



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10283.720335/2013-03</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1201-007.333 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	19 de novembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	LAGHI ENGENHARIA LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2009

LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO. ATIVIDADE DE CONSTRUÇÃO CIVIL. CONSTRUÇÃO POR EMPREITADA. FORNECIMENTO DE TODOS OS MATERIAIS.

Não logrando a pessoa jurídica comprovar a execução de obras de construção civil com fornecimento de materiais, os quais são incorporados a elas, ainda que realizadas sob a modalidade de empreitada, as receitas operacionais auferidas ficam sujeitas à alíquota de 32% (trinta e dois por cento), aplicável à prestação de serviços em geral, para efeito de determinar a base de cálculo do IRPJ sob o regime de tributação com base no lucro presumido.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator.

Sala de Sessões, em 19 de novembro de 2025.

*Assinado Digitalmente*

**Raimundo Pires de Santana Filho** – Presidente e Relator

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros: Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah, Marcelo Antônio Biancardi, Renato Rodrigues Gomes, Ricardo Pezzuto Rufino (substituto integral) e Raimundo Pires de Santana Filho (Presidente). Ausente o Conselheiro Nilton Costa Simões.

## RELATÓRIO

### Da Autuação e da Impugnação

Trata o presente de Recurso Voluntário, às fls. 583/589, apresentado em face do acórdão nº 16-88.911, exarado pela 4ª Turma da DRJ/SPO, em 14/08/2019, às fls. 561/572, que julgou improcedente a Impugnação protocolada, às fls. 475/486, contra Autos de Infração lavrados pela DRF – Manaus-AM, às fls. 38/47, através dos quais foram constituídos os tributos abaixo relacionados, no montante total de R\$ 3.236.311,31, inclusos principal, juros de mora e multa de ofício no percentual de 75%, apurados em conformidade com o regime tributário do Lucro Presumido, referente aos anos-calendário de 2009:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA – IRPJ	R\$ 1.573.161,06
JUROS DE MORA (Calculados até 29/03/2013)	R\$ 483.279,47
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)	R\$ 1.179.870,78
<b>VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO</b>	<b>R\$ 3.236.311,31</b>

Por bem descrever os fatos que desembocaram no presente processo, reproduzo os termos do relatório da decisão da DRJ de origem, complementando-o ao final:

#### **AUTO DE INFRAÇÃO**

*1. Em decorrência de ação fiscal direta, conduzida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Manaus/AM, a contribuinte acima identificada foi autuada em 18/04/2013 (fls. 39 e 473), e intimada a recolher o crédito tributário constituído relativo ao IRPJ, multa proporcional e juros de mora, referentes a fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2009.*

2. Conforme descrito no Autos de Infração (fls. 38 a 46) e nos documentos anexos (fls. 47 a 355), a contribuinte utilizou indevidamente o percentual de 8,00% para apuração do IRPJ no regime do Lucro Presumido, em detrimento do parâmetro correto de 32%.

3. Tendo em vista o apurado, foi lavrado, conforme preceitua o artigo 9º do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, o seguinte Auto de Infração (AI):

3.1. IRPJ (fls. 38 a 46):

3.1.1. Aplicação Indevida de Coeficiente de Determinação do Lucro - a partir do AC 93 - Aplicação Indevida do Coeficiente de Determinação do Lucro – com fulcro nos artigos 518 e 519, do Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999).

3.1.2. O crédito tributário, calculado até 03/2013, alcançou o montante de R\$ 3.236.311,31.

4. O enquadramento legal da multa de ofício aplicada (75,00%) é o artigo 44, Inciso I, da Lei n.º 9.430/1996 (com a redação dada pelo art. 14 da Lei n.º 11.488, de 15/06/2007); o enquadramento legal dos juros de mora aplicado é o artigo 61, § 3º, da mesma Lei n.º 9.430/1996 (fl. 46).

#### **IMPUGNAÇÃO**

5. Irresignada com os lançamentos, em 17 de maio de 2013, a Recorrente apresentou a impugnação às fls. 475 a 486, instruída com os documentos às fls. 487 a 558, nos seguintes termos:

(...)

2.2. A fiscalização baseou-se no art. 519 do RIR/1999, Parágrafo 1º, inciso III, letra "b", para a presente lavratura, ou seja, a aplicação de 32% (trinta e dois por cento) como alíquota do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, sob a alegação de que o contribuinte estava operando como mero gerenciador de obras, ao invés de ser participe em sua atividade operacional, ou seja, a de construir obras, utilizando-se de materiais de seu estoque;

2.3. O enquadramento da empresa, no artigo 518, do referido RIR/1999, é, e sempre foi, desde a sua fundação, no **Código e Descrição da Atividade Econômica Principal, 41.20-4-00 - Construção de edifícios**, tendo como atividades secundárias: Serviços de engenharia, de cartografia, topografia e geodésia, de arquitetura, de desenho técnico relacionados à arquitetura e engenharia, (doc. 01)

Testes e análises técnicas, de agronomia e de consultoria às atividades agrícolas e pecuárias, ou seja, seu foco principal foi, sempre, a construção civil, e, notadamente, no período mencionado no aludido Auto de Infração, a empresa tinha um contrato junto ao **Ministério dos Transportes (Departamento Nacional de Infraestrutura de Transportes -Diretoria de Planejamento e pesquisa - DPP)**, sob o n.º. **PP00.0.00.030/2009-00, datado de 04/03/2009, (doc. 04)**, bem como o Termo de ajustamento n.º. **TT-051/2005-04**, tendo como base o processo administrativo n.º. **50601.000091/2002-52** sobre o primeiro contrato n.º. **TT-051/2005-00, (doc. 05)**, que, advinha desde o ano de 2005, sobre cálculos efetuados

*pelo sistema de Medição de Obras/DNIT, ou seja, sobre trabalho operacional de obras, que, inclusive, ratificava os termos, cláusulas e condições estabelecidos desde o advento do primeiro contrato, em 2005, acima citado;*

*2.4. Há que se notar que, na Cláusula Segunda do Contrato n.º. PP00.0.00.030/2009-0 É DESTACADO O SEGUINTE: "... DO REGIME DE EXECUÇÃO - Os serviços contratados, serão executados sob o regime de EMPREITADA POR PREÇO GLOBAL, atendidas as especificações fornecidas pelo DNIT, devendo a CONTRATADA alocar todos os equipamentos, pessoal e materiais necessários e que tomará todas as medidas para assegurar um controle de qualidade adequado. Ou seja, a empresa fora contratada para a execução de uma obra, e, que foi destacada, como sendo: Elaboração de Projeto Executivo de Engenharia para as Obras de Restauração da Rodovia BR-174/AM - CREMA 2ª. ETAPA, Lote único, evidenciando-se, desse modo, a execução de uma atividade operacional física, pois, para se definir um Projeto Executivo é necessário que se faça presente a ação física operacional, não sendo, tão somente, uma atividade de gestão administrativa;*

*2.5. No mesmo período, a empresa teve o contrato formalizado junto à Secretaria de Estado de Infra-Estrutura, do Estado do Amazonas, sob o n.º. 032/2009-SEINF, (doc. 06), onde, em suas Cláusulas Primeira e Segunda estabelecem o seguinte:*

*"CLÁUSULA PRIMEIRA*

*OBJETO*

*Por força deste Contrato, a CONTRATADA obriga-se a prestar ao CONTRATANTE para ELABORAÇÃO DOS PROJETOS DE ENGENHARIA PARA OBRAS DE CONTENÇÃO DE PROCESSOS EROSIVOS GRAVES NAS ORLAS DOS MUNICÍPIOS DE BARREIRINHA, BORBA, JUTAÍ, MANACAPURU, PARINTINS, TONANTINS E UARINI/AM, ..."*

*"CLÁUSULA SEGUNDA*

*REGIME DE EXECUÇÃO*

*As obras e serviços serão realizados sob o **regime de empreitada por preço global" (grifo nosso)***

*Ressaltando-se, que as atividades da empresa resultam em execuções operacionais, que carecem de pessoal, equipamentos e materiais para a sua efetividade.*

*2.6. O que é definido com o termo **MEDIÇÃO?***

*Nas Notas Fiscais de Serviços Eletrônica - NFS-e, que a empresa utilizou para a comprovação de suas atividades exercidas nos referidos Contratos acima citados, a Discriminação dos Serviços é: "MEDIÇÃO PARCIAL REFERENTE AO RELATÓRIO PERIÓDICO N.º. 01 (RP-01) AO SERVIÇO DE ELABORAÇÃO DE PROJETO BÁSICO E EXECUTIVO PARA IMPLANTAÇÃO DE TERMINAIS HIDROVIÁRIOS NO ESTADO DO AMAZONAS, LOTES I, II E III, NO PERÍODO DE 14/01/2009 A 07/02/2009 DO TERMO DE CONTRATO N.º. 01.10.00.0002/2009-00. (Texto extraído das NFS's n.º. 00000210, 00000229, 00000230, 00000245, 00000256, 00000266, 00000277, 00000329 e 00000331, como exemplo); (doc. 07)*

*As Regras da Medição na Construção Civil são:*

*"As medições de um projeto ou de uma obra consistem na quantificação objetiva, global e específica, dos diferentes trabalhos e encargos definidos.*

**Processo de cálculo**

As medições podem ser efetuadas, tendo por base os elementos constituintes de um projeto ou de uma obra.

A elaboração de um mapa de medições deve ter uma sequência, que esteja de acordo com a ordem dos trabalhos a executar em obra, reunindo em grupos distintos e ordenados os diferentes trabalhos existentes.

**Objetivos e importância das medições**

Por norma, as medições têm os seguintes objetivos:

- 1.- Possibilitar a determinação prévia de custos e a orçamentação, total ou parcial, de uma obra;
- 2.- Permitir a quantificação de materiais, de mão-de-obra, de equipamentos e outros encargos a utilizar numa obra;
- 3.- Estabelecer uma base comum para a elaboração de orçamentos e de prazos de execução, necessários à apresentação de propostas para concorrer à execução de uma obra adjudicada;
- 4.- Permitir a análise e o controle de custos durante a execução de uma obra, possibilitando às empresas uma adequada gestão dos seus recursos financeiros;
- 5.- Facilitar às empresas uma correta gestão dos seus recursos humanos, adaptando-os o melhor possível aos trabalhos existentes, em função das suas qualificações profissionais e das disponibilidades de cada momento;
- 6.- Permitir às empresas a elaboração, ou verificação, de rendimentos de mão-de-obra, materiais e equipamentos, que lhes permitam uma maior confiabilidade na análise e cálculo de orçamentos;
- 7.- Indicar os diversos custos, que constituem o preço total de uma obra, designadamente, os custos diretos e indiretos

**3. ANÁLISE DOS FATOS**

1.- Quais são as **FORMAS DE APURAÇÃO DO IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL**, no tocante ao **LUCRO PRESUMIDO**?

**Conceito**

O lucro presumido é uma forma de tributação simplificada para determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL das pessoas jurídicas que não estiverem obrigadas, no ano-calendário, à apuração do lucro real.

O **imposto de renda** é devido trimestralmente à medida em que os lucros forem sendo auferidos.

**Contribuição social sobre o lucro líquido - CSLL**

Aplicam-se à CSLL ( Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor.

**Podem optar pelo lucro presumido**

*A partir do ano-calendário de 1999 podem optar pela tributação com base no Lucro Presumido as pessoas jurídicas cuja receita bruta, no ano-calendário imediatamente anterior, tenha sido igual ou inferior a R\$ 48.000.000,00 ou ao limite proporcional de R\$ 4.000.000,00 multiplicados pelo número de meses de atividades no ano, se inferior a doze meses.*

*No ano de início de atividades, a pessoa jurídica pode optar pelo lucro presumido independentemente de limite de receita bruta.*

***Não estão impedidas de optarem pelo lucro presumido as pessoas jurídicas:***

- 1. constituídas sob a forma de sociedades por ações de capital aberto;*
- 2. constituídas sob qualquer forma societária, de cuja capital participem entidades da administração pública, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal;*
- 3. que tenham sócio ou acionista residente ou domiciliado no exterior;*
- 4. que sejam filiais, sucursais, agências ou representações, no País, de pessoas jurídicas com sede no exterior;*
- 5. cuja receita de venda de bens importados seja superior a 50% da receita bruta da atividade, nos casos em que esta seja superior a R\$ 994.440,00.*

***2.- como deveria ser conceituado o LUCRO PRESUMIDO, para que a empresa pudesse ser enquadrada?***

*A partir de 01/01/97, as pessoas jurídicas não obrigadas à apuração do lucro real poderiam optar pela tributação com base no lucro presumido, cuja apuração é trimestral, com períodos de apuração encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário. A opção é definitiva para todo o ano calendário e deve ser manifestada com o pagamento da primeira quota ou quota única do imposto devido, correspondente ao primeiro período de apuração (RIR/99, art. 516).*

***Podem optar as pessoas jurídicas que:***

- a) no ano-calendário anterior tiverem receita bruta total que, acrescida das demais receitas e dos ganhos de capital, não seja superior a R\$ 24.000.000,00, RIR/99, art. 516. Para os fatos geradores ocorridos nos anos de 1996 e 1997, o limite era de R\$ 12.000.000,00; e*
- b) que não estejam obrigadas à tributação pelo lucro real em função da atividade exercida ou da sua constituição societária ou natureza jurídica.*
- c) as demais pessoas jurídicas que não se enquadrem nas condições a que se referem o item "b" anterior, observado o limite de receita bruta, poderão, a partir de 01/01/99, exercer a opção pela sistemática do lucro presumido, inclusive:*
  - c.1)- as sociedades civis de profissão regulamentada;*
  - c.2)- as pessoas jurídicas que explorem atividade rural;*
  - c.3)- as sociedades por ações, de capital aberto;*
  - c.4)- as empresas que se dediquem à compra e à venda, ao loteamento, à incorporação ou à construção de imóveis e à execução de obras da construção civil; (grifo nosso)*

*A base de cálculo do imposto e do adicional, decorrente da receita bruta, em cada trimestre, será determinada mediante a **aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida no período de apuração**, obedecidas as demais disposições (Lei 9.249/1995, artigo 15; e Lei 9.430/1996, artigos 1º e 25, inciso I). **(grifo nosso)***

*Assim sendo, a empresa não infringiu quaisquer dispositivos legais, no tocante à aplicação de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida no período de apuração, referente ao Imposto de renda pessoa Jurídica.*

*O que acontece nas empresas que operam na Construção Civil?*

*Essas empresas, como as demais empresas de prestação de serviço no Brasil, tinham de elaborar sua contabilidade em atendimento pleno ao Regime de Competência, o qual determina que as receitas e despesas devem ser registradas, quando da ocorrência dos eventos econômicos, que as determinem, e não nos momentos, em que os valores são recebidos ou desembolsados.*

*E sempre buscando compatibilizar o registro da receita ao momento adequado em que se dá o registro dos custos e despesas associados à geração das correspondentes receitas.*

*Uma forma sempre vista como adequada para esse reconhecimento é que a sua contabilidade de custos, como para as demais empresas, determinasse o registro dos eventos financeiros e em especial dos não financeiros nos momentos adequados, com os provisionamentos devidos, inclusive registro de despesas de depreciação e amortização de ativos associados aos contratos de construção.*

*Feitos esses registros de custos e despesas, em atendimento pleno ao Regime de Competência e demais Princípios de Contabilidade, seguia-se o registro das receitas, que deveria se dar nos momentos dos faturamentos, mas que, a depender do timing de emissão das faturas, se ocorrida em mês posterior à execução dos serviços, necessário se fazia então o registro das medições de serviços, com a utilização do procedimento e conta contábil de provisão de receitas, em geral denominada de Direitos a Faturar.*

*Essa conta era, e ainda, é utilizada como uma conta transitória ao registro definitivo das faturas emitidas, como também, deve ser o tratamento com os custos e contas a pagar dos subempreiteiros e fornecedores de serviços, usualmente, contratados nessa atividade empresarial, sendo que, nesse caso, a conta de obrigações associadas aos custos de serviços prestados contratados se denomina usualmente de Serviços Medidos a Faturar.*

*Algumas empresas, no entanto, em geral, as maiores empresas, companhias abertas, já adotavam o que veio a ser regra com as mudanças para o CPC, o que, sempre, foi incentivado, baseado em Norma Internacional antiga e, também, por existir possibilidade fiscal aplicável.*

*E, a empresa não se omitiu, em momento algum, em seu posicionamento, no tocante à aplicação da regra, usualmente utilizada pelas empresas especializadas em construção civil, conforme sua DIPJ/2010 (doc. 08).*

*(...) (grifos e negritos do original)*

**Da Decisão Recorrida**

Após apreciar o Auto de Infração, às fls. 38/47, e a Impugnação apresentada, às fls. 475/486, a 4ª Turma da DRJ/SPO exarou o Acórdão nº 16-88.911, em 14/08/2019, às fls. 561/572, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação apresentada, mantendo integralmente o crédito tributário lançado, juntamente com a multa de ofício no percentual de 75% e juros de mora. O acórdão restou assim ementado:

***ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ***

*Data do fato gerador: 31/03/2009, 30/06/2009, 30/09/2009, 31/12/2009*

*LUCRO PRESUMIDO. REQUISITOS PARA APLICAÇÃO DO PERCENTUAL DE 8%.*

*Apenas a empresa que comprovar, com documentação pertinente, o exercício de atividades compatíveis com o percentual de 8%, poderá utilizá-lo para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ na sistemática do Lucro Presumido.*

***Impugnação Improcedente***

***Crédito Tributário Mantido***

**Dos Recursos Voluntários**

A ciência da sobredita decisão alusiva à LAGHI ocorreu por meio de Aviso de Recebimento – AR, em 18/09/2019, às fls. 580. Indignada, em 16/10/2019, apresentou Recurso Voluntário, às fls. 583/589, e repisou os pedidos e causas de pedir arguidos na fase impugnatória.

É o Relatório

**VOTO**

Conselheiro Raimundo Pires de Santana Filho, Relator

## 1 DA ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário é tempestivo e atende os requisitos de admissibilidade para conhecê-lo. A Recorrente foi intimada da decisão recorrida em 18/09/2019, através de AR, às fls. 580, tendo protocolado o recurso voluntário em 16/10/2019, às fls. 583/589, portanto, dentro do prazo legal de 30 dias.

## 2 DO MÉRITO

### 2.1 DA INTRODUÇÃO

Em apertada síntese, a infração relativa à aplicação indevida de coeficiente de determinação do Lucro Presumido indicada pelo Fisco baseou-se no fato de ter constatado nos documentos fiscais carreados aos autos – 139 Notas Fiscais Eletrônicas (NF-e) de Serviços e contratos firmados -, ambos relativos ao ano-calendário de 2009, que a LAGHI teria aplicado incorretamente o percentual de 8% sobre a Receita Operacional auferida - R\$ 30.129.013,06 - para apuração do IRPJ, pelo regime de tributação do Lucro Presumido, em detrimento do parâmetro correto de 32%, nos termos do art. 518 e 519, § 1º, inciso III, alínea “a”, do Regulamento do Imposto de Renda – RIRI/99.

Irresignada a Recorrente atravessou peça impugnatória combatendo exclusivamente a suposta incorreção de percentual apontada, visto que sustentou não se tratar de mero gerenciador de obras, como inferiu a Autoridade Fiscal, mas de partícipe na sua atividade operacional, quer dizer, constrói obras utilizando-se de materiais de seu estoque.

Aduziu que desde a sua fundação a principal atividade econômica é de construção de edifícios – CNAE nº 41.20-4-00 -, além de outras secundárias, ou seja, seu foco sempre foi a construção civil, notadamente no período fiscalizado, quando firmou contrato de empreitada por preço global, em prol de execução de obras, responsabilizando-se pela alocação de todos os equipamentos, pessoal e material necessários, junto ao Ministério dos Transportes (Departamento Nacional de Infraestrutura de Transportes - Diretoria de Planejamento e Pesquisa - DPP), sob o nº PP-00.0.00.030/2009-00, datado de 04/03/2009, (doc. 04).

Acrescenta que, no ano-calendário de 2009, também estava em execução (...) o *Termo de ajustamento nº. TT-051/2005-04, tendo como base o processo administrativo nº. 50601.000091/2002-52 sobre o primeiro contrato nº. TT-051/2005-00, (doc. 05), que, advinha desde o ano de 2005, sobre cálculos efetuados pelo sistema de Medição de Obras/DNIT, ou seja, sobre trabalho operacional de obras, que, inclusive, ratificava os termos, cláusulas e condições estabelecidos desde o advento do primeiro contrato, em 2005, acima citado. (...) No mesmo período, a empresa teve o contrato formalizado junto à Secretaria de Estado de Infra-Estrutura, do*

*Estado do Amazonas, sob o n.º 032/2009-SEINF (doc. 06), cujo regime de execução envolvia obras e serviços realizados sob o regime de empreitada por preço global, demonstrando, em ambos os casos, sob sua ótica, a clarividência que foi contratada para execução de obras, as quais careciam de pessoal, equipamentos e materiais para concretização.*

O Aresto recorrido, ao apreciar os elementos constantes dos autos, especialmente os contratos carreados e mencionadas pela Recorrente, manteve integralmente a autuação, pois concluiu que inexistem dúvidas que se trata de contratos para prestação de serviços de engenharia, sujeito, portanto, ao percentual de 32% na apuração da base de cálculo do Lucro Presumido.

Na peça recursal, a Recorrente requereu a reforma integral do Acórdão atacado repisando os pedidos e causa de pedir esgrimidos na fase impugnatória.

Antes de nos inclinarmos na análise detalhada da infração combatida, é salutar trazermos entendimentos dogmáticos, doutrinários e jurisprudenciais sobre o tema: Coeficiente de determinação do Lucro Presumido.

## 2.2 DOS ENTENDIMENTOS DOGMÁTICOS, DOUTRINÁRIOS E JURISPRUDÊNCIAIS

Inicialmente, importar esclarecer que para o IRPJ apurado sob o regime do lucro presumido, os percentuais aplicáveis na determinação de sua base de cálculo encontram-se definidos nos arts. 518 e 519 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/1999)<sup>1</sup>, vigente à época dos fatos geradores auditados.

Outrossim, consoante o disposto no § 7º, inciso II, do art. 1º, c/c com o inciso II, do art. 32, ambos da Instrução Normativa SRF n.º 480/2004, alterada pela Instrução Normativa SRF n.º

<sup>1</sup> Art. 518. A base de cálculo do imposto e do adicional (541 e 542), em cada trimestre, será determinada mediante a aplicação do percentual de **oito por cento** sobre a receita bruta auferida no período de apuração, observado o que dispõe o § 7º do art. 240 e demais disposições deste Subtítulo (Lei n.º 9.249, de 1995, art. 15, e Lei n.º 9.430, de 1996, arts. 1º e 25, e inciso I).

Art. 519. Para efeitos do disposto no artigo anterior, considera-se receita bruta a definida no art. 224 e seu parágrafo único.

§ 1º **Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de** (Lei n.º 9.249, de 1995, art. 15, § 1º):

I - um inteiro e seis décimos por cento, para atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

II - dezesseis por cento para a atividade de prestação de serviço de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no caput;

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

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. **(g.n.)**

539/2005<sup>2</sup>, em vigor durante o período fiscalizado, no âmbito da construção civil – entendido por todas as atividades que envolvam a produção de uma obra que se incorpore permanentemente ao solo<sup>3</sup> -, só era passível de aplicação do percentual de 8% para determinação da base de cálculo do IRPJ, a **construção por empreitada com emprego de materiais**, quer dizer, a contratação na modalidade total responsabilizando-se o contratado pelo emprego de todos os materiais necessários à execução da obra e que serão a esta incorporados.

Dessa forma, somente as receitas operacionais decorrentes da construção civil por empreitada, com fornecimento, pelo empreiteiro, de todos os materiais indispensáveis à consecução da atividade contratada, os quais devem ser incorporados a obra, estarão sujeitas à aplicação do percentual de 8% (oito por cento) para fins de cálculo do IRPJ. Ressalve-se que **não serão considerados como materiais incorporados à obra** os instrumentos de trabalho utilizados e os materiais consumidos na execução da obra.

Já as receitas relacionadas à construção civil, mesmo que por empreitada, com fornecimento parcial de materiais ou unicamente de mão de obra – até nos casos em que eventualmente para execução do serviço seja necessário o uso de pessoal, equipamentos ou materiais -, **estarão sujeitas à aplicação do percentual de 32% (trinta e dois por cento)**, nos termos do art. 519, § 1º, inciso III, alínea “a”, do RIR/99.

Neste ponto, é salutar evidenciar o significado do termo **“empreitada”** e quem nos socorre são os ensinamentos de De Plácido e Silva, que em seu Vocabulário Jurídico (Forense, RJ, 24a edição, 2004, pg. 522), assim estabelece:

---

<sup>2</sup> Art. 1º Os órgãos da administração federal direta, as autarquias, as fundações federais, as empresas públicas, as sociedades de economia mista e as demais entidades em que a União, direta ou indiretamente detenha a maioria do capital social sujeito a voto, e que recebam recursos do Tesouro Nacional e estejam obrigadas a registrar sua execução orçamentária e financeira no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi) reterão, na fonte, o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e a Contribuição para o PIS/Pasep sobre os pagamentos que efetuarem às pessoas jurídicas, pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços em geral, inclusive obras, observados os procedimentos previstos nesta Instrução Normativa.

(...)

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

(...)

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.**

(...)

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 II do art. 1º, e aos serviços hospitalares, de que trata o art. 27. **(g.n.)**

<sup>3</sup> Cf. BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na lei. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 268: “por serviços de construção civil entende-se a atividade de execução material dos projetos de engenharia (aspecto dinâmico), tendo por finalidade (aspecto estático) a produção de uma obra que se incorpora ao solo.”

*“EMPREITADA. Derivado do grego empractos (o que se faz), quer o vocábulo designar, em sentido amplo, tudo que é feito por ofício de outrem, seja pessoalmente por si ou por sua direção.”*

*No sentido jurídico, então, é o contrato em virtude do qual um dos contratantes comete a outro a execução de um determinado serviço, mediante certa retribuição proporcional ao serviço executado, ou a que for ajustada.*

*E, nestas condições, **tanto compreende a empreitada de obra ou de construção, como a empreitada para a feitura de qualquer outra espécie de trabalho ou serviço.***

*Apresenta-se como modalidade de contratação de serviços.*

*(...)*

*Pode ser parcial ou total: com ou sem o fornecimento de material.” (g.n)*

No âmbito doutrinário, tem-se conceituado empreitada como o contrato em que uma das partes se propõe a fazer ou a mandar fazer certa obra ou serviço, mediante remuneração determinada ou proporcional ao serviço executado.

No Código Civil (Lei nº 10.406/2002), a empreitada é tratada nos artigos 610 a 626 e prevê a possibilidade de o empreiteiro aplicar na execução de determinado trabalho somente mão-de-obra ou mão-de-obra com fornecimento de materiais, **sendo que este não se presume, devendo decorrer da lei ou da vontade das partes.**

Assim, complementando o conceito de empreitada, tem-se que é o contrato pelo qual um dos contratantes se obriga a executar determinado serviço ou obra, mediante remuneração, podendo, ou não, fornecer os materiais necessários ao mister que se propõe levar a efeito.

Como visto, a empreitada não diz respeito somente à execução de obras de construção civil, podendo ser contratada, sob essa modalidade, a realização de qualquer outra espécie de trabalho ou de serviço.

Prosseguindo com nosso desiderato, a Lei nº 8.666/1993, que institui normas para licitações e contratos da Administração Pública, em seu art. 6º, assim distingue **“obra” de “serviço”**, com nossos grifos:

*“Art. 6º Para os fins desta Lei, considera-se:*

*I - **Obra** - toda construção, reforma, fabricação, recuperação ou ampliação, realizada por execução direta ou indireta;*

*II - **Serviço** - toda atividade destinada a obter determinada utilidade de interesse para a Administração, tais como: demolição, conserto, instalação, montagem, operação, conservação, reparação, adaptação, manutenção, transporte, locação de bens, publicidade, seguro ou **trabalhos técnico-profissionais;**”*

Destarte, restou hialino que a mera utilização do termo “empreitada”, em contratos celebrados, quer com órgãos públicos, quer com particulares, 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, tampouco que engloba o emprego de todos os materiais essenciais à execução de determinada obra.

Sinteticamente, apenas se admite a coeficiente de 8% para apuração da base de cálculo do IRPJ, pela forma de apuração do lucro presumido, no âmbito da engenharia civil, nos casos em que há a contratação da construção por empreitada total com emprego de todos os materiais necessários à execução da obra, os quais serão a ela incorporados. De outro giro, mesmo se tratando de similar atividade contratada por empreitada, entretanto com fornecimento parcial de materiais ou unicamente de mão de obra, o percentual de presunção do lucro presumido (IRPJ) será de 32% (trinta e dois por cento).

É substancial em benefício de demonstrar a correção dos entendimentos expressados, trazer à colação jurisprudências das Câmaras Baixa e Alta deste Tribunal que corroboram com nossa acepção:

*LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO. ATIVIDADE DE CONSTRUÇÃO CIVIL.*

*Para efeito de aplicação do percentual de presunção do lucro presumido (IRPJ) de 8% (oito por cento), considera-se atividade de construção civil aquela que envolva a produção de uma obra no solo, a qual, para sua remoção, somente pode vir a ser derrubada, demolida ou desmantelada, não se tratando, pois, de fixação de um bem já construído ao solo, ou de montagem de um bem no solo, o qual, para sua retirada, pode vir a ser desmontado a qualquer tempo.*

*LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO. ATIVIDADE DE CONSTRUÇÃO CIVIL. CONSTRUÇÃO POR EMPREITADA. FORNECIMENTO DE TODOS OS MATERIAIS.*

*Para efeito de aplicação do percentual de presunção do lucro presumido (IRPJ) de 8% (oito por cento), tratando-se de atividade de construção civil, a contratação por empreitada deve-se fazer na modalidade total, fornecendo o empreiteiro todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra. (Acórdão nº 9101-002.541 – 1ª Turma. Sessão de 07/02/2017)*

*LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO. ATIVIDADE DE CONSTRUÇÃO CIVIL. MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS.*

*Aplica-se o percentual de presunção do lucro presumido (IRPJ) de 8% (oito por cento) à atividade de construção civil, que é a produção de uma obra no solo. A manutenção de equipamentos não se equipara à construção civil. (Acórdão nº 9101-002.943 – 1ª Turma. Sessão de 08/06/2017)*

*LUCRO PRESUMIDO. ALÍQUOTA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. COMPROVAÇÃO DA ATIVIDADE*

*A alíquota aplicável para apuração do lucro presumido das empresas prestadoras de serviços equivalentes ao de construção civil por empreitada com o emprego de materiais é de 8% para IRPJ. (Acórdão nº 1302-001.199 – 3ª Câmara/ 2ª Turma Ordinária. Sessão de 09/10/2013)*

Esclarecidos os enfoques jurídicos, doutrinários e jurisprudenciais sobre o tema, abalizados nestes analisaremos o caso concreto.

### 2.3 DA APRECIÇÃO DO CASO CONCRETO

A matéria posta à apreciação desta Turma refere-se à determinação do percentual de presunção do lucro presumido (IRPJ) no que se relaciona às atividades da Recorrente, se de 8% (oito por cento), como de construção civil para execução de obras com empreitada global, ou se de 32% (trinta e dois por cento), caracterizada como de prestação de serviços em geral.

Atendo-nos às argumentações da Recorrente de que os contratos e notas fiscais carreados aos autos e apreciados pelo Fisco, diferente do entendimento deste, demonstram que sempre atuou em consonância com seu objeto social, ou seja, voltado para execução de serviços de engenharia, arcando com todos custos e despesas inerentes, em prol de atender todos os objetivos contratuais firmados, apreciamos os elementos fiscais suscitados – **NF-e e Contratos** - e concluímos que **não merece qualquer retroque o Aresto atacado**. A saber.

Compulsando as NF-e juntadas às fls. 48/186, destacamos que:

- a) Todas as NF-e emitidas são de serviços;
- b) Na discriminação do serviço, verifica-se que foram emitidas em razão de se tratar de: *medição parcial do projeto...; estudos preliminares da obra... que tem como objeto projeto de ...; medição final... objeto é a prestação de serviço...; elaboração de carta consulta; serviços de gerenciamento e supervisão de obras; serviços técnicos de engenharia; serviços de elaboração de projeto*, dentre outros similares; e
- c) Todos os Impostos Sobre Serviço – ISS destacados incidiram sobre o valor total do documento fiscal, a princípio demonstrando que não houve emprego de materiais.

Quanto aos objetos dos contratos que alegou, às fls. 187/355, reforçam a inferência que prestava exclusivamente serviço. Vejamos:

- a) **TT-051/2005-00**, às fls. 187/193 – *Supervisão, Coordenação e Controle de Obras de Pavimentação e Melhoramentos*:

**TT-051/2005-00**

**CLÁUSULA PRIMEIRA - DO OBJETO** - Constitui objeto desse Contrato a execução pela CONTRATADA dos trabalhos descritos em sua proposta, os quais ficam fazendo parte integrante e inseparável deste instrumento, como se aqui integralmente reproduzido, assim resumidos quanto a seus elementos característicos:

- (1) RODOVIA - BR-319/AM
- (2) TRECHO – Manaus (Km 0,0) – Div. AM/RO (Km 859,5).
- (3) SUBTRECHO: Entr. AM-365 (Km 166,0) – Km 370,0
- (4) NATUREZA DOS SERVIÇOS – Supervisão, Coordenação e Controle de Obras de Pavimentação e Melhoramentos.

**CLÁUSULA QUARTA - DO PAGAMENTO, DAS CONDIÇÕES DE REAJUSTAMENTO E DA ATUALIZAÇÃO DO VALOR POR ATRASO DE PAGAMENTO** - O DNIT pagará à contratada, pelos serviços contratados e executados, os preços integrantes da proposta aprovada, ressalvada a incidência de reajustamento e a ocorrência de imprevistos. Fica expressamente estabelecido que os preços unitários incluem todos os custos diretos e indiretos para a execução das obras, de acordo com as condições previstas nas Especificações e nas Normas contidas no Edital de Licitação nº 260/2004-01 e demais documentos da licitação, constituindo assim sua única remuneração pelos trabalhos contratados e executados.

- b) **PP-00.0.0.00.0050/2009-00**, às fls. 194/201 - *Elaboração de Projetos Básico e Executivo de Engenharia para as Obras de Restauração das Rodovias ...:*

**CLÁUSULA PRIMEIRA - DO OBJETO** - Constitui objeto deste Contrato, a execução pela CONTRATADA, dos trabalhos descritos em sua proposta, os quais ficam fazendo parte integrante e inseparável deste instrumento, como se aqui integralmente reproduzidos, e assim resumidos quanto a seus elementos característicos: **Elaboração de Projeto Básico e Executivo de Engenharia para as Obras de Restauração das Rodovias BR-146/MG, BR-267/MG, BR-267/MG, BR-383/MG e BR-459/MG – CREMA 2ª ETAPA, Lote 04**, nos trechos a seguir especificados:

**CLÁUSULA QUARTA - DO PAGAMENTO - DO REAJUSTAMENTO.** O DNIT pagará à CONTRATADA, pelos serviços contratados e executados, os preços integrantes da proposta aprovada, ressalvada a incidência de reajustamento e a ocorrência de imprevistos. Fica expressamente estabelecido que os preços incluem todos os custos diretos e indiretos para a execução do(s) serviço(s), de acordo com as condições previstas nas Especificações e nas Normas contidas no Edital e demais documentos da licitação, constituindo assim sua única remuneração pelos trabalhos contratados e executados.

- c) **SUHAB nº 08-02-/2009**, às fls. 202/211 – *prestação de serviços de levantamento...:*

**CLÁUSULA PRIMEIRA: DO OBJETO** - Por força deste Contrato, a CONTRATADA obriga-se a prestar para a CONTRATANTE os serviços de prestação de serviços de levantamento topográfico, planimétrico cadastral, vistoria técnica e pesquisa socioeconômica de 3193 (três mil cento e noventa e três) lotes no bairro da Liberdade localizado no município de Manacapuru/AM, conforme a proposta datada de 24/07/09, constantes do PROCESSO, e do Projeto Básico, os quais se encontram rubricados pelas partes e passam a integrar o presente instrumento, como se nele estivessem transcritos.

**NONA: DA FORMA DE PAGAMENTO** – O pagamento à **CONTRATADA** será efetuado em correspondência com os serviços prestados e com os valores fixados na cláusula anterior, mediante apresentação de faturas devidamente atestadas pelo setor competente do **CONTRATANTE**, faturas essas que serão processadas e pagas segundo a legislação vigente, devendo nesta oportunidade ser comprovado o recolhimento dos encargos previdenciários decorrentes desse contrato.

- d) **DNIT – 01.1.0.00.0002/2009-00**, às fls. 212/223 - *Elaboração de Projetos Básico e executivo de engenharia para construção...*

**CLÁUSULA PRIMEIRA – DO OBJETO** – Constitui objeto deste Contrato, a execução pelo **CONTRATADO**, dos trabalhos descritos em sua proposta, os quais ficam fazendo parte integrante e inseparável deste instrumento, como se aqui integralmente reproduzidos, e assim resumidos quanto a seus elementos característicos: **Elaboração de Projetos básico e executivo de engenharia para construção de Terminais Hidroviários no Estado do Amazonas, conforme discriminação a seguir:**

**CLÁUSULA QUARTA – DO PAGAMENTO – DO REAJUSTAMENTO** - O **DNIT** pagará ao **CONTRATADO**, pelos serviços contratados e executados, os preços integrantes da proposta aprovada, ressalvada a incidência de reajustamento e a ocorrência de imprevistos. Fica expressamente estabelecido que os preços incluem todos os custos diretos e indiretos para a execução do(s) serviço(s), de acordo com as condições previstas nas Especificações e nas Normas contidas no Edital da Licitação que originou o presente Contrato e demais documentos da licitação, constituindo assim sua única remuneração pelos trabalhos contratados e executados.

- e) **PP – 00.0.00.030/2009-00**, às fls. 224/230 - *Elaboração de Projetos Executivo de Engenharia para as Obras de Restauração...*

**CLÁUSULA PRIMEIRA - DO OBJETO** - Constitui objeto deste Contrato, a execução pela **CONTRATADA**, dos trabalhos descritos em sua proposta, os quais ficam fazendo parte integrante e inseparável deste instrumento, como se aqui integralmente reproduzidos, e assim resumidos quanto a seus elementos característicos: **Elaboração de Projeto Executivo de Engenharia para as Obras de Restauração da Rodovia BR-174/AM - CREMA 2ª ETAPA, Lote único, no trecho a seguir especificado:**

**CLÁUSULA QUARTA - DO PAGAMENTO - DO REAJUSTAMENTO.** O **DNIT** pagará à **CONTRATADA**, pelos serviços contratados e executados, os preços integrantes da proposta aprovada, ressalvada a incidência de reajustamento e a ocorrência de imprevistos. Fica expressamente estabelecido que os preços incluem todos os custos diretos e indiretos para a execução do(s) serviço(s), de acordo com as condições previstas nas Especificações e nas Normas contidas no Edital e demais documentos da licitação, constituindo assim sua única remuneração pelos trabalhos contratados e executados.

- f) Termos dos Contratos nºs: 025, 032, 031, 076, 083, 098, 099, 100 e 101/2009 – SEINF, às fls. 231/355: *Elaboração de projetos de engenharia...*

**CLÁUSULA PRIMEIRA**  
**OBJETO**

Por força deste Contrato a **CONTRATADA** obriga-se a prestar ao **CONTRATANTE** para **ELABORAÇÃO DE PROJETOS DE ENGENHARIA PARA COMBATE A EROSÕES NO CONJUNTO CANARANAS I E II, FAZENDINHA II, ZUMBI DOS PALMARES, ESTRADA DO PURAQUEQUARA E JOÃO PAULO II, EM MANAUS/AM**, conforme a proposta datada de 30.04.2009, constantes do **PROCESSO**, e do Projeto Básico, os quais se encontram rubricados pelas partes e passam a integrar o presente instrumento, como se nele estivessem transcritos

**CLÁUSULA PRIMEIRA**  
**OBJETO**

Por força deste Contrato a **CONTRATADA** obriga-se a prestar ao **CONTRATANTE** para **ELABORAÇÃO DE PROJETOS DE ENGENHARIA PARA COMBATE A EROSÕES NO CONJUNTO CANARANAS I E II, FAZENDINHA II, ZUMBI DOS PALMARES, ESTRADA DO PURAQUEQUARA E JOÃO PAULO II, EM MANAUS/AM**, conforme a proposta datada de 30.04.2009, constantes do **PROCESSO**, e do Projeto Básico, os quais se encontram rubricados pelas partes e passam a integrar o presente instrumento, como se nele estivessem transcritos

Impende ressaltar que os objetos dos Termos dos Contratos nºs: **082 e 097/2009** – SEINF, às fls. 275/284 e 295/294, respectivamente, englobavam a execução de obras, consoante excertos abaixo, todavia ao acareá-los com as notas fiscais emitidas no período – **exclusivamente de prestação de serviços** -, a única dedução plausível é de que não foram realizadas no ano fiscalizados:

a) **082/2009:**

**CLÁUSULA PRIMEIRA**  
**OBJETO**

Por força deste Contrato a **CONTRATADA** obriga-se a prestar ao **CONTRATANTE** para **RECUPERAÇÃO E RETIFICAÇÃO DOS IGARAPÉS ATINGIDOS POR OCORRÊNCIAS PERIFÉRICAS PARA CONTROLE DAS CHEIAS E VAZANTES NOS MUNICÍPIOS DE CAREIRO (CASTANHO), LÁBREA, GUAJARÁ E BARCELOS**, conforme a proposta datada de 21.09.2009, constantes do **PROCESSO**, e do Projeto Básico, os quais se encontram rubricados pelas partes e passam a integrar o presente instrumento, como se nele estivessem transcritos.

b) **097/2009:**

**CLÁUSULA PRIMEIRA**  
**OBJETO**

Por força do presente Contrato, a **CONTRATADA** obriga-se a executar para a **CONTRATANTE**, as obras e serviços de engenharia para **SERVIÇOS DE SUPERVISÃO DAS OBRAS PARA IMPLANTAÇÃO DE TERMINAIS HIDROVIÁRIOS, DOS MUNICÍPIOS DE BARREIRINHA, BERURÍ, BOA VISTA DO RAMOS, CANUTAMA, CAREIRO DA VÁRZEA, CODAJÁS, CARAUARÍ, GUAJARÁ, IPIXUNA, IRANDUBA, ITAMARATÍ, ITAPIRANGA, SÃO GABRIEL DA CACHOEIRA, TAPAUÁ E EIRUNEPÉ, NO ESTADO DO AMAZONAS**, obedecendo fiel e integralmente:

Igualmente contribuem para robustecer nossa ilação, as seguintes constatações:

- a) nas DCTF, às fls. 358/384, não há declaração de débitos de IRPJ;
- b) na DIPJ, às fls. 385/400, notadamente na Ficha 14 A, verifica-se que apurou saldos negativos nos trimestres, em virtude de ter aferido a base de cálculo do IRPJ trimestral, pela forma de tributação do lucro presumido, utilizando-se do coeficiente de 8% sobre a receita bruta, contudo as antecipações, mediante retenção de IRRF, foram superiores; e
- c) Na apontada DIPJ, esdruxulamente, no que toca à base de cálculo da CSLL, de acordo com a Ficha 18 A, utilizou o coeficiente de 32% para apuração da base de cálculo da CSLL

trimestral!!!, em vez de 12%, razão da inexistência nestes autos do lançamento reflexo dessa contribuição, dada a relação de causa e efeito em relação ao lançamento do IRPJ.

Em resumo, é natural que nestes contratos públicos prevejam que a contratada arcará com todos os custos/despesas envolvendo equipamentos, pessoal e material necessários, todavia sem desbordar dos limites impostos pelo objeto firmado.

Nesse racional, não duvidamos que a Recorrente, em prol de realizar os compromissos acordados, tenha dispendido recursos relacionados aos custos/despesas com: aluguel de equipamentos utilizados, seus empregados ou contratados e com os materiais aplicados – vide relatórios e demais provas carreados aos autos às fls. 590/753 -, entretanto, a atividade executada está a léguas de ser passível de enquadramento como uma construção por empreitada total com emprego de todos os materiais necessários à execução da obra, os quais são incorporados a esta, conforme vimos, única situação admissível, no âmbito da construção civil, de aplicação do coeficiente de 8% para apuração da base de cálculo do IRPJ.

Isto posto, perante os elementos constante dos autos e, portanto, na seara de nossa apreciação, é forçoso concluir que **as atividades executadas pela LAGHI consistiam na prestação de serviço**, na área de engenharia civil, ainda que realizadas sob a modalidade de empreitada e arcando com os custos/despesas apontados, estando sujeitas as receitas operacionais assim auferidas à aplicação do percentual de 32% (trinta e dois por cento) para determinação da base de cálculo presumida do IRPJ.

Desse modo, **oriento meu voto no sentido de manter irretocável o acórdão recorrido.**

---

### 3 DA CONCLUSÃO

---

Ante ao exposto, oriento meu voto no sentido de conhecer do RECURSO VOLUNTÁRIO e NEGAR-LHE PROVIMENTO

*Assinado Digitalmente*

**Raimundo Pires de Santana Filho**