

LUCRO PRESUMIDO. CONSTRUÇÃO CIVIL. CSLL.

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 12% (doze 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.

No caso de arbitramento do lucro, o percentual legal será o mesmo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente e Relator

Processo nº 19515.720339/2015-49
Acórdão n.º **1301-002.624**

S1-C3T1
Fl. 1.283

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Roberto Silva Júnior, José Eduardo Dornelas Souza, Ângelo Abrantes Nunes, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo, Bianca Felicia Rothschild, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Relatório

HOBRAS TERRAPLENAGEM E PAVIMENTAÇÃO LTDA apresentou impugnação ao lançamento realizado que redundou no acórdão nº 16-60.663 proferido pela 10ª Turma da Delegacia de Julgamento em Belo Horizonte que julgou-a parcialmente procedente, exonerando parcela do crédito tributário referente à parte do lançamento que aplicou o percentual de 32% incidente sobre a receita bruta como base da majoração legal para apuração do lucro arbitrado. A exoneração se deu quer porque a fiscalização sequer fundamentou o porquê de aplicar tal coeficiente sobre a receita bruta já declarada pelo contribuinte para determinar o IRPJ (em razão do arbitramento calculado com coeficiente de 38,4%) e de CSLL. Além disso, com base nas provas constantes dos autos, entendeu que a atividade desenvolvida pela recorrente era prestação de serviço de construção civil, mas contratada por empreitada de construção civil, na modalidade total, fornecendo o empreiteiro todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra, o que implicaria que os coeficientes aplicáveis para apuração do lucro presumido seriam de 8% para o IRPJ (9,6% em caso de arbitramento) e de 12% para a CSLL (tanto no lucro presumido quanto no lucro arbitrado).

Em razão do montante de tributos e juros exonerados, o Presidente do colegiado *a quo* recorre de ofício a este Conselho, com fulcro no art. 34 do Decreto nº 70.235, de 1972, c/c , art. 1º da Portaria MF nº 03, 03 de janeiro de 2008, haja vista o acórdão de origem ter exonerado o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa em valor total superior a R\$ 1.000.000,00.

Ressalte-se que mesmo com o advento da Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017, que elevou o limite para interposição de recurso de ofício para R\$ 2.500.000,00, o montante exonerado ainda exige novo pronunciamento desta Corte Administrativa.

Por bem refletir o litígio até aquela fase, adoto o relatório da decisão recorrida, complementando-o ao final.

I – DO LANÇAMENTO.

Contra o Contribuinte, pessoa jurídica, já qualificada nos autos, foram lavrados os Autos de Infração e respectivos Anexos de fls. 570/595, a saber:

Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, no valor de R\$14.366.513,21, cumulado com multa de ofício e juros de mora pertinentes, calculados até 06.2015.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, no valor de R\$3.494.654,23, cumulada com multa de ofício e juros de mora pertinentes, calculados até 06.2015.

Lançamento do IRPJ e CSLL. Descrição dos Fatos.

Na descrição dos fatos, a Fiscalização fez as anotações abaixo transcritas:

“Razão do arbitramento nos períodos: 03/2011, 06/2011, 09/2011 e 12/2011

Arbitramento do lucro que se faz tendo em vista que o contribuinte notificado a apresentar os livros e documentos da sua escrituração, conforme Termo de Início de Fiscalização e termo(s) de intimação em anexo, deixou de apresentá-los.

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos a partir de 01/04/1999

Art. 530, inciso III, do RIR/99

*0001 RECEITAS DA ATIVIDADE
RECEITA BRUTA NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM GERAL*

Arbitramento do lucro realizado com base na receita bruta de prestação de serviços em geral, conforme relatório fiscal em anexo.”

Termo de Verificação Fiscal – TVF (fls. 563/569).

Eis os principais pontos abordados pela Fiscalização.

- O Contribuinte em tela é uma **Sociedade Empresária Limitada (Código da Natureza Jurídica 206-2), Código da Atividade Econômica (CNAE 2.1): 43.13-4/00, Obras de Terraplenagem.**

- O Contribuinte entregou DIPJ 2012, ano-calendário 2011, em 29.12.2012, tendo como forma de tributação: **LUCRO PRESUMIDO.**

- Foi lavrado o Termo de Início do Procedimento Fiscal (fls. 4/6), em **19.08.2014**, recebido em **21.08.2014**.

- Em 22.09.2014 (34/36), o Contribuinte foi intimado a apresentar as bases de cálculo do PIS e da COFINS, modalidade não cumulativa. Em resposta, foram apresentadas planilhas que continham inclusive contas de custos ou despesas que teoricamente deviam ser consideradas para créditos na apuração do PIS e da COFINS.

- Em **24.02.2015** (fls. 53/58), o Contribuinte foi intimado a explicar as diferenças elencadas, com documentação pertinente, entre os valores das contas de custos e despesas (uniformes), contabilizadas no **LIVRO RAZÃO** e nas planilhas que foram anteriormente entregues ao Fisco (levantamento efetuado pela empresa, com os documentos da mesma).

- Em **25.02.2015** (fls. 59/64), foi feita intimação para que fossem individualizadas as diferenças apuradas, por documento fiscal ou nota fiscal, com indicação da data de emissão, para quem foram pagos os valores constantes das mesmas e das datas em que foram efetuados os pagamentos.

- A Fiscalização ressalta que não foi atendida em nenhuma das intimações acima.

- **Em 20 e 23.03.2015** (65/74), o Contribuinte foi reintimado, com o mesmo teor das duas intimações anteriores, ou seja, para que fossem explicadas as diferenças de custos ou despesas entre a planilha que fora fornecida (elaborada pelo próprio Contribuinte) e os valores contabilizados no Livro Razão e individualizadas as diferenças, por documento ou nota fiscal, fornecendo a data de emissão pertinente, para que foram pagos os valores constantes das mesmas e das datas em que foram efetuados os pagamentos.

- A Fiscalização ressalta que não foi atendida e que, por isso, houve prejuízo na continuidade da fiscalização.

- Ante o exposto não restou alternativa à Fiscalização a não ser lavrar o **Auto de Embargo (art. 919 e parágrafo único do RIR/1999)** - documento de fls. 75/78, e conseqüentemente o arbitramento do lucro, pelo fato da contabilidade do fiscalizado não permitir a apuração do Lucro Real.

- A Fiscalização esclarecesse que as receitas utilizadas como base de cálculo para o **arbitramento**, foram obtidas através do somatório mensal das **NOTAS FISCAIS DE SERVIÇOS ELETRÔNICAS – NFS-e da PREFEITURA DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO (XEROX DAS MENCIONADAS NOTAS FISCAIS FORAM ANEXADAS AO PROCESSO)**.

II – DA IMPUGNAÇÃO.

Tendo sido dele cientificado pessoalmente em 08.06.2015 (vide Termo de Ciência de fls. 596/598), o sujeito passivo contestou o lançamento em 07.07.2015 (data contida no carimbo de recebimento, fls. 601), mediante o instrumento de fls. 601/632. Adiante compendiam-se suas razões.

I – DOS FATOS

- A análise do auto de infração revela que o Fisco entendeu por sujeitar o Impugnante à apuração do IRPJ pelo LUCRO ARBITRADO, com na redação disposta no art. 530, III, do RIR/1999.

- Entretanto, o auto de infração se revela manifestamente improcedente. Por esta razão, há que ser determinada a nulidade ou improcedência do lançamento com base nos argumentos, **independentes e autônomos entre si**, que passaremos a expor:

II - PRELIMINARMENTE

II.1 – O AUTO DE INFRAÇÃO DEVE SER ANULADO EM VIRTUDE DE FLAGRANTE OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA AMPLA DEFESA, DO CONTRADITÓRIO E DEVIDO PROCESSO LEGAL

- O Fisco informa que as receitas utilizadas como base de cálculo para o arbitramento foram obtidas através da somatória mensal das notas fiscais de serviços eletrônicos da Prefeitura do Município de São Paulo (PMSP), entretanto, a Fiscalização não juntou cópia das referidas informações ao auto de infração entregue para a Impugnante quando de sua intimação.

- Ao proceder desta forma, o Fisco feriu de morte os princípios constitucionais da Ampla defesa, contraditório e do devido processo legal.

III – DO MÉRITO

III.1 – DA MANIFESTA IMPROCEDÊNCIA DO ARBITRAMENTO DOS LUCROS COM BASE NO INCISO III DO ARTIGO 530 DO RIR/99

- Esclarecesse que inexistiu a suposta recusa da Impugnante em entregar os documentos solicitados pela Fiscalização.

- Conforme DIPJ/2012 (ano-calendário 2011), a Impugnante optou pelo regime do LUCRO PRESUMIDO (DOC 03). E consoante o parágrafo único, do art. 527, do RIR/99, estava dispensada de manter escrituração e respectivo registro dos livros obrigatórios “Diário Geral” e “Razão Contábil”.

- Entretanto, a Impugnante demonstrando boa-fé, apresentou tempestivamente o RAZÃO CONTÁBIL, especialmente em relação às contas de custos e despesas para validação da apuração do PIS e COFINS (modalidade não cumulativa).

- Não havia necessidade de mensuração e respectiva comprovação dos créditos legais, tendo em vista que esse procedimento aplica-se exclusivamente nas hipóteses de apuração do PIS e da COFINS na modalidade NÃO-CUMULATIVA que, repita-se, não era o caso da Impugnante.

- Diferentemente do que afirma o Fisco inexistiu recusa para disponibilização dos documentos solicitados, os quais forma apresentados. O agente fiscal, considerando o fato de a Impugnante ter seus arquivos internos apenas para cumprir exigências legais concernentes ao regime de tributação do LUCRO PRESUMIDO, deveria estender o prazo para o procedimento adotado na emissão das intimações de 20 e 23.03.2015, ou seja, um efêmero prazo de 20 (vinte) dias. Esta inflexibilidade foi determinante na configuração do prejuízo de continuidade da fiscalização, citada pelo auditor (TVF), o que, em nosso entendimento, não configura justificativa para lavratura do Auto de Embaraço (art. 919, parágrafo único, do RIR/99).

- Por esta razão, não há como aceitar que o arbitramento dos lucros tenha ocorrido com base na redação disposta no inciso III, do art. 530 do RIR/99.

- Além do art. 530, III, do RIR/1999, não se aplicar à hipótese dos autos, não houve, em momento algum, a demonstração de que a contabilidade da Impugnante era imprestável.

III.2 – NULIDADE EM VIRTUDE DE ERRO NA CONSTRUÇÃO DO LANÇAMENTO (PERCENTUAL APLICÁVEL SOBRE A RECEITA BRUTA)

- O Fisco considerou equivocadamente o percentual de 32% (trinta e dois por cento) incidente sobre a receita bruta como base da majoração legal para fins de apuração do LUCRO ARBITRADO.

- A regra geral (art. 223 do RIR/1999) para determinação da BASE DE CÁLCULO DO IRPJ – pelo regime do lucro presumido, se dá pela aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida.

- A Impugnante cita o Ato Declaratório Normativo – COSIT nº 06, de 13.01.1997, no sentido 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:

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

- Para corroborar o referido entendimento, a Impugnante reproduz SOLUÇÕES DE CONSULTAS, no sentido que as empresas de terraplenagem – CNAE 43.13-4-00 (como serviço especializado que fornece, além da mão-de-obra, o material empregado na obra), estão sujeitas ao percentual de 8%, para determinação do lucro presumido.

- Alega que este é exatamente o caso factó apresentado. Inclusive os documentos fiscais utilizados pelo Fisco comprovam cabalmente esta afirmativa, tendo em vistas que as Notas Fiscais de Prestação de Serviços (MFS-e) tem em seu corpo descritivo a composição do valor total da receita tributável, segregando explicitamente os valores referentes à MÃO DE OBRA e à parcela dos MATERIAIS E EQUIPAMENTOS (DOC. 04).

- A Impugnante anexa aos autos contratos de prestação de serviços celebrados com tomadores (clientes, por amostragem), tendo em vista apresentar, também, o descritivo do escopo dos serviços, o cronograma do trabalho e a relação de MATERIAIS e Equipamentos fornecidos pela Impugnante. Assim, a referida documentação configura-se instrumento esclarecedor e irrefutável concernente à composição do valor do Contrato Global: MÃO DE OBRA agregada ao FORNECIMENTO DE MATERIAIS e demais equipamentos (DOC. 05).

- A Impugnante apresenta quadros demonstrativos indicando que as bases de cálculo tanto do IRPJ como da CSLL foram indevidamente majoradas pelo percentual de 38,40% (32% + 20%), quando para o IRPJ deveria ser de 9,6% (8% + 20%) e para CSLL de 12%.

- Salienta também que para o 4º Trimestre 2011, não foram aproveitados o IRRF, de **R\$4.761,51**, e a CSLL retida de **R\$3.174,34**.

III.3 – NULIDADE EM VIRTUDE DE O FISCO NÃO TER ABATIDO OS VALORES REFERENTES AOS MATERIAIS E EQUIPAMENTOS APLICADOS NA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS

- Na remota hipótese de ser afastada a preliminar suscitada, bem como as questões de mérito, a Impugnante entende que os valores destacados nas notas fiscais (DOC 4) como fornecimento de materiais e equipamentos, devem ser abatidos da receita bruta para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL à alíquota de 32%. Ou seja, a parcela totalizadora correspondente ao valor dos materiais e equipamentos deve sujeitar-se à alíquota de 8% para fins de cálculo do IRPJ, nos termos do art. 518, do RIR/1999, e 12% para a CSLL.

IV – DO PEDIDO

- Requer em razão tanto das preliminares quanto das alegações de mérito seja julgada procedente a presente impugnação, cancelando o lançamento.

- Alternadamente, requer seja determinada a exclusão dos materiais e equipamentos fornecidos e destacados nas notas fiscais de prestação de serviços.

No julgamento da impugnação, a turma julgadora de primeira instância manteve tão somente o crédito tributário referente ao arbitramento de lucros, tomando como base as notas fiscais emitidas pela recorrente, mas aplicando os coeficientes de 9,6% para o IRPJ e de 12% para a CSLL, e não de 38,4% e 32% utilizados pela autoridade fiscal respectivamente para determinação das bases de cálculo de IRPJ e de CSLL.

Em relação ao crédito tributário mantido, o contribuinte apresentou pedido de parcelamento (fl. 1268), não interpondo recurso voluntário.

Os autos vieram ao CARF para julgamento do recurso de ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

1 ADMISSIBILIDADE

O recurso de ofício preenche os pressupostos legais para seu cabimento. Dele, portanto, conheço.

2 MÉRITO

Conforme relatado, a turma julgadora de primeira instância julgou parcialmente a impugnação apresentada, exonerando parcela do crédito tributário referente à parte do lançamento que aplicou o percentual de 32% incidente sobre a receita bruta como base da majoração legal para apuração do lucro arbitrado. A exoneração se deu quer porque a fiscalização sequer fundamentou o porquê de aplicar tal coeficiente sobre a receita bruta já declarada pelo contribuinte para determinar o IRPJ (em razão do arbitramento calculado com coeficiente de 38,4%) e de CSLL.

Além disso, com base nas provas constantes dos autos, entendeu que a atividade desenvolvida pela recorrente era prestação de serviço de construção civil, mas contratada por empreitada de construção civil, na modalidade total, fornecendo o empreiteiro todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra, o que implicaria que os coeficientes aplicáveis para apuração do lucro presumido seriam de 8% para o IRPJ (9,6% em caso de arbitramento) e de 12% para a CSLL (tanto no lucro presumido quanto no lucro arbitrado).

A decisão recorrida mostra absolutamente acertada.

Em primeiro lugar a exigência poderia ser anulada pela falta de descrição dos fatos que ensejaram a aplicação dos coeficientes de arbitramento de lucro de 38,4% para o IRPJ e de 32% para a CSLL.

Essa ausência implica afronta direta ao disposto no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, e ao art. 142 do Código Tributário Nacional, o que implicaria, por si só, o cancelamento integral da exigência.

E ainda que superado tal vício, conforme muito bem fundamentado pela decisão de primeira instância, as provas coligidas aos autos indicam que o contribuinte prestava serviço de construção civil, mas contratada por empreitada de construção civil, na modalidade total, fornecendo todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra, o que implicaria que os coeficientes aplicáveis para apuração do lucro presumido seriam de 8% para o IRPJ (9,6% em caso de arbitramento) e de 12% para a CSLL (tanto no lucro presumido quanto no lucro arbitrado).

Portanto, a decisão recorrida merece ser confirmada pelos seus próprios fundamentos, os quais adotados como razão de decidir, com fulcro no art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784, de 1999, e no § 3º do art. 57 do Anexo II do RICARF, conforme transcrito a seguir:

5. PERCENTUAL DE 32% INCIDENTE SOBRE A RECEITA BRUTA COMO BASE DA MAJORAÇÃO LEGAL PARA APURAÇÃO DO LUCRO ARBITRADO. ERRO ALEGADO PELA DEFESA.

5.1 – Nulidade Absoluta do Procedimento Adotado pela Fiscalização nesse ponto da autuação.

Antes mesmo adentrarmos nas razões de mérito postas pela defesa no sentido que a Impugnante faz jus aos percentuais legais incidentes sobre a receita bruta auferida para determinação do lucro presumido de 8%, para o IRPJ, e de 12%, para CSLL, em se tratando de questão de ordem pública e que, portanto, merece apreciação de ofício, não se pode deixar de perceber que o procedimento adotado pelo Fisco, conforme indicado nos anexos dos respectivos autos de infração, de considerar para o IRPJ o percentual de 38,40% (*32 + 20% - como previsto em lei para o arbitramento das empresas prestadoras de serviços*), e para a CSLL, de 32% (*como previsto em lei para o arbitramento das empresas prestadoras de serviços*), por se tratar de infração, que poderia ser titulada, por exemplo, como “*erro do sujeito passivo na adoção dos percentuais legais previstos para determinação do lucro presumido*”, não devidamente capitulada nos respectivos autos de infração, nem tampouco fundamentada nem nas correspondentes descrições dos fatos, nem no TVF, nem no Auto de Embaraço à Fiscalização, por si só, já macula **com nulidade absoluta tal forma de agir do Fisco**, por desobediência a requisitos obrigatórios na consecução do auto de infração, notadamente, o art. 9º, “*caput*” e o inciso III, do art. 10, ambos do Decreto nº 70.235, de 1972.

Ocorre que, nos termos do art. 9º do Decreto nº 70.235, de 1972, o auto de infração deverá estar instruído com todos os termos, depoimentos, laudos e demais **elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito**. Nesse sentido, é, pois, indispensável que o Fisco faça prova da infração cometida pelo sujeito passivo. E o art. 10 do mesmo Decreto, determina obrigatoriamente que o auto de infração contenha a **descrição dos fatos**.

O suposta infração fiscal do Contribuinte que vinha adotando em suas DIPJ de 2012 e 2011, respectivamente, anos-calendário de 2011 e 2010, os percentuais de 8% e 12% para determinação das bases de cálculo, respectivamente, do IRPJ e da CSLL, não restou devidamente capitulada no auto de infração nem tampouco fundamentada seja no TVF ou no Auto de Embaraço à Fiscalização.

Ocorre que o Fisco nada disse no intuito de justificar o porquê desconsiderou o procedimento até então adotado pelo Contribuinte nem tampouco trouxe para os autos prova de que ele (contribuinte), por exercer meramente a prestação de serviços em geral ou, no caso dos autos, por executar obras de empreitada com o oferecimento apenas de mão de obra estaria sujeito ao percentual de 32%, aplicável tanto ao IRPJ e à CSLL. Ainda, não se vê no TVF menção à qualquer intimação procedida no sentido que o Contribuinte esclarecesse ou explicasse por que adotara as alíquotas de 8% e 12%, respectivamente, para determinação das bases de cálculo do IRPJ e CSLL, considerando sua opção pelo regime do lucro presumido.

Em suma, **a acusação fiscal nessa parte simplesmente não existe**. A notícia que se tem nos autos vem da Impugnante que defendeu o seu direito aos percentuais do lucro

presumido de 8% e 12%, para o IRPJ e CSLL, respectivamente, tendo alegado que, em razão da sua atividade econômica, executa obras de construção civil por empreitada “a preço total”, fornecendo não só a mão de obra, como também os materiais e equipamentos necessários à sua execução.

Desse modo, **apenas a nulidade absoluta que macula a forma de agir do Fisco, nessa parte da autuação**, já é motivo mais que suficiente para dar razão à Impugnante.

5. 2 – Lucro Presumido. Construção Civil. Empreitada por Preço Global: fornecimento de mão de obra e materiais. O direito Aplicável.

Quanto ao mérito da questão aventada pela defesa, no sentido que as pessoas jurídicas que exercem a atividade de construção civil, efetuando obras por empreitada a “preço global”, fornecendo a mão de obra e os materiais e equipamentos necessários à sua execução, estão sujeitas aos percentuais legais para determinação do lucro presumido de 8% e 12%, respectivamente, IRPJ e CSLL, cabem as seguintes considerações.

À luz da legislação fiscal pertinente, as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, para as empresas optantes do regime de tributação com base no lucro presumido, são determinadas mediante a aplicação dos percentuais fixados, respectivamente, nos arts. 15 e 20, da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, bem como pelas determinações dos arts. 25 e 29, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, “*verbis*”:

“LEI Nº 9.249, DE 1995

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

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

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).

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

§ 3º As receitas provenientes de atividade incentivada não comporão a base de cálculo do imposto, na proporção do benefício a que a pessoa jurídica, submetida ao regime de tributação com base no lucro real, fizer jus.

§ 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). (Grifos acrescentados)

(...)

LEI 9.430, DE 1996

(...)

Art.25.O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

I- o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pelo art. 31 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, auferida no período de apuração de que trata o art. 1º desta Lei;

II- os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso anterior e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período”. (Grifos acrescentados)

Relativamente à CSLL, a Lei 9.430, de 1996, assim dispõe:

*“Art.29. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas tributadas com base no **lucro presumido ou arbitrado** e pelas demais empresas dispensadas de escrituração contábil, corresponderá à soma dos valores:*

I - de que trata o art. 20 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II - os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso anterior e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período”. (Grifos acrescentados)

Por sua vez, ainda quanto a CSLL, o art. 22, da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, alterou o art. 20 da Lei nº 9.249, de 1995, que passou a vigorar com a seguinte redação:

*“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.**” (grifos acrescentados)*

Esta alteração do percentual de 12% para 32%, produziu efeitos a partir do mês subsequente ao do termo final do prazo nonagesimal, a que refere o § 6º do art. 195 da Constituição Federal. Portanto, quanto às empresas optantes pelo lucro presumido, as receitas decorrentes da prestação de serviços, para fim de determinação da base de cálculo da CSLL, sujeitam-se ao percentual de 32% a partir do mês de setembro de 2003.

Da leitura dos dispositivos acima, constata-se que, em regra, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, aplicável às pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido, corresponde a 8% e 12%, respectivamente, da receita bruta. Entretanto, as prestadoras de serviços em geral (*excetuadas as atividades expressamente mencionadas no art. 15, III, “a”, do §1º, da Lei 9.249, de 1995 – com redação da Lei 11.727/2008*), estão sujeitas ao coeficiente de presunção de 32% para ambos os tributos. No caso da CSLL, aplica-se o percentual majorado a partir de 1º de setembro de 2003, tendo em vista o prazo de noventa dias previsto no art. 195, § 6º, da Constituição Federal.

Quanto à atividade de construção por empreitada, o Ato Declaratório Normativo Cosit nº 6, de 13 de janeiro de 1997, que disciplina o percentual a ser multiplicado pela receita bruta para fins de determinação da base de cálculo do imposto de renda mensal, mas se aplica também ao lucro presumido, esclarece:

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.

A mesma orientação era adotada pela Instrução Normativa SRF nº 93, de 24 de dezembro de 1997 (revogada pela IN/RFB 1.515, de 2014), conforme abaixo:

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

§ 1º A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida na atividade.

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

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

(...)

Art. 49. Aplicam-se à contribuição social sobre o lucro líquido as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, observadas as alterações previstas na Lei 9.430, de 1996.” (Grifou-se)

Assim, a construção por empreitada enquadrar-se-á como “prestação de serviços em geral”, nos termos do art. 15, § 1º, inciso III, alínea “a”, da Lei nº 9.249, de 1995, quando for unicamente de mão-de-obra. Para tal hipótese, tanto a base de cálculo do IRPJ quanto da CSLL corresponderá a 32% da receita bruta. Ao contrário, **se houver o emprego de materiais, em qualquer quantidade**, a pessoa jurídica sujeitar-se-á aos coeficientes de presunção de 8% e 12% para o IRPJ e a CSLL, respectivamente.

Vale lembrar também que o Perguntas e Respostas divulgado pela Secretaria da Receita Federal na Internet (*edições anteriores*) expõe a seguinte orientação, no que concerne ao lucro presumido:

“645. Qual a base de cálculo para as empresas que executam obras de construção civil e optam pelo lucro presumido?”

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% quando houver emprego unicamente de mão-de-obra, ou de 8% quando houver emprego de materiais, em qualquer quantidade. (ADN Cosit nº 6/97).”
(Grifou-se)

Na edição atual (*de 2016*), do Perguntas e Respostas, consta a seguinte orientação

“019 Qual a base de cálculo para as empresas que executam obras de construção civil e optam pelo lucro presumido?”

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.”

Essa interpretação do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, para fins de aplicação do percentual sobre a receita bruta, na definição da base de cálculo do IRPJ, também cabe quanto ao art. 22 da Lei nº 10.684, de 2003, que trata da mesma situação, só que em relação à CSLL.

Saliente-se que os materiais aqui referidos são aqueles incorporados à obra, perdendo a qualidade de bens móveis, e não os instrumentos de trabalho ou os materiais consumidos na execução do empreendimento, de acordo com os arts. 84 e 610 a 626 do Código Civil.

Ainda, no caso de atividades diversificadas, será aplicado o percentual correspondente a cada uma delas, a teor do disposto no § 2º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995.

Desse modo, no regime de tributação pelo lucro presumido, **a receita bruta relativa às atividades de construção civil com emprego de mão-de-obra e de materiais, em qualquer quantidade, incorporados à obra, está sujeita aos percentuais de 8% e 12% sobre a receita bruta**, para definição da base de cálculo do IRPJ e CSLL, respectivamente.

5.3 – Caso Concreto. Alegações e Provas da Defesa.

No caso concreto, a Impugnante diz que presta serviços especializados que *é a contratação por empreitada que, etimologicamente, significa um “trabalho ajustado globalmente”, ou seja, não apenas a mão de obra necessária, como também a adição dos materiais e equipamentos necessários para a sua efetividade.*

E, nesse sentido, reforça que os documentos fiscais utilizados pelo Fisco, as NFSe, tem em seu corpo descritivo a composição do valor total da receita tributável, segregando explicitamente os valores referentes à MÃO DE OBRA e os valores correspondentes à parcela dos MATERIAIS E EQUIPAMENTOS (**DOC. 04**).

Nas referidas notas fiscais, verifica-se na quase totalidade delas que o valor total cobrado na nota está segregado em: (i) parcela referente à mão de obra e (ii) parcela referente a Equipamentos e Materiais, ou apenas Equipamentos ou apenas Materiais. Tais documentos, inclusive, foram juntados aos autos pelo Fisco que em nenhum momento (*seja na descrição dos fatos, no TVF ou no Auto de Embaraço à Fiscalização*), se manifesta acerca do conteúdo descritivo dos mesmos, no sentido de que seriam os materiais fornecidos meramente consumidos nas obras, e não incorporados. Ou que os Equipamentos também não seriam incorporados, mas apenas gastos na execução dos serviços.

A defesa também juntou aos autos cópias de contratos de prestação de serviços celebrados com os tomadores (clientes, por amostragem), que apresentam o descritivo do Escopo dos Serviços, o Cronograma do trabalho e relação de MATERIAIS e Equipamentos fornecidos pela Impugnante (**DOC. 05**).

Sendo assim, as alegações e provas da defesa prevalecem nos autos, ante a omissão do Fisco nesse ponto da autuação.

3 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por negar provimento ao recurso de ofício.

(assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto