



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	10280.723735/2013-92
ACÓRDÃO	1004-000.398 – 1ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	C A P ENGENHARIA LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2010

NULIDADE. AUSÊNCIA DE INSTRUÇÃO PROBATÓRIA. DESCONSIDERAÇÃO DE DOCUMENTAÇÃO JUNTADA AOS AUTOS. INDEFERIMENTO DE PERÍCIA SEM EXAME DIRETO DOS DOCUMENTOS.

Configura vício invalidante da decisão de primeira instância a ausência de exame da documentação juntada aos autos, violando o princípio da motivação dos atos administrativos previsto no art. 50 da Lei nº 9.784, de 1999. O indeferimento de perícia contábil não exime a autoridade julgadora do dever de proceder ao exame direto das provas documentais apresentadas.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2010

LUCRO PRESUMIDO. CONSTRUÇÃO CIVIL. COEFICIENTES DIFERENCIADOS DE PRESUNÇÃO. APLICABILIDADE DO PERCENTUAL DE 8% SOBRE RECEITAS DE EMPREITADA COM FORNECIMENTO DE MATERIAIS.

Empresas tributadas com base no lucro presumido que prestam serviços de construção civil por empreitada na modalidade total, fornecendo todos os materiais indispensáveis à execução da obra, devem aplicar o coeficiente de 8% sobre as receitas decorrentes dessas operações, conforme art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012, e Solução de Consulta COSIT nº 55, de 2013.

ATIVIDADES DIVERSIFICADAS. SEGREGAÇÃO DE RECEITAS. APLICAÇÃO DO ART. 15, §2º DA LEI Nº 9.249/95.

No caso de atividades diversificadas sujeitas a percentuais diferenciados de presunção, a pessoa jurídica deve segregar suas receitas e aplicar a cada uma o coeficiente correspondente à sua natureza específica.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher a preliminar suscitada, decretar a nulidade do Acórdão recorrido, e determinar o retorno dos autos à DRJ para que outro seja proferido, desta feita com exame de todas as alegações e provas deduzidas pela parte.

Assinado Digitalmente

Jandir Jose Dalle Lucca – Relator

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

RELATÓRIO

1.Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do acórdão de fls. 1807/1811, que, por unanimidade de votos, rejeitou as questões preliminares suscitadas, e, no mérito, julgou improcedente a impugnação para manter integralmente o crédito tributário em litígio.

2.Para melhor compreensão sobre a matéria versada nos autos e por bem descrever os fatos, consulte-se o Relatório da r. decisão recorrida:

Trata o presente processo de impugnação em face do lançamento de IRPJ efetuado por meio do Auto de Infração (AI) de fls. 33 a 39, lavrados em 17/12/2013, acrescidos de multa e juros no montante total de R\$ 542.494,41 (fl. 33).

DO PROCEDIMENTO FISCAL

No Relatório Fiscal de fls. 40 a 42, parte integrante dos autos de infração, a Autoridade Fiscal informa que, após proceder a intimações pedindo esclarecimentos e analisar as respostas e os documentos trazidos, identificou divergências entre as receitas informadas em DIPJ e em DCTF.

Ato contínuo, lavrou o AI ora guerreado e cientificou o sujeito passivo por meio do AR de folhas 43 em 07/01/2014.

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada dos AI, a Interessada apresentou a Impugnação de folhas 46 a 73, em 04/02/2014, trazendo documentos, relatando fatos, citando legislação, doutrina e jurisprudência e defendendo-se no mérito, em breve resumo, alegando que cometeu erro

passível de revisão de ofício ao contabilizar igualmente receitas de serviços prestados na forma de empreitada com o emprego de materiais e sem o emprego de materiais.

Sustenta que na tributação do lucro presumido a alíquota aplicável seria de 8% quando há emprego de materiais e de 32% quando não há o emprego de materiais em seu serviço citando a ADN COSIT 6/97 para amparar o seu argumento.

Prossegue defendendo que uma vez configurado o erro de fato, a apuração do montante devido deveria ser revista nos moldes da tabela de folha 65.

Apresenta tabelas de apuração e advoga que “resumos da tabela amealhada à presente impugnação (DOC. 20), denota que a diferença de IRPJ a pagar é de R\$ 65.892,95, e não R\$ 268.854,74 (...)”.

E conclui defendendo a necessidade de realização de perícia contábil apresentando profissional de sua confiança.

3.A 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília (DF) proferiu decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2010

Ementa:

AFIRMAÇÕES RELATIVAS A FATOS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

O conhecimento de afirmações relativas a fatos, apresentadas pelo contribuinte para contraditar elementos de prova trazidos aos autos pela autoridade fiscal, demanda sua consubstanciação por via de outros elementos probatórios, pois sem substrato mostram-se como meras alegações processualmente não acatáveis.

FATO GERADOR. OCORRÊNCIA. SUBSUNÇÃO ÀS NORMAS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Observado que na ação fiscal ocorreu a correta subsunção dos fatos concretos às normas legais tributárias, gerais e abstratas, em face da ausência de explicações hábeis e concretas do contribuinte no curso da ação fiscal, perfeito o procedimento da autoridade tributária em constituir o crédito tributário pelo lançamento de ofício.

LANÇAMENTO - ÔNUS DA PROVA - Realizado o lançamento com a observância de todas as normas legais, é incumbência do contribuinte provar o seu direito, devendo suas alegações ser acompanhadas de documentos hábeis e idôneos a demonstrar a verdade dos fatos.

PAF. DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. A diligência ou perícia deve ser determinada pela autoridade julgadora, de ofício ou a requerimento do impugnante/recorrente, para o esclarecimento de fatos ou a adoção de providências considerados necessários para a formação de convencimento sobre as matérias em discussão no processo, e não para produzir provas de responsabilidade das partes.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

4.Inconformada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário em que reedita e reforça os argumentos da sua impugnação de fls. 46/73, com base nos argumentos assim sintetizados:

- **Preliminarmente**
 - **Nulidade por preterição do direito de defesa:** Sustenta que a DRJ incorreu em cerceamento do direito de defesa ao indeferir o pedido de perícia contábil, não obstante cumpridos todos os requisitos do art. 16, IV do Decreto nº 70.235/72. Demonstra que foram apresentados motivos fundamentados (§§ 43 a 46 da impugnação),

formulados dez quesitos específicos (§ 48) e indicado perito qualificado.

Critica a fundamentação genérica da DRJ, que afirmou não terem sido atendidas as exigências legais sem especificar qual requisito teria sido descumprido. Argumenta que esta postura viola o dever de motivação dos atos administrativos previsto no art. 50 da Lei nº 9.784, de 1999.

Aponta contradição interna manifesta da decisão recorrida: simultaneamente exige que a contribuinte prove o alegado erro mediante "demonstração cabal" e indefere justamente o meio de prova (perícia) requerido para produzir tal demonstração. Sustenta que esta postura caracteriza supressão circular do direito de defesa.

Demonstra que foram juntadas 1.630 páginas de documentos fiscais (todas as notas fiscais de 2010, tabelas analíticas, pedidos de compra, contratos) mas a DRJ desconsiderou todo este acervo sem apresentar uma única palavra sobre seu conteúdo, concluindo genericamente pela ausência de provas. Argumenta que esta desconsideração injustificada configura vício autônomo de cerceamento de defesa.

Invoca jurisprudência do STJ (AgRg no REsp 1.564.173/RS) e precedentes do CARF reconhecendo que o indeferimento injustificado de perícia contábil, quando cumpridos os requisitos legais e demonstrada a natureza técnica da controvérsia, configura cerceamento de defesa ensejador de nulidade.

Fundamenta que a complexidade da matéria demandava necessariamente exame pericial, pois a segregação de 1.630 páginas de notas fiscais entre serviços com e sem fornecimento de materiais constitui questão técnica que transcende o conhecimento geral e requer expertise especializada em contabilidade e engenharia de custos.

Refuta o argumento da DRJ de que "a prova documental poderia ser produzida sem a necessidade de perícia", sustentando que esta afirmação revela incompreensão sobre a natureza da perícia, que não se destina a produzir documentos, mas a examinar tecnicamente os documentos já produzidos. Argumenta que os documentos já estavam nos autos, sendo necessário apenas seu exame técnico especializado.

Invoca o art. 59, III do Decreto nº 70.235, de 1972, que estabelece serem nulos os atos realizados com preterição do direito de defesa, e requer a nulidade da decisão recorrida com retorno dos autos à DRJ para realização da perícia e novo julgamento.

- **Mérito**

- **Interpretação do ADN COSIT 6/97**: Refuta o primeiro fundamento da DRJ, que interpretou o inciso II do ADN COSIT 6/97 como vedação à aplicação do coeficiente de 8% para empresas optantes pelo lucro presumido. Transcreve o texto completo do ADN 6/97 e desenvolve raciocínio sistemático para demonstrar que esta interpretação é juridicamente incorreta. Argumenta que o inciso I estabelece os coeficientes diferenciados (8% com materiais, 32% sem materiais) enquanto o inciso II veda que empresas de construção por empreitada total com materiais optem pelo lucro presumido, devendo tributar pelo lucro real.

Aduz que esta vedação não se aplica a empresas que prestam simultaneamente ambos os tipos de serviços (com e sem materiais). Estas podem legitimamente optar pelo lucro presumido e, estando neste regime, devem aplicar os coeficientes diferenciados conforme a natureza específica de cada serviço executado.

Argumenta que a interpretação da DRJ conduziria a resultado absurdo: o dispositivo do inciso I, letra "a" seria letra morta, pois não teria qualquer aplicabilidade prática. Invoca o princípio hermenêutico de que não se pode interpretar a lei de modo a torná-la inútil ou desprovida de efeito prático.

Enfatiza que a Solução de Consulta COSIT nº 55, de 2013, que trata especificamente da aplicação dos coeficientes diferenciados no setor de construção civil, reconhece expressamente a possibilidade de empresas no lucro presumido aplicarem o coeficiente de 8% sobre receitas de serviços com fornecimento de materiais. Invoca também as Soluções de Consulta nºs 178, de 2004, e 249, de 2008, que igualmente reconhecem a aplicabilidade dos coeficientes diferenciados no lucro presumido.

Argumenta que a interpretação da DRJ viola os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima, pois o contribuinte que segue a orientação oficial da própria Administração

não pode ser posteriormente penalizado com base em interpretação divergente.

Desenvolve argumentação sobre a natureza técnica da distinção entre serviços com e sem fornecimento de materiais, sustentando que esta distinção reflete diferença substancial na estrutura de custos e na capacidade contributiva da empresa, justificando os coeficientes diferenciados.

- **Alegação de ausência de provas:** Refuta categoricamente o segundo fundamento da DRJ, que afirmou inexistir prova suficiente da tese de erro de fato. Enumera detalhadamente todos os documentos juntados à impugnação: DIPJs, DCTFs, 1.630 páginas de notas fiscais (todas as emitidas no exercício), tabelas analíticas segregando os serviços por tipo, pedidos de compra correlacionando materiais às obras, contratos de prestação de serviços, e outros documentos comprobatórios.

Argumenta que estes documentos não eram genéricos ou irrelevantes, mas constituíam conjunto probatório robusto, específico e diretamente pertinente à demonstração da tese defensiva. Sustenta que a afirmação da DRJ de que a contribuinte "não logrou provar o que alega" é factualmente incorreta e processualmente inadmissível.

Critica veementemente que a decisão não apontou qualquer vício, inconsistência ou insuficiência específica nos documentos apresentados, simplesmente os ignorando e concluindo genericamente pela ausência de provas. Argumenta que esta postura viola o princípio da motivação dos atos administrativos. Defende que todos os documentos juntados eram de natureza eletrônica ou digital, constantes dos sistemas da própria RFB, de modo que a fiscalização e a DRJ tinham pleno acesso e condições de verificar sua autenticidade. Argumenta que não se tratava de documentos privados de confiabilidade questionável, mas de documentos fiscais oficiais.

Invoca precedentes do CARF reconhecendo que a desconsideração injustificada de elementos probatórios constantes dos autos, sem fundamentação específica, caracteriza vício de julgamento ensejador de reforma ou anulação.

Argumenta que a DRJ inverteu indevidamente o ônus da prova ao exigir prova técnica, mas simultaneamente indeferir o instrumento

adequado (perícia) para produzi-la, caracterizando armadilha processual inadmissível.

- **Requisitos da perícia contábil:** Refuta o terceiro fundamento da DRJ, que alegou não terem sido atendidos os requisitos do art. 16, IV do Decreto nº 70.235, de 1972, para o requerimento da perícia.

Transcreve integralmente o art. 16, IV e passa a demonstrar, item por item, com remissões específicas aos parágrafos da impugnação, que todos os três requisitos foram rigorosamente cumpridos: exposição de motivos (§§ 43 a 46), formulação de quesitos (§ 48 com dez quesitos específicos), e indicação completa do perito (nome, qualificação CRC, endereço e contato).

Reproduz trechos da impugnação demonstrando que não houve mero requerimento genérico, mas explicação concreta da necessidade do exame: complexidade da segregação de 1.630 páginas de notas fiscais, necessidade de análise técnica das descrições dos serviços, exame de contratos, verificação de pedidos de compra, correlação entre múltiplos documentos, e aplicação de conhecimentos especializados.

Argumenta que diante deste quadro factual, a afirmação da DRJ de descumprimento de requisitos é simplesmente incorreta e revela que a autoridade não examinou adequadamente o conteúdo da impugnação. Sustenta que não se pode afirmar genericamente o descumprimento quando os autos demonstram inequivocamente que todos foram atendidos.

Invoca o princípio da legalidade, argumentando que o indeferimento por suposto não atendimento de requisitos formais deve ser fundamentado de forma concreta e específica, indicando qual requisito não foi cumprido e de que forma deveria ter ocorrido. Fundamentação genérica não atende ao dever de motivação. Desenvolve argumentação sobre a finalidade dos requisitos formais, sustentando que visam assegurar pedido sério, específico e responsável, objetivos plenamente alcançados no caso concreto.

Argumenta que eventual deficiência formal, se existisse, deveria ensejar oportunidade para saneamento, não indeferimento sumário. Invoca o princípio da instrumentalidade das formas e precedentes do CARF determinando realização de perícia mesmo em casos com pequenas deficiências formais.

- **Erro de fato e revisão de ofício:** Explica a distinção entre erro de fato e erro de direito, sustentando que enquanto o erro de direito não autoriza revisão, o erro de fato não apenas autoriza, mas impõe a revisão, pois a tributação deve corresponder à realidade econômica efetiva.

Aduz que o erro alegado é inequivocamente de fato, não de direito, pois não discute interpretação ou aplicação da legislação, mas apenas a correta subsunção dos fatos concretos à norma mediante adequada classificação de cada serviço executado. Argumenta que a classificação da natureza dos serviços constitui elemento de declaração obrigatória nos termos do art. 145, III do CTN, e se prestada incorretamente por erro na escrituração, caracteriza erro de fato passível de revisão de ofício.

Invoca o princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º da CF), sustentando que a tributação deve corresponder à efetiva capacidade contributiva, não podendo basear-se em declarações incorretas que não reflitam a realidade econômica. Invoca também o princípio da verdade material, argumentando que o processo administrativo fiscal deve buscar a realidade dos fatos, não se contentando com a verdade meramente formal das declarações.

- **Cálculos do IRPJ efetivamente devido:** O recurso mantém a mesma metodologia de cálculo da impugnação, reapresentando tabelas detalhadas por trimestre do ano-calendário 2010, segregando as receitas entre serviços com fornecimento de materiais (coeficiente 8%) e serviços sem fornecimento de materiais (coeficiente 32%).

As tabelas demonstram base de cálculo por tipo de serviço, lucro presumido com aplicação dos coeficientes diferenciados, IRPJ devido, retenções na fonte, valores pagos ou parcelados, e saldo efetivamente devido.

Os cálculos demonstram que o IRPJ total devido seria de R\$ 65.892,95, substancialmente inferior aos R\$ 266.845,74 exigidos pela fiscalização. A diferença decorre de parcela significativa das receitas provir de serviços com fornecimento de materiais, que deveria ter sido tributada pelo coeficiente de oito por cento.

Argumenta que estes cálculos estão tecnicamente corretos e baseados na documentação fiscal juntada, demandando apenas confirmação mediante perícia para validação definitiva.

5.É o relatório.

VOTO

Conselheiro Jandir José Dalle Lucca, Relator.

6.O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos legais de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

PRELIMINAR DE NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA

7.De acordo com o Relatório de Revisão Interna de fls. 40/42, a fiscalização foi motivada pela identificação, através de malha fiscal, de insuficiência de declaração e recolhimento de IRPJ referente ao ano calendário 2010. Durante os procedimentos de verificação, a auditoria fiscal constatou divergências entre os valores declarados pela empresa e os efetivamente recolhidos aos cofres públicos.

8.A análise revelou que o IRPJ informado na DIPJ sob o regime de lucro presumido não foi adequadamente vinculado à DCTF. Os sistemas da Receita Federal não registravam informações compatíveis em PERDCOMP, SIPADE, PAEX e FISCEL, sendo encontrados apenas valores no SINAL referentes ao primeiro trimestre de 2010.

9.Após intimações e diligências, incluindo a concessão de prazo adicional para que o contribuinte apresentasse documentação comprobatória, a empresa reconheceu espontaneamente, por meio de seu procurador, que os valores declarados a título de IRPJ na DIPJ e nas DCTFs dos quatro trimestres de 2010 estavam inferiores aos valores devidos. O contribuinte apresentou notas fiscais de serviços e planilhas que demonstravam o faturamento efetivo do período.

10.A fiscalização identificou diferenças em três trimestres do ano calendário 2010. No segundo trimestre, apurou-se diferença de R\$ 106.442,01, no terceiro trimestre de R\$ 78.474,37, e no quarto trimestre de R\$ 81.929,36. O primeiro trimestre não apresentou diferença, pois o tributo estava adequadamente declarado em DCTF e recolhido conforme registros do sistema.

11.A Recorrente, em sua impugnação de fls. 46/73, sustentou ter incorrido em erro de fato ao aplicar coeficiente único de presunção de 32% sobre toda a receita bruta auferida no exercício de 2010, quando deveria ter segregado as receitas provenientes de serviços de empreitada com fornecimento de materiais (coeficiente de 8%) daquelas decorrentes de serviços sem emprego de materiais (coeficiente de 32%), nos termos do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, e do Ato Declaratório Normativo COSIT nº 6, de 1997.

12.Para comprovar sua tese, a então Impugnante juntou aos autos 1.630 páginas de documentos fiscais, compreendendo todas as notas fiscais emitidas no ano-calendário de 2010, tabelas analíticas segregando os serviços por tipo de execução, pedidos de compra e outros

documentos comprobatórios da natureza distinta dos serviços prestados (fls. 173/1803). Ademais, requereu a realização de perícia contábil, nos termos do art. 16, IV do Decreto nº 70.235, de 1972, indicando profissional habilitado, apresentando quesitos pertinentes e fundamentando detalhadamente a necessidade do exame técnico especializado.

13.A DRJ rejeitou integralmente a impugnação com base em três fundamentos principais: (i) ausência de comprovação do alegado erro de fato; (ii) interpretação de que o ADN COSIT nº 6/97 vedaria a aplicação do coeficiente de 8% para empresas optantes pelo lucro presumido; e (iii) indeferimento do pedido de perícia por suposto não atendimento dos requisitos legais e pela possibilidade de produção de prova meramente documental.

14.A Recorrente sustenta, preliminarmente, que a decisão recorrida deve ser anulada por preterição do direito de defesa, configurada pela desconsideração do acervo probatório documental juntado aos autos sem qualquer exame específico de seu conteúdo e pela consequente impossibilidade de demonstração da tese defensiva, sequer por meio de perícia contábil.

15.Pois bem, antes de adentrar propriamente na análise do vício processual suscitado, impõe-se examinar a questão de mérito que fundamenta a própria necessidade de apreciação das provas documentais pela instância de origem, qual seja, a correta interpretação das normas que estabelecem os coeficientes diferenciados de presunção de lucro aplicáveis às atividades de construção por empreitada no regime do lucro presumido. Este exame inicial justifica-se porque a decisão de piso fundamentou-se primordialmente na interpretação de que o inciso II do ADN COSIT 6, de 1997, vedaria a aplicação do coeficiente de 8% para empresas optantes pelo lucro presumido, razão pela qual considerou desnecessário o exame das provas documentais apresentadas pela Recorrente. Se esta interpretação estiver incorreta, resta evidenciado que a ausência de apreciação das provas constitui vício invalidante da decisão.

16.O regime do lucro presumido encontra fundamento no art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, que estabelece a sistemática geral de apuração da base de cálculo do imposto de renda mediante aplicação de percentuais de presunção sobre a receita bruta. Este dispositivo define os percentuais aplicáveis às diversas atividades econômicas, estabelecendo como regra geral o percentual de 8% sobre a receita bruta, com percentuais diferenciados para atividades específicas enumeradas em seu §1º, incluindo o percentual de 32% para prestação de serviços em geral previsto no inciso III, alínea "a".

17.O §2º do art. 15 da Lei 9.249 estabelece regra de fundamental importância para o deslinde da presente controvérsia, ao dispor que no caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade. Este dispositivo consagra o princípio da especificidade dos coeficientes de presunção, determinando que quando uma mesma pessoa jurídica exerce atividades sujeitas a percentuais diferenciados, deve segregar suas receitas e aplicar a cada uma o coeficiente correspondente à sua natureza específica.

18.A regulamentação desta sistemática encontra-se no RIR/99, cujo art. 518 estabelece que a base de cálculo do imposto e do adicional, em cada trimestre, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% sobre a receita bruta auferida no período de apuração, reproduzindo a regra geral prevista no *caput* do art. 15 da Lei nº 9.249. O art. 519 dispõe que se considera receita bruta a definida no art. 224 e seu parágrafo único, e fixa no §1º os percentuais diferenciados aplicáveis a atividades específicas. O inciso III deste parágrafo estabelece o percentual de 32% para as atividades de prestação de serviços em geral, intermediação de negócios e administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza, transcrevendo substancialmente o disposto no art. 15, §1º, inciso III da Lei nº 9.249.

19.O §3º do art. 519 do RIR/99 reproduz a regra estabelecida no §2º do art. 15 da Lei 9.249, dispondo que no caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade. Esta regra constitui princípio estruturante do regime do lucro presumido, destinado a assegurar que a tributação por estimativa corresponda, tanto quanto possível, à efetiva capacidade contributiva manifestada em cada tipo de atividade.

20.Com esse contexto legislativo, foi então editado o Ato Declaratório Normativo COSIT nº 6, de 1997, para interpretar a aplicação do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, *in verbis*:

O Coordenador-Geral do Sistema de Tributação, no uso das atribuições que lhe confere o artigo 147, inciso III, do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria do Ministro da Fazenda nº 606, de 03 de setembro de 1992, e tendo em vista o disposto no artigo 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e no artigo 3º da IN SRF nº 11, de 21 de fevereiro de 1996, declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados, que:

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

- a) 8% (oito por cento) quando houver emprego de materiais, em qualquer quantidade;
- b) 32% (trinta e dois por cento) quando houver emprego unicamente de mão-de-obra, ou seja, sem o emprego de materiais;

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

21.A vedação contida no inciso II do ADN COSIT 6/97 fundamentava-se no art. 36, inciso IV da Lei nº 8.981, de 1995, que estabelecia a obrigatoriedade de apuração do IRPJ com base no lucro real para as pessoas jurídicas que se dedicassem à compra e venda, ao loteamento, à incorporação ou à construção de imóveis e à execução de obras da construção civil. A entrada em vigor da Lei nº 9.718, de 1998, entretanto, redefiniu completamente os critérios de obrigatoriedade de apuração do IRPJ com base no lucro real. Esta lei revogou expressamente o art. 36 da Lei nº 8.981, de 1995, e não trouxe, entre suas imposições à obrigatoriedade de apuração do IRPJ pelo lucro real, qualquer referência à atividade de construção civil. Com a revogação do fundamento legal que embasava a vedação, a norma interpretativa contida no inciso II do ADN COSIT 6, de 1997, perdeu sua eficácia, deixando de produzir efeitos jurídicos.

22.Ademais, o próprio ADN COSIT 6/97 encontra-se derogado em face da edição de atos normativos supervenientes que redefiniram o entendimento sobre a aplicação dos percentuais de presunção. O art. 1º da Instrução Normativa SRF nº 539, de 2005, dando nova redação ao art. 32 da Instrução Normativa SRF nº 480, de 2004, modificou, a partir de 27.04.2005, o entendimento sobre a aplicação do percentual de presunção para efeito de apuração da base de cálculo do IRPJ quanto aos serviços de construção por empreitada com emprego de materiais.

23.A interpretação atualmente vigente sobre a matéria encontra-se consolidada na Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012, que dispõe sobre a retenção de tributos nos pagamentos efetuados pela administração pública federal. Embora esta instrução normativa tenha sido editada primordialmente para disciplinar a retenção na fonte, seu art. 38, inciso II, estabelece expressamente que suas disposições não alteram a aplicação dos percentuais de presunção para efeito de apuração da base de cálculo do IR 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 II do §7º do art. 2º, consolidando assim a interpretação aplicável a estas atividades.

24.O art. 2º, §7º, inciso II da IN RFB 1.234 define construção por empreitada com emprego de materiais como 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. O §9º do mesmo artigo esclarece que não serão considerados como materiais incorporados à obra os instrumentos de trabalho utilizados e os materiais consumidos na execução da obra.

25.Esta interpretação da legislação vigente recebeu confirmação inequívoca pela Solução de Consulta COSIT nº 55, de 2013, no sentido de que a receita bruta auferida pela pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, decorrente da prestação de serviços de construção civil por empreitada, na modalidade total, fornecendo o empreiteiro todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra, está sujeita à aplicação do percentual de 8% para determinação da base de cálculo do IRPJ. Confira-se a respectiva ementa:

Solução de Consulta Cosit nº 55, de 30 de dezembro de 2013

Publicado(a) no DOU de 17/01/2014, seção 1, página 67

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

(..)

LUCRO PRESUMIDO. CONSTRUÇÃO CIVIL. EMPREITADA COM FORNECIMENTO DE MATERIAIS. BASE DE CÁLCULO. A receita bruta auferida pela pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, decorrente da prestação de serviços de construção civil por empreitada, na modalidade total, fornecendo o empreiteiro todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra, está sujeita à aplicação do percentual de 8% (oito por cento) para determinação da base de cálculo do IRPJ.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 9.249, de 1995, art. 15; IN RFB nº 1.234, art. 2º, §§ 7º a 9º, e art. 38, inciso II.

ASSUNTO: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

(...)

LUCRO PRESUMIDO. CONSTRUÇÃO CIVIL. EMPREITADA COM FORNECIMENTO DE MATERIAIS. BASE DE CÁLCULO. A receita bruta auferida pela pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, decorrente da prestação de serviços de construção civil por empreitada, na modalidade total, fornecendo o empreiteiro todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra, está sujeita à aplicação do percentual de 12% (doze por cento) para determinação da base de cálculo da CSLL.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 9.249, de 1995, arts. 15 e 20; IN RFB nº 1.234, art. 2º, §§ 7º a 9º, e art. 38, inciso II.

26.A Solução de Consulta COSIT 55, de 2013, esclarece a evolução normativa da matéria, consignando que o ADN COSIT 6/97 se encontra derogado em face da edição de atos supervenientes, que a vedação contida em seu inciso II perdeu eficácia com a revogação do art. 36 da Lei 8.981, de 1995, pela Lei 9.718, de 1998, e que a interpretação atualmente vigente está balizada na IN RFB 1.234, de 2012.

27.No caso concreto, a DRJ fundamentou sua decisão em interpretação equivocada do ADN COSIT 6, de 1997, especificamente em seu inciso II, para concluir que empresas optantes pelo lucro presumido estariam impedidas de aplicar o coeficiente de 8% sobre receitas de construção por empreitada com fornecimento de materiais. Esta interpretação está duplamente equivocada. Primeiro, porque o inciso II do ADN COSIT 6/97 perdeu sua eficácia com a revogação do art. 36 da Lei 8.981, de 1995, pela Lei 9.718, de 1998, conforme esclarecido pela Solução de Consulta COSIT 55, de 2013. A vedação à opção pelo lucro presumido que constava daquele dispositivo não tem mais aplicabilidade no ordenamento jurídico vigente. Segundo, porque mesmo quando vigente, o inciso II do ADN 6/97 estabelecia vedação à opção pelo lucro presumido para determinadas empresas, mas não impedia que empresas já legitimamente no lucro presumido aplicassem os coeficientes diferenciados previstos no inciso I. A vedação referia-se à possibilidade de optar pelo regime, não à aplicação dos percentuais dentro do regime para quem já estava nele.

28.A decisão *a quo* incorreu, assim, em erro manifesto ao aplicar norma¹ que perdeu eficácia e ao interpretá-la de forma incompatível com a orientação oficial consolidada pela própria Receita Federal do Brasil. A Recorrente invocou expressamente, tanto na impugnação quanto no recurso voluntário, a Solução de Consulta COSIT 55/2013, bem como as Soluções de Consulta nº 178, de 2004, e nº 249, de 2008, que igualmente reconhecem a aplicabilidade dos coeficientes diferenciados no regime do lucro presumido para empresas de construção civil que prestam serviços com fornecimento de materiais.

29.Estabelecida a premissa normativa de que empresas tributadas com base no lucro presumido podem e devem aplicar o coeficiente de 8% sobre receitas de construção civil por empreitada na modalidade total com fornecimento pelo empreiteiro de todos os materiais

¹ CTN: “Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; (...)”

indispensáveis à execução da obra, segue-se necessariamente que a questão fática controvertida nos autos consiste em determinar se a Recorrente efetivamente prestou serviços que se enquadram nesta definição ao longo do ano-calendário de 2010, em que proporção cada tipo de serviço contribuiu para a formação da receita bruta tributável, e se a documentação apresentada aos autos comprova adequadamente estas circunstâncias fáticas.

30. Esta verificação demanda necessária e imprescindivelmente o exame minucioso e fundamentado das provas documentais carreadas aos autos pela Recorrente, exame este que não foi realizado pela DRJ, configurando o vício processual que acarreta a nulidade absoluta da decisão Recorrida e impõe seu necessário refazimento pela instância de origem após a devida e adequada instrução probatória.

31. Com efeito, a Recorrente, então Impugnante, juntou à sua peça defensiva original documentação totalizando 1.630 páginas, constante das fls. 173/1803, compreendendo as notas fiscais de serviços emitidas pela empresa ao longo do ano-calendário de 2010, organizadas cronologicamente e acompanhadas de tabelas analíticas demonstrativas da segregação das receitas por tipo de serviço executado. Além das notas fiscais, a contribuinte apresentou documentos correlatos, incluindo pedidos de compra que demonstram a aquisição de materiais destinados a obras específicas, estabelecendo a correlação entre o fornecimento de materiais e determinados serviços executados. Apresentou também as próprias declarações fiscais do período fiscalizado, incluindo as DIPJs e DCTFs, permitindo o cotejo entre os valores declarados e os valores efetivamente faturados conforme documentação fiscal. Numa análise “prima facie” do conjunto probatório, percebem-se fortes indícios de que a Recorrente não prestou apenas serviços de mão de obra, mas sim serviços de engenharia e construção civil com o efetivo fornecimento e incorporação de materiais (concreto, torres, cabos, gradis, etc.).

32. A decisão recorrida não apresenta uma única palavra sobre o conteúdo específico desta volumosa documentação. Não examina nenhuma nota fiscal individualmente. Não analisa as tabelas demonstrativas apresentadas. Não verifica a correlação entre pedidos de compra e serviços executados. Não confronta os valores das notas fiscais com os valores declarados. Simplesmente ignorou todo este acervo probatório e concluiu genericamente pela ausência de provas.

33. Este proceder configura vício invalidante da decisão por violação ao princípio da motivação dos atos administrativos, consagrado no art. 50 da Lei nº 9.784, de 1999, que estabelece que os atos administrativos deverão ser motivados com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, exigindo-se a explicitação dos pressupostos de fato e de direito que determinam a decisão.

34. A motivação adequada de decisão administrativa que indefere pretensão do administrado com fundamento em suposta ausência de provas exige que a autoridade julgadora efetivamente examine as provas apresentadas e explicita as razões pelas quais as considera insuficientes, inadequadas ou inconsistentes para demonstrar a tese sustentada. Não basta

afirmar genericamente que não há provas quando os autos contêm 1.630 páginas de documentação fiscal. É imperioso que a decisão indique especificamente quais documentos foram examinados, qual o conteúdo de cada um, e por que razão não são suficientes para comprovar a alegação.

35.A decisão recorrida indeferiu também o pedido de perícia contábil formulado pela parte, fundamentando que *“não houve atendimento das exigências legais”* e que a prova poderia ser produzida mediante simples apresentação de documentos, sem necessidade de exame pericial.

36.Quanto ao suposto não atendimento dos requisitos do art. 16, IV do Decreto nº 70.235, de 1972, verifica-se que a decisão incorreu em equívoco factual. A impugnação original consignou expressamente, em seus §§ 43 a 46, os motivos que justificavam a realização da perícia, explicando detalhadamente a complexidade da segregação de 1.630 páginas de notas fiscais e a necessidade de análise técnica especializada. No §48, apresentou dez quesitos específicos e pertinentes direcionados ao esclarecimento das questões controvertidas. E indicou nominalmente o perito assistente, fornecendo seu endereço completo e qualificação profissional.

37.Todos os requisitos legais foram, portanto, rigorosamente cumpridos. A afirmação genérica da DRJ de que não houve atendimento das exigências legais não encontra respaldo nos autos e revela que a autoridade julgadora não examinou adequadamente o conteúdo da impugnação antes de indeferir o pedido de perícia.

38.Quanto à alegação de que a perícia seria prescindível por tratar-se de matéria que poderia ser comprovada mediante simples apresentação de documentos, a questão merece análise mais detida. A perícia contábil constitui meio de prova destinado a esclarecer questões técnicas mediante a aplicação de conhecimentos especializados aos elementos constantes dos autos. Sua finalidade não é produzir documentos que deveriam ter sido apresentados pela parte, mas sim examinar tecnicamente documentos já produzidos e apresentar conclusões especializadas sobre aspectos que transcendem o conhecimento geral. A necessidade de perícia deve ser avaliada caso a caso, conforme a complexidade técnica da matéria e as características específicas da documentação a ser examinada. Em algumas situações, a segregação e análise de extensa documentação fiscal pode efetivamente demandar trabalho técnico especializado que justifique a realização de perícia. Em outros casos, o simples exame dos documentos pela própria autoridade julgadora, ainda que trabalhoso, pode ser suficiente para o esclarecimento da questão controvertida.

39.No presente caso, a realização de perícia contábil não se fazia estritamente necessária para o deslinde da controvérsia. A questão central consiste em verificar, mediante exame das notas fiscais e demais documentos apresentados, se os serviços executados se caracterizaram como empreitadas na modalidade total com fornecimento de todos os materiais indispensáveis à execução da obra ou como outros tipos de prestação de serviços. Este exame, embora demande tempo e atenção em razão do volume documental, não requer conhecimentos

técnicos especializados além daqueles próprios da atividade de julgamento administrativo tributário.

40.A descrição dos serviços constante das notas fiscais, cotejada com os pedidos de compra de materiais e demais documentos apresentados, permite identificar a natureza de cada operação sem necessidade de conhecimentos contábeis ou de engenharia que transcendam aqueles inerentes à própria função julgadora. Trata-se de trabalho de correlação documental e análise de conteúdo que está plenamente ao alcance da autoridade administrativa, não justificando a mobilização do aparato pericial. Outrossim, a perícia contábil no processo administrativo fiscal tem natureza de diligência instrutória destinada a auxiliar o julgador na compreensão de aspectos técnicos complexos, não constituindo meio de prova de produção obrigatória. O art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, confere à autoridade julgadora a faculdade de determinar a realização de perícias quando as entender necessárias, caracterizando-se como instrumento auxiliar cuja utilização fica a critério do julgador conforme as peculiaridades do caso concreto.

41.A DRJ poderia ter indeferido o pedido de perícia por considerá-la prescindível, desde que efetivamente procedesse ao exame direto da documentação apresentada. O vício da decisão recorrida não consiste propriamente no indeferimento da perícia em si, mas na circunstância de ter indeferido a perícia e, simultaneamente, se abster de realizar o exame direto dos documentos, resultando em completa ausência de instrução probatória.

42.A autoridade julgadora administrativa tem o dever de examinar as provas documentais apresentadas pelas partes, independentemente de realização de perícia. Este dever decorre dos princípios do devido processo legal, da ampla defesa e da busca da verdade material que regem o processo administrativo. Quando o julgador entende que a perícia é prescindível porque a matéria pode ser esclarecida mediante simples exame dos documentos, incumbe-lhe proceder a este exame e fundamentar sua decisão com base nos elementos que extraiu da documentação. Não pode simplesmente abster-se tanto de realizar a perícia quanto de examinar os documentos, pois isto equivale a julgar sem instrução processual.

43.Foi precisamente o que ocorreu no caso *sub examine*. A DRJ indeferiu a perícia sob o fundamento de que seria prescindível, mas não procedeu ao exame direto da documentação que tornaria a perícia prescindível. Absteve-se de qualquer atividade instrutória, resultando em julgamento desprovido de base empírica adequada.

44.Diante do indeferimento da perícia, cabia à DRJ, ao menos, proceder ao exame direto da documentação para verificar se os elementos constantes dos autos eram suficientes para demonstrar ou infirmar a tese da Recorrente. Este exame não foi realizado, configurando-se o vício ora reconhecido.

45.Importante registrar que a avaliação sobre a necessidade ou prescindibilidade da perícia somente pode ser adequadamente realizada após o exame preliminar da documentação constante dos autos. É mediante este exame preliminar que o julgador identifica a complexidade

técnica da matéria, a suficiência ou insuficiência dos documentos apresentados, e a eventual necessidade de esclarecimentos técnicos adicionais. Não é possível concluir aprioristicamente que a perícia é prescindível sem antes verificar o que efetivamente consta da documentação e qual o grau de complexidade de sua análise.

46. Assim, ainda que se possa concordar em tese com o entendimento de que a perícia não seria estritamente necessária para o caso em exame, a forma como a DRJ conduziu a questão resultou em vício invalidante da decisão. Ao indeferir a perícia sem proceder ao exame direto da documentação, a autoridade julgadora impossibilitou a adequada instrução do feito e comprometeu a validade do julgamento.

47. Anote-se que a Recorrente alega que as declarações originalmente prestadas continham erro de fato, não correspondendo à realidade econômica das operações executadas. Para comprovar esta alegação, juntou aos autos documentação fiscal original que permitiria verificar a efetiva natureza dos serviços prestados. A busca da verdade material impunha que esta documentação fosse efetivamente examinada, não podendo a autoridade julgadora contentar-se com a verdade meramente formal constante das declarações incorretas. O art. 149, IV do Código Tributário Nacional estabelece que o lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa quando se comprova falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória.

48. A aplicação deste comando ao caso dos autos conduz à conclusão de que se a Recorrente efetivamente comprova, mediante a documentação juntada aos autos, que houve erro de fato na classificação das receitas e consequente aplicação incorreta dos coeficientes de presunção, tem direito à revisão do lançamento para adequação do tributo exigido à realidade apurada. A administração não pode simplesmente ignorar as provas apresentadas e manter a exigência baseada em declarações reconhecidamente incorretas.

CONCLUSÃO

49. Pelo exposto e por tudo mais que dos autos consta, dou provimento ao Recurso Voluntário para, acolhendo a preliminar suscitada, decretar a nulidade do Acórdão recorrido e determinar o retorno dos autos à DRJ para outro ser proferido, desta feita com exame de todas as alegações e provas deduzidas pela parte.

Assinado Digitalmente

Jandir José Dalle Lucca