



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	10073.721905/2013-40
ACÓRDÃO	1001-004.425 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	5 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MATOS TEIXEIRA ENGENHARIA E SERVIÇOS LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2010

NULIDADE

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos.

LUCRO PRESUMIDO. EMPREITADA COM EMPREGO DE MATERIAIS.

Especificamente na atividade de construção por empreitada, o percentual de lucro presumido a ser aplicado para determinação da base de cálculo deve ser de: (a) 8% (oito por cento) para o IRPJ e de 12% (doze por cento) para a CSLL aplicáveis à receita bruta auferida na atividade de construção por empreitada com emprego de todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra; e (b) 32% (trinta e dois por cento) para o IRPJ e para a CSLL aplicáveis à receita bruta decorrente das atividades de construção civil por empreitada com emprego parcial de materiais ou unicamente de mão de obra.

LANÇAMENTO REFLEXO.

O lançamento de CSLL, sendo decorrente da mesma infração tributária, a relação de causalidade que os informa leva a que o resultado do julgamento deste feito acompanhe aquele que foi dado à exigência de IRPJ.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Carmen Ferreira Saraiva – Relatora e Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Reginaldo Cezar Cardoso, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Gustavo de Oliveira Machado e Carmen Ferreira Saraiva (Presidente).

RELATÓRIO**Auto de Infração**

Contra a Recorrente acima identificada foi lavrado o Auto de Infração a título de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) com a exigência do crédito tributário no valor de R\$4.640.643,95 incluindo tributo, juros de mora e multa de ofício proporcional apurado pelo regime de lucro presumido referente aos quatro trimestres do ano-calendário de 2010, e-fls. 472-487:

0001 LUCRO PRESUMIDO**APLICAÇÃO INDEVIDA DE PERCENTUAL DE DETERMINAÇÃO DO LUCRO PRESUMIDO**

O contribuinte aplicou, incorretamente, o percentual de presunção do lucro de 8%, quando o correto seria a utilização do percentual de 32%, o que acarretou diferenças a menor do IRPJ apurado e recolhido/declarado nos 4 trimestres, conforme Termo de Verificação de Infração Fiscal em anexo, que é parto integrante deste Auto de Infração.

CÁLCULO DOS VALORES TRIBUTÁVEIS**1º TRIM**

- 12.729.578,64 (VALOR INFORMADO PELO CONTRIBUINTE NA DIPJ AO PERCENTUAL DE 8%)

- 401.427,06 (VALOR QUE SEGUNDO APURAÇÃO DESTA AUDITORIA ESTA SUJEITO AO PERCENTUAL DE 8%)

- 12.328.151,58

2º TRIM

- 11.308.447,98 (VALOR INFORMADO PELO CONTRIBUINTE NA DIPJ AO PERCENTUAL DE 8%)

- 595.070,44 (VALOR QUE SEGUNDO APURAÇÃO DESTA AUDITORIA ESTÁ SUJEITO AO PERCENTUAL DE 8%)

- 10.713 377,54

3º TRIM

- 8.248.219,17 (VALOR INFORMADO PELO CONTRIBUINTE NA DIPJ AO PERCENTUAL DE 8%)

- 932.354,44 (VALOR QUE SEGUNDO APURAÇÃO DESTA AUDITORIA ESTÁ SUJEITO AO PERCENTUAL DE 8%)

- 7.315.864,73

4º TRIM

- 8.628.147,90 (VALOR INFORMADO PELO CONTRIBUINTE NA DIPJ AO PERCENTUAL DE 8%)

- 1.140.411,08 (VALOR QUE SEGUNDO APURAÇÃO DESTA AUDITORIA ESTA SUJEITO AO PERCENTUAL DE 8%)

- 7.487.736,82

Todos os valores que foram diminuídos dos valores informados pelo contribuinte em sua DIPJ (401.427,06 - 1º TRIM / 595.070,44 - 2º TRIM / 932.354,44 - 3º TRIM / 1140.411,08 - 4º TRIM) foram os valores totalizados por notas fiscais trimestrais, e que foram vinculados ao Contrato nº 035/2009, o qual esta auditoria considerou como sendo de aplicação correta o percentual utilizado pelo contribuinte de 8% - PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE CONSTRUÇÃO COM FORNECIMENTO DE MATERIAL INCORPORADO À OBRA. [...]

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2010 e 31/12/2010:

Art. 15, § 1º, inciso III, alínea "a", da Lei nº 9.249/95. art. 3º da Lei nº 9.249/95. Arts. 518 e 519 do RIR/99 Arts. 518 e 519, § 1º, inciso III, alínea "a", do RIR/99

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados, inclusive o Termo de Verificação de Infração Fiscal em anexo.

Em decorrência de serem os mesmos elementos de provas indispensáveis à comprovação dos fatos ilícitos tributários foi constituído o seguinte crédito tributário pelo lançamento de ofício formalizado neste processo:

- Auto de Infração a título de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) com a exigência do crédito tributário no valor de R\$1.392.193,21 incluindo tributo, juros de mora e multa de ofício proporcional apurado pelo regime de lucro presumido referente aos quatro trimestres do ano-calendário de 2010, e-fls. 488-499:

0001 APLICAÇÃO INDEVIDA DE PERCENTUAL DE DETERMINAÇÃO DA BC DA CSLL

APLICAÇÃO INDEVIDA DE PERCENTUAL DE DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA DA CSLL

O contribuinte aplicou, incorretamente, o percentual de determinação da base de cálculo presumida da CSLL de 12%, quando o correto seria a utilização do percentual de 32%, o que acarretou diferenças a menor da CSLL apurada e recolhida/declarada nos 4 trimestres, conforme Termo de Verificação de Infração Fiscal em anexo, que é parte integrante deste Auto de Infração.

CÁLCULO DOS VALORES TRIBUTÁVEIS

1º TRIM

- 12.729.578,64 (VALOR INFORMADO PELO CONTRIBUINTE NA DIPJ AO PERCENTUAL DE 12%)

- 401.427,06 (VALOR QUE SEGUNDO APURAÇÃO DESTA AUDITORIA ESTÁ SUJEITO AO PERCENTUAL DE 12%)

- 12.328.151,58

2º TRIM

11.308.447,98 (VALOR INFORMADO PELO CONTRIBUINTE NA DIPJ AO PERCENTUAL DE 12%)

- 595.070,44 (VALOR QUE SEGUNDO APURAÇÃO DESTA AUDITORIA ESTÁ SUJEITO AO PERCENTUAL DE 12%)

- 10.713.377,54

3º TRIM

- 8.248.219,17 (VALOR INFORMADO PELO CONTRIBUINTE NA DIPJ AO PERCENTUAL DE 12%)

- 932.354,44 (VALOR QUE SEGUNDO APURAÇÃO DESTA AUDITORIA ESTÁ SUJEITO AO PERCENTUAL DE 12%)

- 7.315.864,73

4º TRIM

- 8.828.147,90 (VALOR INFORMADO PELO CONTRIBUINTE NA DIPJ AO PERCENTUAL DE 12%)

DE 12%)

- 7.487.736,82

Todos os valores que foram diminuídos dos valores informados pelo contribuinte em sua DIPJ (401.427,06 - 1º TRIM / 595.070,44- 2º TRIM / 932.354,44 – 3º TRIM / 1.140.411,08 – 4º TRIM) foram os valores totalizados por notas fiscais trimestrais, e que foram vinculados ao Contrato nº 035/2009, o qual esta auditoria considerou como sendo de aplicação correta o percentual utilizado pelo contribuinte de 12% - PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE CONSTRUÇÃO COM FORNECIMENTO DE MATERIAL INCORPORADO À OBRA.

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2010 e 31/12/2010:

Art. 2º da Lei nº 9.249/95 Art. 29, inciso I, da Lei nº 9.430/96 Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 20 da Lei nº 8.034/90; art. 20 da Lei nº 9.249/95; art. 29, inciso I, da Lei nº 9.430/96; art. 20 da Lei nº 9.249/95 com as alterações introduzidas pelo art. 22 da Lei nº 10.684/03 Art. 20 da Lei nº 9.249/95 com as alterações introduzidas pelo art. 22 da Lei nº 10.684/03 Art. 3º da Lei nº 7.589/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados, inclusive o Termo de Verificação de Infração Fiscal em anexo.

Impugnação e Decisão de Primeira Instância

Cientificada, a Recorrente apresentou a impugnação. Está registrado no Acórdão da 5ª Turma da DRJ/REC/PE nº 11-65.024, de 24.10.2019, e-fls. 778-795:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

A decretação da nulidade do procedimento fiscal somente é admitida quando comprovadas as hipóteses previstas em lei relativas a cerceamento do direito de defesa e prática de atos por autoridade incompetente.

Além de não se enquadrar nas causas enumeradas no artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, e não se tratar de caso de inobservância dos pressupostos legais para lavratura do auto de infração, é incabível falar em nulidade do lançamento quando não houve transgressão alguma ao devido processo legal, meio pelo qual se oportuniza o contraditório e a ampla defesa.

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE E/OU INCONSTITUCIONALIDADE. AUSÊNCIA DE COMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIACÃO.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente, não possuindo competência para afastar normas mediante apreciação de sua validade ou constitucionalidade.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

LUCRO OU RESULTADO PRESUMIDO. DETERMINAÇÃO. PERCENTUAL DE 8%. REGRAS.

Para fins de determinação da base de cálculo presumida, no caso de obra de construção civil por empreitada, só poderá ser aplicado o coeficiente geral de presunção (8% - IRPJ e 12% - CSLL) sobre receitas provenientes da construção com fornecimento total de materiais incorporados à obra.

OMISSÃO DE RECEITAS. TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Estende-se ao lançamento decorrente, no que couber, a decisão prolatada no lançamento matriz, em razão da estreita relação de causa e efeito que os vincula.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Acórdão

Acordam os membros da 5ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, para determinar a manutenção integral dos créditos tributários lançados de ofício, relativamente ao IRPJ e à CSLL, nos termos do relatório e voto anexos.

Recurso Voluntário

Notificada em 10.02.2020, e-fls. 805, a Recorrente apresentou o recurso voluntário em 27.02.2020, e-fls. 807-834, esclarecendo a peça atende aos pressupostos de admissibilidade. Discorre sobre o procedimento fiscal contra o qual se insurge.

Relativamente aos fundamentos de fato e de direito aduz que:

I - Das razões do recurso.

I.1 - Considerações iniciais.

2. Com efeito, a recorrente tinha apurado a base de cálculo dos mencionados tributos e aplicando o percentual de 8% sobre a receita bruta e o fisco, examinando os contratos firmados entre esta e a Prefeitura de Angra dos Reis, entendeu ser de 32% o percentual de apuração desta base de cálculo.

3. O fisco sustenta sua posição, depois de diversas digressões a respeito de contratos e espécies de contratos de empreitada, calcado na Instrução Normativa SRF nº 480/2004 em vigor há época da ocorrência dos fatos geradores [...].

4. Cabe salientar que antes da mencionada Instrução Normativa SRF nº 480/2004, o fisco externava sua posição sobre a questão através do Ato Declaratório Normativo COSIT nº 6, de 13/01/1997 e que tinha entendimento mais amplo da aplicação do percentual de 8% sobre a receita bruta no caso de prestação de serviços com fornecimento de material.

5. O fato é que a mencionada Instrução Normativa SRF nº 480/2004 ao restringir sobremaneira a aplicação da regra geral de apuração da base de cálculo dos tributos mencionados ao estabelecer que o contrato de empreitada somente é aplicável à construção civil e que para que goze da apuração da base de cálculo do IRPJ à alíquota de 8% sobre a receita bruta e da CSLL a 12%, será necessário o emprego pelo contribuinte de "TODOS OS MATERIAIS INDISPENSÁVEIS À CONSECUÇÃO DA ATIVIDADE CONTRATADA. e DESDE QUE OS MESMOS A ELA (obra de construção civil) SEIAM INCORPORADOS".

6. Sustentou a recorrente em sua impugnação que mencionada IN/SRF não é lei e que esta não pode inovar na ordem jurídica criando restrições onde a lei não estabelece tais restrições e, em razão disso majorando a base de cálculo de tais tributos.

1.2 - Razões de direito já levantadas na impugnação.

7. Com efeito, em sua impugnação a recorrente sustentou as seguintes questões de direito: [...].

8. Note-se que até este ponto a recorrente em sua impugnação estava tratando da empreitada de construção civil, mas não foi isso o que sustentou a recorrente, vez que o artigo 15, §1º, inciso III, letra "a" da Lei nº 9.249/95 para o IRPJ e artigo 20 para a CSLL quando aplicam a alíquota de 32% para apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, não criam distinção alguma se a empreitada é ou não de construção civil [...].

9. Destaque-se também que as únicas exceções à regra estabelecida no caput do referido artigo para aplicação da alíquota de 32% [...].

10. Assim, os únicos contratos típicos sujeitos à alíquota de 32% são os seguintes: a) "prestação de serviços" em geral, exceto a de serviços hospitalares; b) intermediação de negócios; c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza; e, 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*).

11. Vê-se que a lei não excepciona mais nenhum outro contrato típico para sujeitá-lo à alíquota de 32% para apuração da base de cálculo dos mencionados tributos.

12. Observe-se também que o ano fiscalizado estava sujeito aos dispositivos legais mencionados anteriormente e que a recorrente não se restringe a querer equiparar seus contratos à construção civil.

13. Pelo contrário, o contrato for de "empreitada", uma vez diferenciando-se ele da "prestação de serviço em geral", não pode se sujeitar à alíquota de 32%.

14. É o que se colhe do seguinte trecho da impugnação [...].

15. Feitas as considerações anteriores, resta à recorrente abordar os tópicos da decisão recorrida que merecem reparo. Antes, porém, cumpre acrescentar que por seu entendimento e aplicação da lei civil, os contratos firmados com o Município de Angra dos Reis têm a natureza de empreitada mista (com fornecimento de material) que se referem os artigos 610 a 626 do CC/2002, não sendo possível seus enquadramentos na letra "a" do inciso III do §1º do artigo 15 da Lei n 9.249/95, devendo ser enquadrados nº caput do mencionado artigo, a exceção do Contrato nº 120/2006 e da Nota nº 692 que tratam de locação de bens móveis da letra "d" do mesmo artigo e parágrafo.

16. No entanto, deve ser observado que nos termos do artigo 108, §1º do CTN na "ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará" "a analogia", porém, destaque-se, "o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei".

17. Por outro prisma, também segundo o CTN por seu artigo 110, a "lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, para definir ou limitar competências tributárias ", quando, no caso presente, as atividades expressamente citadas e sujeitas à apuração da base de cálculo dos tributos à alíquota de 32%, representam contratos típicos definidos no Código Civil, artigos 593/609 - Prestação de Serviço e 610/626 - Empreitada, dentre outros.

18. Disso tudo resulta que segundo o parágrafo único do artigo 142 do CTN, a "atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional".

19. Assim, qualquer norma administrativa como, uma Portaria, uma Instrução Normativa, um Ato Declaratório, etc., jamais poderá promover a majoração de tributo pois, segundo o artigo 97, IV do CTN, "somente a lei pode estabelecer "a" fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo", equiparando-se à majoração do tributo, "a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso"(§1º do art. 97, IV do CTN).

20. A decisão recorrida, no entanto, prende-se à questão de "empreitada de construção civil" e, nesse caso, duas questões surgem; (i) a primeira refere-se à questão do emprego de material (total ou não); e (ii) a segunda, não sendo "empreitada de construção civil" será, forçosamente, "prestação de serviços em geral" o que representa verdadeiro "maniqueísmo fiscal", o que efetivamente não é o caso presente.

21. Com efeito, pode um contrato não ser de uma "empreitada de construção civil" e também não ser um contrato de "prestação de serviços em geral", podendo ser de uma "empreitada simplesmente de labor" ou também ser um contrato de "empreitada de labor com fornecimento total ou parcial de material".

22. É nesse ponto que a decisão se torna parcial e desprovida de fundamentação preocupada somente com a manutenção do lançamento.

23. A maioria dos pontos levantados na impugnação não foram apreciados, ou o preclaro Relator não entendeu o que foi levantado pela recorrente. [...]

25. Do exposto anteriormente, haver-se-á de concluir que para a decisão recorrida:

1º) - Somente as nulidades do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, as quais se referem ao processo administrativo fiscal de determinação e exigência dos créditos tributários da União é que podem ser apreciadas pela Turma de julgamento;

2º) - Também entende ser incompetente para decidir quanto a ilegalidade e a inconstitucionalidade do lançamento;

3º) - No caso de obra de construção civil, para determinação da base de cálculo presumida, só pede ser aplicado o coeficiente geral de presunção (8% - IRPJ e 12% - CSLL) se a construção se der com o fornecimento total dos materiais incorporados à obra; e

4º) - Entende como tributação reflexa por omissão de receita, o lançamento da CSLL.

26. Do exposto passa a recorrente a contestar todas essas premissas levantadas pela decisão recorrida de sorte a obter sua total reforme neste Conselho. [...]

1.3 - Oposição às razões da decisão

1.3.1 - Quanto à apreciação somente de nulidades do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72

27. Citada decisão recorrida sustenta que "A decretação da nulidade do procedimento fiscal somente é admitida quando comprovadas as hipóteses previstas em lei relativas a cerceamento do direito de defesa e prática de atos por autoridade incompetente.

Além de não se enquadrar nas causas enumeradas no artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, e não se tratar de caso de inobservância dos pressupostos legais

para lavratura do auto de infração, é incabível falar em nulidade do lançamento quando não houve transgressão alguma ao devido processo legal, meio pelo qual se oportuniza o contraditório e a ampla defesa".

28. Preliminarmente a nulidade do lançamento não se dá somente quanto ao que prescreve a norma processual administrativa relativamente à competência de quem praticou o ato ou a ocorrência do cerceio de defesa. Em primeiro lugar, porque essa questão não foi levantada na impugnação e, em segundo lugar, porque questão de nulidade do lançamento não ocorre somente quanto à questão processual administrativa.

29. Ocorre também quanto à ilegalidade do lançamento; a ofensa da lei levada a efeito pelo ato de lançamento fiscal aos artigos 30; 97, IV; 99; 108, §10; 110 e 142 do CTN, como é o caso presente, que consagram o princípio da legalidade, ou seja, o lançamento deve ter escora na Lei e não em Portaria, Instrução Normativa, Ato Declaratório, etc., notadamente quando estes atos administrativos são nulos por pretenderem modificar a ordem jurídica como visto anteriormente.

30. Nesse ponto, portanto, a decisão recorrida deve ser reformada para que seja apreciada devidamente a questão da inovação da ordem jurídica por norma administrativa, ou da não subsunção da norma administrativa à lei em que deve ou procura se fundar.

31. A interpretação da lei (art. 15 da Lei nº 9.249/95) levada a efeito pela mencionada Instrução Normativa SRF nº 480/2004 ao restringir sobremaneira a aplicação da regra geral de apuração da base de cálculo dos tributos mencionados ao estabelecer que o contrato de empreitada somente é aplicável à "empreitada de construção civil" e que para que goze e a apuração da base de cálculo do IRPJ à alíquota de 8% sobre a receita bruta e da CSLL a 12%, será necessário o emprego pelo contribuinte de "TODOS OS MATERIAIS INDISPENSÁVEIS À CONSECUCÃO DA ATIVIDADE CONTRATADA. e DESDE QUE OS MESMOS A ELA (obra de construção civil) SEJAM INCORPORADOS; Ofende a lei e a ordem jurídica como visto antes e, sendo assim, tal IN/SRF é nula e o lançamento nela calcado também será nulo.

1.3.2 - Quanto à ausência de competência das instâncias administrativas para apreciação de arguição de ilegalidade e/ou inconstitucionalidade.

32. Nesse tópico, sustenta a decisão recorrida que:

"As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente, não possuindo competência para afastar normas mediante apreciação de sua validade ou constitucionalidade".

33. Discorda frontalmente a recorrente quanto à afirmação citada acima e constante da decisão recorrida quanto à impossibilidade de a administração apreciar a validade do ato de lançamento relativamente à sua legalidade.

34. Tal afirmação totalmente desfundamentada e calcada em opinião de cunho pessoal de que a autoridade administrativa deve obedecer a "legislação"

pretendendo aí incluir as normas administrativas infra legais, mesmo que estas tenham ultrapassado os limites da lei ao majorar a apuração da base de cálculo de tributo é um verdadeiro absurdo.

35. De outra banda, também quanto a inconstitucionalidade da IN/SRF 480/2004, embora entenda a recorrente que esta apreciação não está ao alcance da autoridade administrativa, quanto à submissão da IN/SRF 480/2004 ao que prescreve os artigos 30; 97, IV; 99; 108, §1º; 110 e 142 do CTN, não pode restar dúvida de que esta apreciação deve ser levada a efeito, pois uma IN/SRF não pode ultrapassar os limites da lei, mormente de uma Lei Complementar.

36. Portanto, como já foi visto e debatido esse assunto anteriormente, à exaustão, não pode prosperar tal decisão sustentada nestes argumentos ora contestados.

1.3.3 - Quanto ao lucro ou resultado presumido. Determinação. Percentual de 8%. Regras.

37. Sobre a apuração da base de cálculo do lucro presumido a decisão recorrida sustenta que:

"Para fins de determinação da base de cálculo presumida, no caso de obra de construção civil por empreitada, só poderá ser aplicado o coeficiente geral de presunção (8% - IRPJ e 12% CSLL) sobre receitas provenientes da construção com fornecimento total de materiais incorporados à obra".

38. Porque somente "no caso de obra de construção civil por empreitada" e "com fornecimento TOTAL de materiais incorporados à obra".

39. Nesse ponto cabem duas observações quanto à decisão recorrida.

40. O primeiro deles se refere ao fato de que:

a) - o artigo 15 da Lei nº 9.249/95 não restringe à "empreitada de construção civil" o emprego da alíquota de 8% para apuração da base de cálculo (lucro presumido) do IRPJ; e,

b) - tampouco, prescreve que para que a "empreitada de construção civil esteja sujeita à apuração do lucro presumido à alíquota de 8% da receita bruta é necessário tratar-se de empreitada com fornecimento do total do material necessário à sua conclusão.

41. Se a lei não restringe, nem Decreto, nem Instrução Normativa, nem Ato Declaratório Normativo, nem qualquer ato administrativo, mormente em matéria fiscal, pois estão sujeitos ao princípio da legalidade estrita do artigo 150, I da CF e 97 do CTN, pode exceder os limites da lei e onde a lei não restringe direito do contribuinte quanto à apuração da base de cálculo de tributo (art. 97, IV do CTN) nem Instrução Normativa, nem Ato Declaratório Normativo, nem qualquer ato administrativo pode restringir como é o caso presente.

42. Ora, o artigo 15 da Lei nº 9.249/95 não restringe à "empreitada de construção civil" o emprego da alíquota de 8% para apuração da base de cálculo (lucro presumido) do IRPJ, portanto, a IN/SRF 480/2004 não pode restringir, nem essa decisão, ora recorrida pode, se escorar em uma norma administrativa ILEGAL por pretender inovar na ordem jurídica.

43. Note-se que desde o advento da Constituição Federal de 1988 (CF), foram revogados, inclusive, todos os dispositivos legais que atribuam ou deleguem a órgão do Poder Executivo competência assinalada pela Constituição ao Congresso Nacional, especialmente no que tange à ação normativa (art. 25, I do ADCT da CF/88).

44. Isso vale dizer que o Poder Executivo não pode legislar e se o tributo só pode ser criado por lei, incluindo-se a fixação de sua base de cálculo, nenhum órgão do Poder Executivo por não poder legislar, não pode sequer, portanto, pretender alterar a lei restringindo direito do contribuinte de estimar a base de cálculo de determinado tributo.

45. É o que ocorre no caso presente. A lei (art.15 da Lei nº 9.249/95) não restringe à "empreitada de construção civil" e tampouco que esta empreitada seja "global" com o fornecimento do TOTAL do material a ser nela empregado.

46. Se assim for, a IN/SRF nº 480/2004 é nula é inválida por pretender extrapolar os limites da lei restringindo o direito do contribuinte, em determinados casos não excepcionados no §1º, do artigo 15 da lei nº 9.249/95, [...].

47. Ora, as únicas exceções à regra estabelecida no caput do referido artigo para aplicação da alíquota de 32% [...].

48. Como visto acima, a lei não excepciona o contrato de empreitada de construção civil e nem qualquer contrato de empreitada seja global com fornecimento TOTAL do material a ser nela empregado ou não.

49. Excepciona, sim, os contratos de "prestação de serviços em geral". Mas é possível a lei fiscal equiparar "por analogia" o contrato de "prestação de serviços em geral", com o "contrato de empreitada" seja ele de "empreitada de labor com ou sem o fornecimento de material"?

50. A resposta é negativa. Primeiro, porque ambos são contratos típicos previstos no Código Civil e segundo, por serem previstos em lei, ambos têm suas características próprias.

51. Assim não custa repetir quais são as diferenças entre ambos os contratos. É que a "empreitada" seja ela "de labor" ou "mista" jamais poderá ser enquadrada na letra "a" do inciso III do §1º do artigo 15 da lei nº 9.249/95, simplesmente por ser um contrato típico do direito civil que não se confunde com a "prestação de serviços em geral", porque:

a) - Na prestação de serviço o prestador promete realizar certa atividade; na empreitada o empreiteiro promete a conclusão da obra (material ou imaterial).

b) - Na prestação de serviço o prestador tem a obrigação de executar o trabalho; Na empreitada o empreiteiro tem a obrigação de resultado.

c) - A obrigação do prestador de serviço é de meio; o empreiteiro tem obrigação de fim.

d) - O pagamento do prestador de serviço é feito em razão do tempo de serviço prestado; o pagamento do empreiteiro é em razão da obra, em geral [por medição].

e) - Em geral há relação de subordinação do prestador de serviço com o contratante do serviço; O empreiteiro tem autonomia na execução da empreitada.

52. Sustenta a decisão recorrida que à época da vigência do artigo 15 da Lei nº 9.249/95, as empresas de construção civil não podiam optar pelo lucro presumido, o que veio ocorrer depois com o advento da Lei nº 9.718/98, artigo 14.

53. No entanto, esse fato não interfere de modo algum nos demais contratos de empreitada, mesmo de "empreitada de labor, com ou sem fornecimento total ou parcial de material". Pode até interferir nos contratos de "empreitada de construção civil", porém, também nada interfere com relação ao fornecimento ou não de material, seja total ou parcial.

54. O que se discute nestes autos não é se os contratos fiscalizados são ou não de "empreitada de construção civil", ou se têm fornecimento ou não de material, seja total ou parcial.

55. O que se discute aqui é se dos contratos examinados, são ele de "prestação de serviços em geral" (excepcionado e sujeito a 32% de estimativa) ou são de "empreitada de labor, com ou sem fornecimento total ou parcial de material".

56. Entende a recorrente que, retirados os contratos que foram objeto de pedido de parcelamento, de fácil constatação, bastando para tanto o exame dos autos, todos os demais têm a natureza de "empreitada de labor, com ou sem fornecimento total ou parcial de material".

57. Portanto, nesses casos, tais contratos de empreitada, mesmo que de labor e sem fornecimento de material, por terem natureza própria definida no Código Civil, não podem ser "equiparados" aos contratos de "prestação de serviços em geral", mesmo que por analogia, especialmente diante do que prescrevem os artigos 108, I, §1º, 109 e 110 do CTN, [...].

58. Tanto assim é que vistos na impugnação todos os contratos, contrato por contrato, os quais foram objeto da tributação efetuada, não é possível concluir que somente existe empreitada de construção civil.

59. De outra parte, note-se que nesses contratos de empreitada foram empregados a totalidade dos materiais necessários à sua consecução e ali consumidos em sua totalidade.

60. Do exposto, sendo "empreitada de construção civil" ou não, sendo "empreitada mesmo de labor com ou sem fornecimento total ou parcial", desde que não seja uma "prestação de serviço em geral", não estando excepcionada no inciso III, "a" do artigo 15 da Lei nº 9.249/95, a alíquota de estimativa do lucro presumido é 8% tanto para o IRPJ quanto para a CSLL.

No que concerne ao pedido conclui que:

II - Dos requerimentos.

Senhores Conselheiros,

51. Do todo exposto e considerando que:

- a) - A norma tributária é norma de exceção ao direito de propriedade e, sendo assim, deve ser interpretada restritivamente;
- b) - Que o princípio da legalidade estrita em matéria fiscal consubstanciado no artigo 150, I da Constituição Federal e nos artigos 30; 97, IV; 99; 108, §1º; 110 e 142, parágrafo único do CTN veda o estabelecimento da base de cálculo de tributos senão por lei;
- c) - Que a letra "a" do inciso III do §1º do artigo 15 da Lei nº 9.249/95 prescreve a apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL pelo lucro presumido mediante a aplicação do percentual de 32% sobre a receita bruta dos "prestadores de SERVIÇO em geral";
- b) - Que o contrato de "prestação de serviços" é contrato típico regulado pelos artigos 593 a 609 do Código Civil de 2002;
- c) - Que também a "empreitada" é contrato típico regulado pelos artigos 610 a 626 do Código Civil de 2002;
- d) - Que a "empreitada" seja de labor (sem fornecimento de material) ou mista (com fornecimento total ou parcial de material) difere da "prestação de serviço" e, portanto está fora da aplicação da letra "a" do inciso III do §1º do artigo 15 da Lei nº 9.249/95;
- e) - Que a "empreitada mista" com fornecimento total ou parcial de material, além da "obrigação de fazer" também encerra a "obrigação de dar" o material descrito e especificado no contrato e, em razão disso, jamais poderá ser "igualada" ou "equiparada" a "prestação de serviço" a que se refere a letra "a" do inciso III do §1º do artigo 15 da Lei nº 9.249/95, mormente através de Instrução Normativa SRF;
- f) - Que uma Instrução Normativa SRF não pode INOVAR a ordem jurídica e, muito menos, a pretexto de regulamentação da lei criar restrições onde a lei não as faz, a ponto de exigir que o material empregado seja consumido na obra;
- g) - Que os contratos de "empreitada" firmados entre a impugnante e o Município de Angra dos Reis-RJ são de "empreitada mista" com fornecimento total do material descrito e especificado no contrato e no Pregão licitatório a ele anexado;

h) - Que excetuam-se da espécie (empreitada) o Contrato nº 120/2006 e a Nota nº 692 que tratam de locação de bens móveis da letra "d" do inciso III do §1º do artigo 15 da Lei nº 9.249/95, os quais por suas diferenças de IRPJ, CSLL e acréscimos foram objeto de pedido de parcelamento consoante cálculos anexos (docs. 06, 07 e 08 - Processo nº 16696.720626/2013-18);

É o presente recurso para pedir a esta E. Turma que, acatando-o, finde por julgá-lo procedente quanto à matéria impugnada, reformando-se a decisão recorrida e, conseqüentemente, anulando-se o auto de infração.

É o Relatório.

VOTO

Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, Relatora.

Tempestividade

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

Delimitação da Lide

Conforme princípio de adstrição do julgador aos limites da lide, a atividade judicante está constricta ao exame do mérito do crédito tributário constituído pelo lançamento de ofício referente a este presente processo (art. 15, art. 141 e art. 492 do Código de Processo Civil, que se aplica supletiva e subsidiariamente ao Processo Administrativo Fiscal - Decreto nº 70.235, de 02 de março de 1972).

Sobre a parcela não litigiosa (art. 133 do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023), consta no recurso voluntário, e-fls. 807-834:

h) - Que excetuam-se da espécie (empreitada) o Contrato nº 120/2006 e a Nota nº 692 que tratam de locação de bens móveis da letra "d" do inciso III do §1º do artigo 15 da Lei nº 9.249/95, os quais por suas diferenças de IRPJ, CSLL e acréscimos foram objeto de pedido de parcelamento consoante cálculos anexos (docs. 06, 07 e 08 - Processo nº 16696.720626/2013-18);

Nulidade do Auto de Infração e da Decisão de Primeira Instância

A Recorrente alega que os atos administrativos são nulos.

O princípio da legalidade previsto no art. 37 da Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB, de 1988) determina que a lei define e estabelece os limites da atuação

administrativa. A atuação da Administração Pública decorre da lei e os poderes que exerce o administrador público são regulamentados pelo ordenamento jurídico em vigor. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória ao ordenamento jurídico vigente. Ademais, “o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada” (art. 144 do Código Tributário Nacional).

Nesse sentido, a autoridade administrativa constituiu o crédito tributário pelo lançamento de ofício no presente processo, assim entendidos os procedimentos administrativos tendentes “a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível” (art. 142 do Código Tributário Nacional).

O Auto de Infração foi lavrado por servidor competente, contendo a qualificação do autuado, o local, a data e a hora da lavratura, a descrição do fato, a disposição legal infringida e a penalidade aplicável, a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias e a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula (art. 10 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972). Este ato administrativo está revestido das formalidades legais com a regular intimação para que a Recorrente pudesse cumpri-los ou impugná-los no prazo legal (art. 23 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

A decisão de primeira instância está motivada de forma explícita, clara e congruente, da qual a Recorrente foi validamente cientificada. A autoridade julgadora formou livremente sua convicção fundamentada na apreciação da prova (art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972). Assim, estes atos contêm todos os requisitos legais, que lhes conferem existência, validade e eficácia.

Tem-se que a “impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento” (art. 14 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972). Nesta ocasião se implementam o contraditório resumido pelo binômio ciência e reação e a ampla defesa na produção de provas. Estes elementos são essenciais da estrutura dialética de participação processual. Antes da instauração da fase litigiosa não há que se falar em estrutura dialética, contraditório e ampla defesa (Súmula CARF nº 162).

O enfrentamento das questões na peça de defesa denota perfeita compreensão da descrição dos fatos e dos enquadramentos legais que ensejaram os procedimentos de ofício, que foram regularmente analisados pela autoridade de primeira instância (inciso LIV e inciso LV do art. 5º da Constituição da República Federativa do Brasil, art. 6º da Lei nº 10.593, de 06 de dezembro de 2001, art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 59, art. 60 e art. 61 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

As autoridade fiscais agiram em cumprimento com o dever de ofício com zelo e dedicação as atribuições do cargo, observando as normas legais e regulamentares e justificando o processo de execução do serviço, bem como obedecendo aos princípios da legalidade, finalidade,

motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência (art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 21 de janeiro de 1999 e art. 37 da Constituição da República Federativa do Brasil).

Ainda sobre a matéria, o Supremo Tribunal Federal (STF) proferiu decisão em Repercussão Geral na Questão de Ordem no Agravo de Instrumento nº 791292/PE (STF, AI 791292 QO-RG/PE, 2010), Terma nº 339, com trânsito em julgado em 28.02.2010, que deve ser reproduzido pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, de acordo com o art. 98 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

Ementa

O art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas, nem que sejam corretos os fundamentos da decisão. [...]

Tese

O art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas.

Via de regra, na decisão devem ser enfrentados “todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador” (art. 489 do Código de Processo Civil). Ocorre que o julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. Na decisão administrativa não precisam ser enfrentados todos os argumentos trazidos na peça recursal sobre a mesma matéria, principalmente quando os fundamentos expressamente adotados são suficientes para afastar a pretensão da Recorrente e arrimar juridicamente o posicionamento adotado. Neste sentido, o Recurso Especial Repetitivo nº 931.727/RS (STJ, REsp 931727/RS, 2009), Temas Repetitivos nºs 160 e 161, proferido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) assim se refere: “o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão”. Ademais, “na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção”, conforme preceitua o art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.

Consta no Acórdão da 5ª Turma da DRJ/REC/PE nº 11-65.024, de 24.10.2019, e-fls. 778-795, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

Da arguição de nulidade do lançamento

9 No contexto da arguição de ilegalidade, a defesa se refere a questões relacionadas à ilegal inovação jurídica trazida pela IN 480/2004.

9.1 No entanto, as autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente, não possuindo competência para apreciar arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de normas.

9.2. Relembre-se que a atividade administrativa de constituição do crédito tributário encontra-se fortemente vinculada ao princípio da legalidade, conforme art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional (CTN), instituído pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Acrescente-se ainda que o julgamento realizado por esta instância administrativa observa de forma irrestrita o entendimento oficial da Secretaria da Receita Federal do Brasil, conforme o art. 7º, inciso V1, da Portaria MF nº 341, de 12 de julho de 2011.

9.3 Vale observar que o exame de validade normas insertas no ordenamento jurídico através de controle de constitucionalidade é atividade exercida de maneira exclusiva pelo Poder Judiciário e expressamente vedada no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, a teor do art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972: [...].

9.4. Portanto, não é permitido a este órgão colegiado de julgamento realizar controle de constitucionalidade ou legalidade de normas. Pelo contrário, a legislação tributária vigente deve ser aplicada de maneira vinculada. Vale comentar que o presente caso não se enquadra nas previsões do § 6º acima.

Assim sendo, o Acórdão da 5ª Turma da DRJ/REC/PE nº 11-65.024, de 24.10.2019, e-fls. 778-795, está perfeitamente motivado de forma explícita, clara e congruente e em harmonia com a legislação tributária.

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos. Logo não cabe razão a Recorrente.

Lançamento de Ofício.

A Recorrente discorda do procedimento fiscal ao argumento de que exerce atividade típica de empreitada e sujeita à normas de tributação que lhes são próprias.

O Código Tributário Nacional determina:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

O pressuposto é de que a pessoa jurídica deve manter os registros de todos os ganhos e rendimentos, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a seu favor dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais. Cabe a averiguação dos livros de registros obrigatórios pela legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal (art. 195 do Código Tributário Nacional, art. 51 da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, art. 6º e art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e art. 37 da Lei nº 8.981, de 20 de novembro de 1995).

Instaurada a fase litigiosa do procedimento, cabe a Recorrente produzir o conjunto probatório nos autos de suas alegações. A peça de defesa deve ser instruída com prova documental imprescindível à comprovação das matérias suscitadas dada a concentração dos atos em momento oportuno (art. 15, art. 16, art. 18 e art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

Observe-se que no caso de “o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias” (art. 37 e art. 69 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

Tem-se que no processo administrativo fiscal a Administração deve se pautar no princípio da verdade material, flexibilizando a preclusão no que se refere a apresentação de documentos, a fim de que se busque ao máximo a incidência tributária, pois “não há óbice para apreciação, pela autoridade julgadora de segunda instância, de provas trazidas apenas em recurso voluntário, mas que estejam no contexto da discussão de matéria em litígio, sem trazer inovação” (Acórdão CSRF nº 9101-004.568, de 03.12.2019).

A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, determina:

Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei. [...]

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 pela 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. [...]

Art. 26. A opção pela tributação com base no lucro presumido será aplicada em relação a todo o período de atividade da empresa em cada ano-calendário. [...]

O regime de tributação com base no lucro presumido trimestral é uma opção da pessoa jurídica para todo ano-calendário, desde que observados os requisitos legais, devendo ser manifestada com o pagamento do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário. É determinado pelo somatório do ganho de capital, da receita financeira e das demais receitas auferidas, bem como do valor resultante da aplicação do coeficiente legal correspondente a sua atividade econômica sobre a receita bruta total auferida no período de apuração. Quando se tratar de pessoa jurídica com atividades diversificadas serão adotados os percentuais específicos para cada uma das atividades econômicas, cujas receitas deverão ser apuradas separadamente.

A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia. Somente podem ser excluídos da receita bruta as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante, uma vez que se presume que uma parcela da receita bruta foi consumida na produção dos rendimentos decorrentes da atividade econômica. A pessoa jurídica deve manter o Livro Registro de Inventário, bem como a escrituração contábil nos termos da legislação comercial, ressalvada a hipótese, neste caso, de escriturar o Livro Caixa, incluindo toda a movimentação financeira, inclusive bancária.

Por via de regra, o lucro presumido é apurado mediante a aplicação do coeficiente de oito por cento sobre a receita bruta. Para as atividades expressamente relacionadas, entretanto, o coeficiente é distinto, já que o parâmetro de fixação se relaciona diretamente aos custos e às despesas incorridas para a realização das transações ou operações inerentes à atividade da pessoa jurídica e à manutenção da respectiva fonte produtora. Para prestação de serviços em geral o lucro presumido é apurado mediante a aplicação do coeficiente de trinta e dois por cento sobre a receita bruta.

A Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, prevê:

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: [...]

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

a) prestação de serviços em geral, [...]

A Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, determina:

Art. 610. O empreiteiro de uma obra pode contribuir para ela só com o seu trabalho ou com ele e os materiais.

§ 1º A obrigação de fornecer os materiais não se presume; resulta da lei ou da vontade das partes.

A prestação de serviços de construção civil em geral, ou seja, que não estejam vinculadas a contrato de concessão de serviços público, não figura expressamente no rol das exceções, o que ensejaria a aplicação da alíquota geral de 32%. Entretanto, com a edição do Ato Declaratório Normativo Cosit nº 06, de 13 de janeiro de 1997, a atividade de construção por empreitada, com emprego de materiais, em qualquer quantidade, passou a sujeitar-se ao percentual de 8%:

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.

Todavia os critérios para a identificação do coeficiente do lucro presumido aplicável à atividade econômica de construção civil foram expressamente alterados com a edição da Instrução Normativa SRF nº 480, de 15 de dezembro de 2004, que prescreve:

"Art. 1º [...]

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

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

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

Art. 32. As disposições constantes nesta Instrução Normativa: [...]

II - não alteram a aplicação dos percentuais de presunção para efeito de apuração da base de cálculo do imposto de renda a que estão sujeitas as pessoas jurídicas beneficiárias dos respectivos pagamentos, estabelecidos no art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, exceto quanto aos serviços de construção por empreitada com emprego de materiais, de que trata o inciso 11 do art. 10, e aos serviços hospitalares, de que trata o art. 27. [...]

Posteriormente a Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, determina:

Art. 33. A base de cálculo do IRPJ, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta definida pelo art.

26, auferida na atividade, deduzida das devoluções, das vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.

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

I - 1,6% (um inteiro e seis décimos por cento) sobre a receita bruta auferida na revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

II - 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida: [...]

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

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

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

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

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

IX - construção por administração ou por empreitada unicamente de mão de obra ou com emprego parcial de materiais. [...]

Art. 215. O lucro presumido será determinado mediante aplicação dos percentuais de que tratam o caput e os §§ 1º e 2º do art. 33 sobre a receita bruta definida pelo art. 26, relativa a cada atividade, auferida em cada período de apuração trimestral, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.

§ 1º O resultado presumido será determinado mediante aplicação dos percentuais de que tratam o caput e os §§ 1º a 3º do art. 34 sobre a receita bruta definida pelo art.

26, relativa a cada atividade, auferida em cada período de apuração trimestral, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.

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

A Solução de Consulta Cosit nº 76, de 24.05.2016, determina:

LUCRO PRESUMIDO. EMPREITADA DE CONSTRUÇÃO DE REDES DE INSTALAÇÕES ELÉTRICAS, INSTALAÇÕES HIDRÁULICAS E DE SISTEMAS DE PREVENÇÃO CONTRA INCÊNDIO.

Para a determinação da base de cálculo do imposto de renda devido, nº regime do lucro presumido, aplica-se o percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta mensal auferida nas atividades de construção de redes de instalações elétricas, instalações hidráulicas e de sistemas de prevenção contra incêndio, somente no caso de contrato de empreitada na modalidade total, ou seja, quando o empreiteiro fornece todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra.

Aplica-se o percentual de 32% (trinta e dois por cento) quando a empreitada for parcial, com fornecimento de parte do material, ou exclusivamente de mão-de-obra (empreitada de labor).

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 1995; Lei nº 10.406, de 2002, (Código Civil); IN SRF nº 480, de 2004; IN SRF Nº 539, de 2005; IN RFB nº 1.234, de 2012, ADN nº 6, de 1997 e ADN Nº 30, de 1999.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL LUCRO PRESUMIDO. EMPREITADA DE CONSTRUÇÃO DE REDES DE INSTALAÇÕES ELÉTRICAS, INSTALAÇÕES HIDRÁULICAS E DE SISTEMAS DE PREVENÇÃO CONTRA INCÊNDIO.

Para a determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, aplica-se o percentual de 12% (doze por cento) sobre a receita bruta mensal auferida nas atividades de construção de redes de instalações elétricas, instalações hidráulicas e de sistemas de prevenção contra incêndio, somente no caso de contrato de empreitada na modalidade total, ou seja, quando o empreiteiro fornece todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra.

Aplica-se o percentual de 32% (trinta e dois por cento) quando a empreitada for parcial, com fornecimento de parte do material, ou exclusivamente de mão-de-obra (empreitada de labor).

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 1995; Lei nº 10.406, de 2002, (Código Civil); IN SRF nº 480, de 2004; IN SRF Nº 539, de 2005; IN RFB nº 1.234, de 2012, ADN nº 6, de 1997 e ADN Nº 30, de 1999. [...]

Conclusão 15.

Em vista do exposto acima, conclui-se:

15.1 as atividades de instalações elétricas, instalações hidráulicas e de sistemas de prevenção contra incêndio, nos termos do ADN nº 30, de 1999, realizadas sob contrato de empreitada na modalidade total, ou seja, quando o empreiteiro fornece todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra, inserem-se no conceito previsto no inciso II do § 7º do art. 2º da IN RFB nº 1.234, de 2012;

15.2 na sistemática do lucro presumido, a partir de 27 de abril de 2005, por força da nova redação dada ao art. 32 da IN SRF nº 480, de 2004, pelo art. 1º da IN SRF nº 539, de 2005, mantida no art. 38 da IN RFB nº 1.234, de 2012, que alterou o entendimento do item I do ADN Cosit nº 6, de 1997:

a) para a determinação da base de cálculo do imposto de renda devido, aplica-se o percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta mensal auferida nas atividades de construção de redes de instalações elétricas, instalações hidráulicas e de sistemas de prevenção contra incêndio, somente no caso de contrato de empreitada na modalidade total, ou seja, quando o empreiteiro fornece todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra;

b) para a determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, aplica-se o percentual de 12% (doze por cento) sobre a receita bruta mensal auferida nas atividades de construção de redes de instalações elétricas, instalações hidráulicas e de sistemas de prevenção contra incêndio, somente no caso de contrato de empreitada na modalidade total, ou seja, quando o empreiteiro fornece todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra;

c) para a determinação da base de cálculo do imposto de renda e também para determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, aplica-se o percentual de 32% (trinta e dois por cento) sobre a receita bruta mensal auferida nas atividades de construção de redes de instalações elétricas, instalações hidráulicas e de sistemas de prevenção contra incêndio, contratada sob a modalidade de empreitada parcial, ou seja, com fornecimento de parte do material, ou exclusivamente de mão-de-obra (empreitada de labor). (g.n.)

A Solução de Consulta Cosit nº 65, de 20.12.2022, prescreve:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

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

Para determinação da base de cálculo do IRPJ no regime do lucro presumido, aplica-se o percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida na atividade de construção por empreitada com emprego de todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra.

Aplica-se o percentual de 32% (trinta e dois por cento) relativamente à atividade de prestação de serviços em geral e à atividade de construção por administração ou por empreitada unicamente de mão de obra ou com emprego parcial de materiais.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 1995, arts. 15, caput, e 1º, inciso III, alínea “a”, e 20, incisos I e III; Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, inciso I; Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil), arts. 79, 82 e 84; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 33, § 1º, incisos II, alínea “d”, e IV, alínea “d”, e 215, caput.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

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

Para determinação da base de cálculo do IRPJ no regime do lucro presumido, aplica-se o percentual de 12% (doze por cento) sobre a receita bruta auferida na atividade de construção por empreitada com emprego de todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra.

Aplica-se o percentual de 32% (trinta e dois por cento) relativamente à atividade de prestação de serviços em geral e à atividade de construção por administração ou por empreitada unicamente de mão-de-obra ou com emprego parcial de materiais.

Dispositivos Legais: Lei nº 7.689, de 1988, art. 6º; Lei nº 8.981, de 1995, art. 57; Lei nº 9.249, de 1995, arts. 15, caput, e 1º, inciso III, alínea “a”, e 20, incisos I e III; Lei nº 9.430, de 1996, arts. 28 e 29, inciso I; Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil), arts. 79, 82 e 84; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 34, caput e § 1º, inciso IX, e 215, § 1º. [...]

CONCLUSÃO

22. Ante o exposto, apresentam-se as seguintes conclusões a respeito dos percentuais a aplicar sobre a receita bruta para fins de determinação do IRPJ e da CSLL no regime do lucro presumido:

a) aplica-se o percentual de 32% (trinta e dois por cento), tanto para o IRPJ quanto a CSLL, relativamente à atividade de prestação de serviços em geral e à atividade de construção por administração ou por empreitada unicamente de mão-de-obra ou com emprego parcial de materiais;

b) aplica-se o percentual de 8% (oito por cento) para o IRPJ e de 12% (doze por cento) para a CSLL, relativamente à atividade de construção por empreitada com emprego de todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra. (g.n.)

Especificamente na atividade de construção por empreitada, o percentual de lucro presumido a ser aplicado para determinação da base de cálculo deve ser de: (a) 8% (oito por cento) para o IRPJ e de 12% (doze por cento) para a CSLL aplicáveis à receita bruta auferida na

atividade de construção por empreitada com emprego de todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra; e (b) 32% (trinta e dois por cento) para o IRPJ e para a CSLL aplicáveis à receita bruta decorrente das atividades de construção civil por empreitada com emprego parcial de materiais ou unicamente de mão de obra.

Cabe mencionar os seguintes precedentes do CARF (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999):

Acórdão nº 1301-008.002, de 11.12.2025:

IRPJ E CSLL. LUCRO PRESUMIDO. CONSTRUÇÃO CIVIL. EMPREITADA TOTAL OU PARCIAL. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO. FORNECIMENTO INTEGRAL DE MATERIAIS. APLICAÇÃO DA IN SRF Nº 480/2004 E DA SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 76/2016. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA EMPREITADA TOTAL. PERCENTUAL DE 32%.

A definição do percentual de presunção para fins de apuração do IRPJ e da CSLL no regime do lucro presumido depende da qualificação da atividade exercida. Na construção civil, a distinção entre empreitada total e prestação de serviços determina a aplicação dos percentuais de 8%/12% ou 32%. A caracterização da empreitada total exige, além da execução integral da obra, o fornecimento de todos os materiais aplicados, conforme disciplinado pela IN SRF nº 480/2004 e consolidado na Solução de Consulta COSIT nº 76/2016. Ausente comprovação documental inequívoca do fornecimento integral de materiais, aplica-se o percentual de presunção de 32%.

Acórdão nº 9101-005.289, de 03.12.2020:

LUCRO PRESUMIDO. COEFICIENTE DE DETERMINAÇÃO.

Os coeficientes de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL) somente são aplicáveis à atividade de construção civil por empreitada, na modalidade total, quando o empreiteiro fornece todos os materiais indispensáveis à sua execução, os quais serão incorporados à obra. O emprego de material na prestação de serviços em geral e nos demais serviços relacionados à engenharia não autoriza a adoção dos referidos coeficientes para determinação do Lucro Presumido.

Acórdão nº 9101-002.545, de 07.02.2017:

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.

Acórdão nº 9101-006.155, de 09.06.2022:

LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO. INSTALAÇÃO DE SISTEMAS DE AR-CONDICIONADO CENTRAL POR EMPREITADA, NA MODALIDADE TOTAL. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. CARACTERIZAÇÃO.

As receitas decorrentes da prestação de serviços instalação de sistemas de ar-condicionado central por empreitada, na modalidade total, com fornecimento, pelo empreiteiro, de todos os materiais indispensáveis à consecução da atividade contratada, os quais serão incorporados à obra, caracteriza-se como prestação de serviços de construção civil, estando sujeitas à aplicação do percentual de 8% na determinação da base de cálculo do IRPJ com base nº lucro presumido.

Acórdão nº 1101-002.066, de 12.02.2026:

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

Para determinação da base de cálculo do IRPJ no regime do lucro presumido, aplica-se o percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida na atividade de construção por empreitada com emprego de todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra.

Acórdão nº 1401-007.544, de 18.08.2025:

APLICAÇÃO INDEVIDA DE PERCENTUAL DE DETERMINAÇÃO DO LUCRO PRESUMIDO. CONSTRUÇÃO POR CONTRATO DE EMPREITADA PARCIAL.

O coeficiente de presunção do lucro aplicável para a atividade de construção sob empreitada parcial, quando parte do material empregado na obra é fornecido pelo contratante é de 32%.

Está registrado no Termo de Verificação Fiscal, e-fls. 461-471, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

II - INFRAÇÕES APURADAS

Após as considerações acima, identificamos as seguintes infrações à legislação tributária federal:

II.1 — LUCRO PRESUMIDO — APLICAÇÃO INDEVIDA DE PERCENTUAL DE DETERMINAÇÃO DO LUCRO PRESUMIDO

II.2 — APLICAÇÃO INDEVIDA DE PERCENTUAL DE DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA DA CSLL

O contribuinte, que é prestador de serviços na área de engenharia, efetuou a realização de diversos serviços para a Prefeitura de Angra dos Reis, não relacionados com construção civil, utilizando-se dos percentuais de 8% (IRRT) e 12% (CSLL) de presunção do lucro e/ou base de cálculo estimada da CSLL, quando o certo seria a aplicação do percentual de 32%.

Conforme dispõe os art. 15, § 1, inciso III, alínea "a", e art. 20, ambos da Lei nº 9.249/1995, com as alterações do art. 22 da Lei nº 10.684/2003, abaixo transcritos, a prestação de serviços em geral está sujeita ao percentual de 32% para o cálculo do Lucro Presumido assim como para o cálculo da base de cálculo da CSLL. [...]

CONTRATO Nº 120/2006

Este contrato teve como **objeto a prestação de serviços de locação de equipamentos destinados à manutenção e conservação** do Município de Angra dos Reis, tendo como base os termos do Edital de Pregão nº 128/2006/S1G.GLC. [...]

Ao analisar-se o conteúdo da discriminação dos serviços que foram prescritos nas referidas notas verifica-se que todas referem-se à locação de equipamentos para uso em serviços de manutenção e conservação no Município de Angra dos Reis.

E mais, através da análise dos documentos que fazem alusão ao referido contrato, também apresentados pelo contribuinte em sua resposta de 19/09/2013, e que aparecem discriminados como "Boletim de Medição de Serviços", constatou-se que a contraprestação pelo recebimento dos valores acima discriminados se deu pelo fornecimento de Bens Móveis como Rolo Compactador, Caminhão Basculante, Escavadeira Hidráulica, Retroescavadeira, Trator, Motonivelador, etc., os quais foram utilizados em diversos serviços como Manutenção de Vias Urbanas, Melhorias no Sistema de Drenagem de Águas Pluviais, Manutenção de Atividades nas Regiões Administrativas, Execução de Serviços Especiais nas Regiões Administrativas e outros.

Portanto, em nenhum momento há a discriminação de qualquer material que tenha sido aplicado na consecução dos serviços e que aos mesmos tenham sido incorporados.

CONTRATO Nº 003/2008

Este contrato teve como objeto a prestação de serviços de limpeza em Unidades Municipais de Saúde, compreendendo a conservação dos bens móveis e imóveis, e a limpeza das áreas externas, incluindo as esquadrias e os jardins, tendo como parte integrante e complementar as condições estabelecidas no Edital do Pregão Presencial nº 069/2007, bem como o Anexo L, Projeto Básico e as Planilhas que o compõe.

Através da análise dos itens 2.22 e 2.23 da Cláusula Segunda e dos itens 5.1 e 5.2 da Cláusula Quinta, constatou-se que o referido contrato obriga o contribuinte ao fornecimento de todo o material de limpeza, equipamentos e acessórios, como vassouras, rodos, baldes, máquinas e demais acessórios. [...]

Ao analisar-se o conteúdo da discriminação dos serviços que foram prescritos nas referidas notas verifica-se que todas referem-se à prestação de serviços de

limpeza e conservação executados de forma contínua em Unidades Municipais de Saúde.

Portanto, o que verifica-se é que ocorre o emprego de materiais na consecução dos serviços, sendo que parte destes materiais até se consomem durante a realização dos mesmos, mas que são materiais que não se incorporam aos serviços realizados.

OBS: Existe ainda a NF nº 714, não vinculada ao presente contrato pelo contribuinte, mas que, conforme sua discriminação, faz referência ao mesmo. Através da análise da discriminação dos serviços que foram prescritos nesta NF, verifica-se que trata-se de serviços de limpeza e conservação executados de forma contínua em Unidades Municipais de Saúde, e que não é citado o emprego de qualquer tipo de material.

CONTRATO Nº 009/2008

Este contrato teve como **objeto a execução de serviços de manutenção preventiva e corretiva em próprios municipais e em equipamentos urbanos, com fornecimento de veículos e insumos**, de acordo com as especificações e quantitativos estabelecidos no Anexo III, tendo como parte integrante e complementar as condições estabelecidas no Edital do Pregão Presencial no 007/2008 que o compõe. [...]

Ao analisar-se o conteúdo da discriminação dos serviços que foram prescritos nas referidas notas verifica-se que todas referem-se a serviços de manutenção preventiva e corretiva de próprios municipais e equipamentos urbanos com fornecimento de veículos e insumos ao Município de Angra dos Reis.

E mais, através da análise dos documentos que fazem alusão ao referido contrato, também apresentados pelo contribuinte em sua resposta de 19/09/2013, e que aparecem discriminados como "Boletim de Medição de Serviços", constatou-se que a contraprestação pelo recebimento dos valores acima discriminados se deu pelo fornecimento de mão de obra corno encarregado geral, motorista, pedreiro, pintor, ele, assim como pelo fornecimento de diversos veículos.

Portanto, em nenhum momento há a discriminação de qualquer material que tenha sido aplicado na consecução dos serviços e que aos mesmos tenham sido incorporados.

CONTRATO Nº 031/2009

Este contrato teve corno **objeto a prestação de serviços de manutenção das atividades de parques e jardins** tendo como parte integrante e complementar as condições estabelecidas no Edital do Pregão nº 097/2009 que o compõe. [...]

Ao analisar-se o conteúdo da discriminação dos serviços que foram prescritos nas referidas notas verifica-se que todas referem-se a serviços de manutenção das atividades de parques e jardins no Município de Angra dos Reis.

E mais, através da análise dos documentos que fazem alusão ao referido contrato, também apresentados pelo contribuinte em sua resposta de 19/09/2013, e que aparecem discriminados como "Boletim de Medição de Serviços", constatou-se que a contraprestação pelo recebimento dos valores acima discriminados se deu basicamente pelo fornecimento de mão de obra voltada para a área de jardinagem.

Portanto, em nenhum momento há a discriminação de qualquer material que tenha sido aplicado na consecução dos serviços e que aos mesmos tenham sido incorporados.

CONTRATO Nº 035/2009

Este contrato teve como **objeto a realização de obra de complementação da construção do Hospital Municipal da Japuíba, em Angra dos Reis**, em consonância com o Edital de Concorrência nº 009/2008 que o compõe. Através da análise do § 1º da Cláusula 8, constatou-se que o referido contrato obriga o contribuinte ao fornecimento de todo o material empregado na execução da obra. [...]

Ao analisar-se o conteúdo da discriminação dos serviços que foram prescritos nas referidas notas verifica-se que todas referem-se à execução da obra para complementação do Hospital na Japuíba.

Porém, através da análise dos documentos que fazem alusão ao referido contrato, também apresentados pelo contribuinte em sua resposta de 19/09/2013, e que aparecem discriminados como "Boletim de Medição de Serviços", constatou-se que a contraprestação pelo recebimento dos valores acima discriminados se deu pela execução de serviços de acabamento da obra no referido hospital, com o emprego de diversos materiais de construção que certamente se incorporaram à obra realizada.

CONTRATO Nº 016/2010

Este contrato teve como **objeto a prestação de serviços de limpeza em todas as Unidades Municipais de Saúde**, compreendendo a conservação dos bens móveis e imóveis, e a limpeza das áreas externas, incluindo as esquadrias e os jardins, tendo como parte integrante e complementar as condições estabelecidas no Edital do Pregão Presencial nº 009/2010, bem COMO o Anexo 1, Projeto Básico e as Planilhas que o compõe. [...]

Ao analisar-se o conteúdo da discriminação dos serviços que foram prescritos nas referidas notas verifica-se que todas referem-se à prestação de serviços de limpeza e conservação executados de forma contínua em Unidades Municipais de Saúde.

Portanto, o que verifica-se é que ocorre o emprego de materiais na consecução dos serviços, sendo que parte destes materiais até se consomem durante a

realização dos mesmos, mas que são materiais que não se incorporam aos serviços realizados.

E mais, através da análise dos documentos que fazem alusão ao referido contrato, também apresentados pelo contribuinte em sua resposta de 19/09/2013, e que aparecem discriminados como "Boletim de Medição de Serviços", constatou-se que em nenhum momento é feita qualquer alusão a preços de materiais empregados na execução dos referidos serviços. O que aparece são valores discriminados pela execução dos serviços por Distritos Sanitários.

NF N°692 Esta Nota Fiscal não foi vinculada a qualquer contrato na resposta apresentada pelo contribuinte em 19/09/2013. Porém, ao analisar-se o conteúdo da discriminação do serviço que foi prescrito na referida nota verifica-se que ela refere-se à locação de equipamentos, veículos e de mão de obra no Município de Angra dos Reis. E que em nenhum momento é citado o custo de algum material que tenha sido empregado.

Diante da análise acima exposta depreende-se que, com exceção do Contrato n° 035/2009, todos os demais referem-se claramente à prestação de serviços como locação de máquinas, equipamentos e veículos, assim como o fornecimento de mão de obra para a realização de serviços de limpeza e conservação diversos, até com o emprego de algum tipo de material, mas que não se incorporam ao serviço realizado.

Com relação ao Contrato 035/2009, o mesmo refere-se à obra de construção com emprego de material de construção que se incorporou à obra realizada, portanto, estando correta a utilização dos percentuais de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL).

ANÁLISE DA IN SRF N° 480/2004 (EM VIGOR HÁ ÉPOCA DA OCORRÊNCIA DOS FATOS GERADORES) [...]

Para se compreender melhor o significado do emprego de materiais, recorremos aos conceitos contidos no Código Civil (CC), que, em seus arts. 1.237 a 1.247, trata do contrato de empreitada. Da leitura destes dispositivos legais, verifica-se, por exemplo, que na empreitada com fornecimento de materiais o empreiteiro de materiais responderá, durante cinco anos, pela solidez e segurança do trabalho em razão dos materiais empregados na obra. Isto indica que os materiais a que se refere este artigo são aqueles incorporados à obra, e não os instrumentos de trabalho utilizados ou os materiais consumidos na execução da obra (serviço).

Ainda, a fim de esclarecer qual seria o significado de emprego" do material, citamos o art. 49 do CC, o qual define que os materiais destinados à construção, enquanto não forem empregados, conservam a sua qualidade de móveis, readquirindo essa qualidade os provenientes da demolição de algum prédio. Como podemos observar, o emprego de material refere-se à utilização do material de modo a incorporá-lo à construção, tanto que, após ser empregado, perde a qualidade de bem móvel. Note-se que os bens móveis, de acordo com a

definição do art. 47, são aqueles bens suscetíveis de movimento próprio, ou de remoção por força alheia.

E no presente caso, nas situações em que há o fornecimento de materiais, os serviços são prestados sobre a regência de um contrato de empreitada global com fornecimento de materiais, com emissão exclusiva de notas fiscais de serviços, suportadas pelo mencionado contrato.

Vale ressaltar que a mera utilização do termo "empreitada" em contratos celebrados não autoriza, aprioristicamente, inferir se tratar de atividade relacionada à área de construção civil, uma vez que seu conceito é mais amplo e pode abranger o fornecimento de qualquer outro serviço.

Como se observa, o material utilizado em obra de construção civil será aquele que irá incorporar-se à construção, tanto que, após ser empregado, perde sua qualidade de bem móvel. Portanto, quando se fala em emprego de materiais em empreitada de construção civil, faz-se referência apenas aos materiais efetivamente incorporados à obra, transmutando sua categoria de bem móvel para imóvel.

O que ocorre é que, nos casos em que há o fornecimento de materiais pelo contribuinte na execução de suas atividades, os mesmos não se incorporam aos serviços realizados (Exceção para o Contrato nº 035/2009). Ou, nos casos de fornecimento de máquinas, equipamentos e veículos, os mesmos mantêm a condição de bens moveis, antes, durante e depois de realizado serviço, pois permanecem plenamente suscetíveis de remoção, sem qualquer prejuízo, dano ou descaracterização do bem, objeto do serviço realizado.

Verifica-se, pois, que as atividades do contribuinte, consistentes em locação de máquinas e equipamentos, limpeza de unidades de saúde, manutenção de parques e jardins e manutenção de equipamentos urbanos, não se caracterizam como de construção civil.

Por sua vez, o inciso II do § 7º, e o § 9º, ambos do art. 1º, da IN SRF nº 480, de 2004, [...].

Assim, para o IRPJ, somente as receitas decorrentes da construção por empreitada de construção civil com fornecimento, pelo empresário, de todos os materiais indispensáveis à consecução da atividade contratada, e desde que os mesmos a ela sejam incorporados, estarão sujeitas à aplicação do percentual de 8% (oito por cento) para fins de cálculo do IRPJ. As receitas oriundas da locação de máquinas, equipamentos e veículos, assim como as oriundas de diversos serviços de manutenção como de limpeza de unidades de saúde, ou os serviços com fornecimento unicamente de mão-de-obra, estarão sujeitas à aplicação do percentual de 32% (trinta e dois por cento).

O entendimento acima externado também se aplica à CSLL, uma vez que se aplicam a essa contribuição as mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o IRPJ.

Assim, pode-se concluir que, no caso da CSLL, somente as receitas decorrentes da construção por empreitada de construção civil com fornecimento, pelo empresário, de todos os materiais indispensáveis à consecução da atividade contratada, e desde que os mesmos a ela sejam incorporados, estarão sujeitas à aplicação do percentual de 12 (doze por cento) para fins de cálculo da CSLL. As receitas oriundas da locação de máquinas, equipamentos e veículos, assim como as oriundas de diversos serviços de manutenção como de limpeza de unidades de saúde, ou os serviços com fornecimento unicamente de mão-de-obra, estarão sujeitas à aplicação do percentual de 32% (trinta e dois por cento).

Desta forma, e considerando-se que foram gerados novos valores do IRPJ e da CSLL, calculados pela aplicação do coeficiente de presunção de 32% sobre as receitas provenientes dos serviços realizados, e que os valores que foram recolhidos com a aplicação do coeficiente de presunção de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL) foram devidamente deduzidos, estamos lavrando os Autos de Infração anexos para a constituição dos créditos tributários relativos aos tributos IRPJ/CSLL.

No presente caso, por tratar-se de lançamento de ofício dos valores do IRPJ/CSLL que não foram apurados corretamente, será aplicada a multa de 75%, conforme preceitua o art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, redação esta dada pelo art. 14, da Lei nº 11.488/2007,

No presente caso restou constatado que o lançamento de ofício tem por fundamento a utilização indevida dos percentuais de 8% do IRPJ e 12% da CSLL na apuração das bases de cálculo do lucro presumido, pois em se tratando de prestação de serviço com fornecimento de materiais, estes coeficientes se aplicariam no exercício de atividade de construção civil decorrente de contrato por empreitada com fornecimento total de materiais. Aplica-se o percentual de 32% sobre a receita bruta para determinação do lucro presumido na contratação por empreitada de construção civil, com fornecimento parcial de materiais ou exclusivamente de mão de obra. Examinando o conjunto fático-probatório composto inclusive de contratos de prestação de serviços e as notas fiscais, e-fls. 40-460, se constata que se referem a atividades típicas de prestação de serviços com o fornecimento em parte de materiais, circunstância que atrai a caracterização do exercício da atividade de prestação de serviços em geral, sujeita ao coeficiente de 32%.

Consta no Acórdão da 5ª Turma da DRJ/REC/PE nº 11-65.024, de 24.10.2019, e-fls. 778-795, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

5.1. A autoridade fiscal classifica a atividade da empresa na esfera da prestação de serviços em geral e assim aplica o coeficiente de 32% para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Aduz, em síntese, que a investigada realizou diversos serviços não abarcados pelo conceito de construção civil e que nos contratos firmados não há emprego de materiais que se incorporam à obra.

5.2. Assim, a controvérsia abrange a aplicação do percentual relativo à base presumida, ou seja, se 8% ou 32% para o IRPJ e se 12 ou 32% para a CSLL, ou melhor, se a atividade desenvolvida pela Impugnante cumpre os requisitos para aplicação do coeficiente da regra geral para presunção do lucro.

Do coeficiente de presunção aplicável

6. A matéria de mérito no presente processo é regida pela Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 15, §1º, inciso III, alínea a, cujo preceito trata de particularidade relacionada ao percentual aplicável sobre a receita bruta para a determinação da base de cálculo do IRPJ pela sistemática do Lucro Presumido: [...].

6.1. Até então, no caso de contrato de prestação de serviços por empreitada (mista ou de labor) ou de obra de construção civil o percentual (coeficiente de presunção do lucro) para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ era de 32%.

6.2. Na sequência, o Ato Declaratório Normativo (ADN) Cosit nº 6, de 13/01/1997, editado ante o preceituado no art. 15 da Lei nº 9.249, de 26/01/1997 e na Instrução Normativa nº 11 de 21/02/1997, consolidou os ditames de aplicação de percentuais sobre a receita bruta auferida pelas pessoas jurídicas dedicadas ao exercício de atividades de construção por empreitada: [...].

6.3. Mas à época do ADN acima, a legislação não permitia às empresas da construção civil a opção pelo Lucro Presumido, sendo obrigadas ao Lucro Real (inciso IV do art. 36 da Lei nº 8.981/1995) Neste cenário, não obstante a companhia dedicada ao empreendimento de construção civil por empreitada, com fornecimento de materiais, aplicasse sobre a receita bruta da atividade, para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ, o percentual de 8% (oito por cento), a ordem disciplinada pelo inciso II da ADN Cosit nº 6/1997, não tornava admissível o exercício de direito de opção pela tributação com base no lucro presumido, mas sim a aplicação do citado percentual para cálculo da estimativa mensal (Lucro Real - apuração anual, com possibilidade de balancetes de suspensão).

6.4. A entrada em vigor do art. 14 da Lei nº 9.718, de 27/11/1998, redefiniu os critérios de obrigatoriedade de apuração do imposto de renda com base no Lucro Real. As empresas que operavam na construção civil deixaram de ser obrigadas ao Lucro Real. Nesta ótica, o novo dispositivo revogou o art. 36 da Lei nº 8.981, de 20/01/1995, e não trouxe, entre as suas imposições à obrigatoriedade de apuração do IRPJ pelo lucro real às pessoas jurídicas ligadas às atividades de construção civil por empreitada, derogando-se, assim, a norma interpretativa contida no inciso II do ADN Cosit nº 6/1997.

6.5. A Instrução Normativa SRF nº 480, de 15/12/2004 com as alterações trazidas pela Instrução Normativa SRF nº 539, de 25/04/2005, conduziu a interpretação sobre as atividades de construção civil (empreitada global com emprego de

materiais incorporados à edificação) para aplicação dos coeficientes de presunção para 8% sobre a receita bruta: [...].

6.6. Neste contexto, a normatização supracitada trouxe a orientação dos critérios de aplicação dos percentuais de presunção da base de cálculo do imposto de renda de pessoa jurídica para os serviços de construção por empreitada com emprego de materiais, assim entendida a contratação na modalidade total, ou seja, determinando que haja o emprego de todos os materiais necessários à execução da obra. De pronto, se tem a regra para não se aplicar oito por cento de presunção para contrato de empreitada de construção civil com fornecimento parcial de materiais.

6.7. Então, sob esta ótica, somente as receitas decorrentes da construção por empreitada, com fornecimento e incorporação de todos os materiais indispensáveis à consecução da atividade contratada por ele próprio, estarão sujeitas à aplicação do percentual de 8% (oito por cento) para fins de cálculo do IRPJ. As receitas oriundas de construção por empreitada com fornecimento parcial de materiais, ou fornecimento de materiais que não se incorporam ao imóvel ou, ainda, unicamente de mão-de-obra, estarão sujeitas à aplicação do percentual de 32% (trinta e dois por cento). As IN 480/2004 e 539/2005 foram revogadas pela IN RFB Nº 1.234, de 2012, que assim conceituou os serviços com empregos de materiais e a construção por empreitada: [...].

Para o serviço de construção por empreitada, na modalidade total, com emprego de todos os materiais incorporados à obra, o percentual de retenção do IRPJ indicado na Tabela de Retenção do Anexo I da IN RFB nº 1.234, de 2012, é de 1,2% (um inteiro e dois décimos por cento), que corresponde à aplicação de 15% (quinze por cento) sobre o percentual de presunção de 8% (oito por cento) previsto no art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995.

6.8. A legislação do IRPJ (lucro presumido) e da CSLL (resultado presumido) está consolidada na IN RFB 1.700, de 2017. [...].

6.9. Neste momento, é importante destacar os requisitos essenciais (cumulativos) para que se considere a presunção na base de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL), no presente caso:

- i) obra de construção civil;
- ii) contratação por empreitada com fornecimento de todos os materiais, sendo tais materiais incorporados à construção, fazendo parte integrante e inseparável da obra.

6.10. Observa-se também que a IN 1.700/2017 destaca que a receita bruta auferida em decorrência da prestação de serviços de limpeza e locação de mão-de-obra, ainda que sejam fornecidos os materiais, está sujeita à aplicação do percentual de 32%.

7. Dessa maneira convergiu o entendimento sobre a matéria. Como exemplo, transcrevem-se as ementas das Soluções de Consulta da Coordenação de Tributação (Cosit) Nº 8, de 2014, Nº 129, de 2016: [...].

8. Compulsando os autos, verifica-se que a atividade da empresa é essencialmente voltada para a atividade de limpeza, manutenção e conservação de imóveis e locação de equipamentos e veículos. Apenas no contrato Nº 35/2009, cujo objeto diz respeito a realização de obra de complementação da construção de hospital, com o emprego de todos os materiais incorporados ao imóvel, é aplicável o coeficiente geral de presunção (8%), fato reconhecido pela Fiscalização.

Vejamos como exemplo o contrato Nº 03/2008: [...].

Análise do relator: não está em jogo o fato do contrato se enquadrar como empreitada mista ou não, mas importa determinar se está configurado contrato para obra de construção civil com emprego de todos os materiais incorporados à obra ou ao imóvel.

8.1. Dessa forma, não assiste razão à Reclamante. Os contratos de prestação de serviços em geral não destacam a aplicação de materiais incorporados à obra de construção civil. Assim, o percentual (coeficiente) de presunção deve ser mantido em 32%. E foi assim concluído pela Autoridade lançadora, de forma acertada [...].

Assim sendo, o Acórdão da 5ª Turma da DRJ/REC/PE nº 11-65.024, de 24.10.2019, e-fls. 778-795, está perfeitamente motivado de forma explícita, clara e congruente e em harmonia com a legislação tributária.

Ressalte-se que todos os documentos constantes nos autos foram regularmente examinados com minudência, conforme a legislação de regência da matéria. Diferente do entendimento da Recorrente, os supostos fatos indicados na peça recursal não podem ser corroborados, nos termos do art. 145 e art. 147 do Código Tributário Nacional, bem como art. 15, art. 16 e art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, que estabelecem critérios de adoção do princípio da verdade material. O procedimento fiscal decorre de expressa previsão legal que é de observância obrigatória pela autoridade tributária, sob pena de responsabilidade funcional (parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional).

No curso do processo a Recorrente teve oportunidade de produzir o acervo fático-probatório de suas alegações. Porém, supostas divergências não estão comprovadas, pois não foram apresentadas evidências robustas com força probante conjuntural. A proposição da Recorrente, por conseguinte, não pode ser sancionada.

Responsabilidade por Infrações

Tem-se que “a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato” (art. 136 do Código Tributário Nacional). Ressalte-se que a “atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional” (art. 142 do Código

Tributário Nacional). Ademais, “ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece” (art. 3º do Decreto-Lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942).

Jurisprudência

No que concerne à interpretação da legislação e aos entendimentos jurisprudenciais, cabe esclarecer que somente devem ser observados os atos para os quais a lei atribua eficácia normativa, o que não se aplica ao presente caso (art. 100 do Código Tributário Nacional).

Consta no Acórdão da 5ª Turma da DRJ/REC/PE nº 11-65.024, de 24.10.2019, e-fls. 778-795, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

Da jurisprudência administrativa trazida aos autos

10. Em relação aos julgados administrativos indicados pela defesa, vale frisar que não têm o condão de vincular esta instância de julgamento. Para que se constituam em normas complementares da legislação tributária, as decisões administrativas necessitam de eficácia normativa a ser atribuída por lei, como determina o art. 100, inciso II, do Código Tributário Nacional (CTN), instituído pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Sobre o tema, observe-se a interpretação disposta no Parecer Normativo CST nº 390, de 1971: [...]

3 - Necessário esclarecer, na espécie, que, embora, o Código Tributário Nacional, em seu art. 100, inciso II, inclua as decisões de órgãos colegiados na relação das normas complementares à legislação tributária, tal inclusão é subordinada à existência de lei que atribua a essas decisões eficácia normativa.

Inexistindo, entretanto, até o presente, lei que confira a efetividade de regra geral às decisões dos Conselhos de Contribuintes, a eficácia de seus acórdãos limita-se especificamente ao caso julgado e às partes inseridas no processo de que resultou a decisão.

4 - Entenda-se aí que, não se constituindo em norma geral a decisão em processo fiscal, proferida por Conselho de Contribuintes, não aproveitará seu acórdão em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão, ainda que de idêntica natureza, seja ou não interessado na nova relação o contribuinte parte no processo que decorreu a decisão daquele colegiado. (...)"

10.1. Dessa maneira, na ausência de lei atribuindo eficácia normativa às referidas decisões, o entendimento nelas exarado, ainda que sirva de reforço para uma determinada tese, produz efeitos apenas entre as partes envolvidas no litígio específico, não se estendendo genericamente a outros casos.

Assim sendo, o Acórdão da 5ª Turma da DRJ/REC/PE nº 11-65.024, de 24.10.2019, e-fls. 778-795, está perfeitamente motivado de forma explícita, clara e congruente e em harmonia com a legislação tributária.

O Parecer Normativo Cosit nº 23, de 06 de setembro de 2013, determina “que acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo”. “As decisões proferidas pelo CARF não podem ser enquadradas como práticas reiteradamente observadas e aceitas pelas autoridades administrativas, previstas no art. 100, III, do CTN” (Agravio em Recurso Especial nº 2554882/SP) (STJ, AREsp 2554882/SP, 2024).

Inconstitucionalidade de Lei

Atinente aos princípios constitucionais, cabe ressaltar que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, uma vez que no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade (art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, art. 98 do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023 e Súmula CARF nº 2).

Princípio da Legalidade

Tem-se que nos estritos termos legais este procedimento está de acordo com o princípio da legalidade ao qual o agente público está vinculado em razão da obrigatoriedade da aplicação da lei de ofício. Trata-se de poder-dever funcional irrenunciável vinculado à norma jurídica, cuja atuação está direcionada ao cumprimento das determinações constantes no ordenamento jurídico. Como corolário encontra-se o princípio da indisponibilidade que decorre da supremacia do interesse público no que tange aos direitos fundamentais (art. 37 da Constituição Federal, art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 e art. 98 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023).

Lançamento Reflexo

O nexo causal entre as exigências de créditos tributários, formalizados em autos de infração instruídos com todos os elementos de prova, determina que devem ser objeto de um único processo no caso em que os ilícitos dependam da mesma comprovação e sejam relativos ao mesmo sujeito passivo (art. 9º do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972). O lançamento de CSLL, sendo decorrente da mesma infração tributária, a relação de causalidade que os informa leva a que o resultado do julgamento deste feito acompanhe aquele que foi dado à exigência de IRPJ.

Dispositivo

Em assim sucedendo voto em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Carmen Ferreira Saraiva

ACÓRDÃO 1001-004.425 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA

PROCESSO 10073.721905/2013-40

DOCUMENTO VALIDADO