



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10480.725021/2015-24</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1202-002.326 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	29 de janeiro de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	ARCLIMA ENGENHARIA LTDA - EM RECUPERACAO JUDICIAL
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2011

PERCENTUAL APLICÁVEL PARA FINS DE APURAÇÃO DO LUCRO PRESUMIDO. ATIVIDADE DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL POR EMPREITADA NA MODALIDADE TOTAL. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

A aplicação dos percentuais de presunção de 8% e 12% para apuração do IRPJ e CSLL pelo Lucro Presumido depende da comprovação da prestação de serviço de construção civil por empreitada na modalidade total, com a evidenciação de que todos os materiais indispensáveis à execução da obra foram fornecidos pela prestadora de serviços e incorporados à obra.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

*Assinado Digitalmente*

**André Luis Ulrich Pinto** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Leonardo de Andrade Couto** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Mauricio Novaes Ferreira, Andre Luis Ulrich Pinto, Jose Andre Wanderley Dantas de Oliveira, Fellipe Honorio Rodrigues da Costa, Liana Carine Fernandes de Queiroz, Leonardo de Andrade Couto (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de autos de infração lavrados para constituição do crédito tributário de IRPJ e CSLL, apurados pelo regime do Lucro Presumido, diante da aplicação incorreta do percentual de presunção do lucro sobre a receita bruta. Também foi constatado que a ora Recorrente auferiu rendimentos de aplicações financeiras que não foram incluídos na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Quanto à primeira infração, a Autoridade Fiscal constatou que a Recorrente submeteu a totalidade de suas receitas (R\$ 54.564.581,13) ao percentual de presunção de 8%.

Regularmente intimada a esclarecer o percentual aplicado, a ora Recorrente afirmou que a sua receita decorreu da prestação de serviços de construção civil por empreitada na modalidade total.

Em planilha apresentada pela própria Recorrente para identificar as receitas de *prestação de serviço de construção civil por empreitada na modalidade total*, a Autoridade Fiscal constatou:

- (i) As receitas identificadas como decorrentes de *prestação de serviço de construção civil por empreitada na modalidade total* eram inferiores aos valores de prestação de serviços escriturados na conta contábil 14410-Venda de Serviços; e
- (ii) Parte das notas fiscais relacionadas pela Recorrente apresentava como “Descrição da Mercadoria/Serviço” e sua correspondente “Descrição complementar”, dentre outros, os registros de “MANUTENCAO PREVENTIVA” e “SERVICO DE MANUT. PREV. NO SIST. DE AR COND”.

Dessa forma, concluiu a Autoridade Fiscal que não poderiam ser consideradas como receita decorrente de *prestação de serviço de construção civil por empreitada na modalidade total*:

- (i) o valor das receitas escrituradas como decorrentes de prestação de serviços que excedeu o valor total das notas fiscais identificadas pela Recorrente na planilha apresentada em resposta ao TIF nº 3;
- (ii) as notas fiscais que apresentaram “Descrição da Mercadoria/Serviço” e sua correspondente “Descrição complementar”, apresentando, dentre outros,

registros de MANUTENCAO PREVENTIVA e SERVICIO DE MANUT. PREV. NO SIST. DE AR COND).

Quanto às demais notas fiscais, a Autoridade Fiscal prosseguiu na análise e intimou a Recorrente a apresentar os contratos de prestação de serviço, associando as notas com os contratos a que estariam vinculadas.

Analisando os contratos apresentados, verificou-se que o sujeito passivo não logrou comprovar a *prestação de serviço de construção civil por empreitada na modalidade total*. De acordo com a Fiscalização, “vários desses contratos se referiam a períodos diversos (anteriores ou posteriores) ao período fiscalizado, outros se referiam a prestação de serviços de manutenção de equipamentos, enquanto que outros deixaram de ser apresentado”.

A Autoridade Fiscal, instruiu o TVF com planilha intitulada “Resumo da Situação do Contratos” (fls. 514-524), na qual evidencia os motivos pelos quais não aceitou os contratos apresentados como elementos de prova para demonstrar os fatos alegados pela Recorrente.

A Recorrente apresentou impugnação defendendo a aplicação do percentual de 8% para fins de apuração do lucro presumido. A impugnação foi julgada improcedente pela DRJ, que entendeu que a Recorrente não demonstrou que as suas receitas decorriam de *prestação de serviço de construção civil por empreitada na modalidade total*.

Irresignada, a Recorrente interpôs recurso voluntário, por meio do qual defende que a atividade exercida pela Recorrente é realizada na forma de empreitada na modalidade total e, portanto, estaria correta a aplicação do percentual de 8% sobre para fins de apuração do lucro presumido.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro André Luis Ulrich Pinto, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo, preenche os pressupostos de admissibilidade e, portanto, deve ser conhecido.

Em síntese, a controvérsia reside sobre o percentual adotado pela Recorrente para apuração do lucro presumido. Como já relatado linhas acima, a Fiscalização utilizou o percentual de presunção de 32%, aplicável a receitas de prestação de serviços em geral, enquanto a Recorrente defende que o correto seria o percentual de 8% por ela adotado, uma vez que alega as suas receitas decorrem da *prestação de serviço de construção civil por empreitada na modalidade total*.

Ocorre que, apesar do longo arrazoado trazido pela Recorrente sobre a possibilidade de aplicação do percentual de presunção de 8% e da necessidade de se considerar os serviços de instalação de ar condicionado por ela alegadamente prestados como serviços de construção civil por empreitada na modalidade total, o seu recurso não ataca o ponto fundamental sobre o qual se basearam o Termo de Verificação Fiscal e, posteriormente, o acórdão de impugnação.

Conforme ao que se recorda, a Fiscalização entendeu por bem aplicar o percentual de 32% incidente sobre receitas decorrentes de prestação de serviços em geral, sob o fundamento de que a Recorrente não comprovou que a receita decorrente dos serviços por ela prestados poderia receber o tratamento de *prestação de serviço de construção civil por empreitada na modalidade total*.

Recorde-se, a Autoridade Fiscal intimou a Recorrente para comprovar que a totalidade da receita de prestação de serviço escriturada seria decorrente da *prestação de serviço de construção civil por empreitada na modalidade total*, requerendo a apresentação de notas fiscais, contratos de prestação de serviço e cotejo analítico por meio de planilhas, vinculando as notas aos respectivos contratos.

Das respostas apresentadas pela ora Recorrente, a Autoridade Fiscal concluiu que:

- (i) a Recorrente não teria apresentado notas fiscais para comprovar a natureza de parte das receitas escrituradas;
- (ii) parte das notas fiscais emitidas pela Recorrente seriam relativas à prestação de serviços de manutenção; e
- (iii) parte das notas fiscais não estaria amparada em contratos hábeis para comprovação da natureza dos serviços prestados.

A DRJ, por sua vez, seguiu na linha adotada pela Fiscalização, no sentido de que a tese defendida pela ora Recorrente não poderia ser acolhida por insuficiência probatória. Veja-se:

**Na impugnação, o contribuinte insiste em apresentar, de forma desordenada, contratos e documentos relativos a períodos distintos daquele referente aos fatos geradores que deram causa ao lançamento. Ademais, não faz qualquer vinculação entre os documentos apresentados e as notas fiscais indicadas na planilha de fls. 525-579.**

Nesse passo, é oportuno destacar as palavras de Fabiana Del Padre Tomé (A prova no direito tributário, Editora Noesis, 2005):

*Provar algo não significa simplesmente juntar um documento aos autos. É preciso estabelecer relação de implicação entre esse documento e o fato que se pretende provar, fazendo-o com o animus de convencimento.*

Ou seja, a prova não se confunde com os elementos probatórios, ela é constituída a partir deles. Uma nota fiscal, um contrato, uma página da escrituração contábil

não são prova, mas sim elementos de prova. A prova corresponde à articulação lingüística que relacione os documentos apresentados com o objeto da refrega jurídica no sentido de confirmar o que se alega. Alegar genericamente e juntar papéis não é prova. Repito: provar não é juntar documentos; é articulá-los; e isso não foi realizado pela recorrente.

Impende observar que, conforme acima evidenciado, a autuação decorreu da ausência de comprovação da alegada atividade de prestação de serviço de construção civil por empreitada, na modalidade total, vinculada às notas fiscais indicadas na planilha de fls. 525-579. Em nenhum momento a autoridade atuante questionou a sujeição, em tese, das receitas decorrentes de prestação de serviço de construção civil por empreitada, na modalidade total, ao percentual de 8% e de 12%, respectivamente para o IRPJ e a CSLL, na apuração do lucro presumido.

De fato, a causa do lançamento dos créditos tributários não está no entendimento, em abstrato, sobre quais receitas estão ou não sujeitas a distintos percentuais na apuração do lucro presumido, para fins de cálculo do IRPJ e da CSLL. **A impugnante, em seu arrazoado, insiste em trazer à baila argumentos, atos normativos e julgados com o fim de estabelecer que a atividade de prestação de serviço de construção civil por empreitada, na modalidade total, está sujeita ao percentual de 8% e de 12%, respectivamente para o IRPJ e a CSLL, na apuração do lucro presumido.**

Repita-se, porém, que essas questões não são controvertidas, já que a causa do lançamento está precisamente na falta de comprovação de que as receitas pertinentes a certas e identificadas notas fiscais de emissão do contribuinte foram auferidas em razão da prestação de serviço de construção civil por empreitada, na modalidade total. **A questão central, portanto, não é de interpretação das normas, mas de prova dos fatos. Na impugnação, conforme já assentado, não logrou o contribuinte comprovar que as notas fiscais constantes da planilha de fls. 525-579 foram emitidas em razão da prestação de serviço de construção civil por empreitada, na modalidade total. Diante disso, os fundamentos do lançamentos permanecem íntegros.**

Por essas mesmas razões, indefiro o pedido de perícia formulado pelo interessado. De fato, os esclarecimentos por ele pretendidos são prescindíveis para o deslinde da questão a ser apreciada, ante a verificação de que há nos autos todos os elementos para a formulação da livre convicção do julgador, em consonância com o art. 18 do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, que regulou o Processo Administrativo Fiscal (PAF), nesses termos:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93)." Registre-se que a prova documental deve ser apresentada

junto da impugnação, conforme prescreve o art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/1972, excetuadas as hipóteses previstas nos incisos deste mesmo dispositivo, hipóteses estas não presentes na situação versada nos autos.

Ante o exposto, VOTO pela improcedência da impugnação apresentada.

Como se vê, a própria DRJ já tinha destacado o ponto que aqui se reforça: a Recorrente, apesar de trazer longo arrazoado sobre a possibilidade de aplicação dos percentuais de presunção de 8% e 12%, respectivamente para o IRPJ e CSLL na apuração do lucro presumido, não comprova a natureza dos serviços por ela prestados.

A questão não é de Direito, mas de prova e quanto a esse aspecto o recurso voluntário em nada inova. A Recorrente não aproveita a oportunidade para sanar a deficiência probatória constante em sua defesa e não contrapõe as razões de decidir adotadas pelo v. acórdão recorrido, o que demonstra a ausência de dialeticidade entre o recurso voluntário e a decisão recorrida. Assim se diz, porque a Recorrente limita-se a trazer razões de direito sem comprovar que os serviços prestados poderiam configurar *serviços de construção civil por empreitada na modalidade total*.

Para tanto, seria necessário apresentar aquilo que não o foi no curso do procedimento de fiscalização e após a instauração do litígio com a apresentação de sua impugnação. Seria necessária a apresentação de notas fiscais e contratos com o propósito de demonstrar que as suas receitas são decorrentes de serviços de construção civil e que a Recorrente, na condição de contratada se responsabilizou tanto pela obra quanto pelos materiais necessários a sua execução, com a demonstração de que os materiais estavam incluídos no preço do contrato.

Ressalte-se que, no âmbito deste Conselho, podem ser identificadas decisões divergentes sobre a possibilidade de se admitir a instalação de sistema de ar condicionado como *prestação de serviço de construção civil por empreitada na modalidade total*. Nesse sentido, merecem destaques os acórdãos nº 1402-006.807 e 1401-002.288, que decidiram casos análogos em sentidos diametralmente opostos. Veja-se.

#### **Acórdão nº 1402-006.807**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009

LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAL PARA DETERMINAR BASE DE CÁLCULO. INSTALAÇÃO DE SISTEMAS DE AR CONDICIONADO.

As atividades de instalação e manutenção de sistemas de ar condicionado, ventilação e refrigeração, ainda que realizadas sob a modalidade de empreitada, com fornecimento de materiais, não caracterizam obras de construção civil, estando sujeitas as receitas assim auferidas à aplicação do percentual de 32%

(trinta e dois por cento) para determinar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL sob o regime de tributação com base no lucro presumido.

**Acórdão nº 1401-002.288**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano calendário: 2011, 2012

LUCRO PRESUMIDO. IRPJ. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL POR EMPREITADA.

As receitas decorrentes das atividades de instalação e manutenção de sistemas de ar condicionado, estão sujeitas à aplicação do percentual de 8% (oito por cento) na determinação da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica.

As receitas decorrentes da construção 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, estão sujeitas à aplicação do percentual de 8% na determinação da base de cálculo do IRPJ com base no lucro presumido. No caso concreto, a empreitada total para a Recorrente apenas pode se restringir à atividade por ela desenvolvida.

A legislação trata da contratação por empreitada de construção civil, na modalidade total, não vinculando a empreitada total à própria obra, mas sim à atividade. Exercendo a recorrente a atividade de construção civil, e cumprindo os demais requisitos, não há como negar o enquadramento em tal modalidade.

Contudo, apesar de ser discutível o direito invocado pela Recorrente, circunstância que poderia gerar debates no âmbito desta Turma, a questão que não foi superada pelo recurso voluntário é a insuficiência probatória.

Por essas razões, o recurso voluntário não merece provimento.

---

## CONCLUSÃO

---

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**André Luis Ulrich Pinto**