



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10580.732390/2011-11
ACÓRDÃO	1301-007.935 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PATROL CONSTRUCOES LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008

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

Para efeito de aplicação dos percentuais de presunção do lucro presumido de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL), 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. Existindo disposições contratuais que estabelecem o dever da contratante de fornecer parte dos materiais, cuja aplicação não foi infirmada pelos elementos trazidos aos autos, deve ser aplicado o percentual de presunção de 32%.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinado Digitalmente

Eduardo Monteiro Cardoso – Relator

Assinado Digitalmente

Rafael Taranto Malheiros – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores lagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Luis Angelo Carneiro Baptista, Eduardo Monteiro Cardoso, Eduarda Lacerda Kanieski, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

1. Trata-se de Recurso Voluntário interposto por PATROL CONSTRUÇÕES LTDA. (fls. 1.134/1.166) em face de acórdão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (DRJ/SPO) que julgou parcialmente procedente a Impugnação apresentada, mantendo parte do crédito tributário cobrado.

2. Referido crédito tributário decorre de Autos de Infração (fls. 2/25) lavrados para exigir IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e Cofins do ano-calendário de 2008, em função de duas infrações: aplicação de percentual incorreto de presunção do lucro e falta de tributação dos valores decorrentes de uma nota fiscal específica. Os tributos foram acrescidos de juros de mora e multa de ofício, sem qualificação.

3. A DRJ bem sintetizou os fundamentos da autuação contidos no Termo de Verificação Fiscal (fls. 42/45):

- A empresa fiscalizada exerce a atividade operacional de "Prestação de Serviços de planejamento, elaboração de projetos e execução de obras da construção civil, compreendendo: Construção de estradas, restauração, manutenção e conservação rodoviária, terraplenagem, pavimentações, obras d'artes correntes e especiais, sinalização horizontal e vertical; Construção portuária, ferroviárias e aeroportuárias; Obras de drenagem, canais, barragens de solo e de concreto; Obras de edificações, residenciais, comerciais e fabris, inclusive incorporação imobiliária e instalações prediais; Locação e transportes de máquinas, veículos e equipamentos; Transporte comercial de material a granel ou embalado; Coleta, transporte e distribuição de resíduos sólidos e líquidos; Serviços de urbanização e paisagismo e Obras de abastecimento d água e esgotamento sanitário". No cadastro do CNPJ consta o CNAE Fiscal nº 42.11-1-01 - Construção de rodovias e ferrovias como atividade econômica principal exercida;

- Com base nos contratos de Prestação de Serviços firmados pela Patrol, e fornecidos por ela no decorrer desta fiscalização, verificou-se que a receita auferida em 2008 foi proveniente de: receitas de locação de equipamentos/veículos; receitas de serviços de terraplanagem; receitas de obras de construção civil, com emprego parcial de materiais, e receitas de obras de construção civil global. com emprego de todo o material necessário à execução da obra;

- Conforme a Solução de Consulta nº 338/2010 da Disit08, o percentual de presunção do lucro, de 8% para o IRPJ e 12% para a CSLL, só se aplica quando o contrato prever o emprego total de material e, para o caso de emprego parcial de

material, o percentual de presunção a ser aplicado é de 32% tanto para o IRPJ como para a CSLL

- A fiscalizada, na tributação do IRPJ e CSLL de 2008, utilizou-se, indistintamente, do percentual de presunção de 8% e 12% para todas as suas receitas auferidas, seja ela de locação de equipamentos, de serviços de terraplenagem, de serviços de obras de construção com emprego parcial de material;
- A fiscalização elaborou planilha de apuração do IRPJ e CSLL, segregando por tipo de receita auferida, (fls. 26/40) para fins de aplicação do correto percentual de presunção do lucro presumido e base de cálculo da CSLL;
- Verificada a falta de tributação da receita correspondente à Nota Fiscal nº 400, de R\$ 99.922,67, e a incorreta aplicação do percentual de presunção do lucro presumido sobre as receitas auferidas, foi lavrado auto de infração do IRPJ sobre o lucro presumido, com Reflexos na CSLL, na COFINS e no PIS em relação ao ano calendário de 2008, no montante de R\$ 2.379.150,49 (dois milhões trezentos e setenta e nove mil cento e cinquenta reais e quarenta e nove centavos);
- Dos valores apurados foram abatidos os valores declarados em DCTF.

4. Inconformada, a Recorrente apresentou Impugnação (fls. 786/804), parcialmente acolhida pela DRJ, por meio de acórdão (fls. 1.110/1.126) ementado da seguinte forma:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/03/2008, 30/06/2008, 30/09/2008, 31/12/2008

AUTO DE INFRAÇÃO. LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO.

Para a determinação da base de cálculo do imposto de renda devido, nº regime do lucro presumido, aplica-se o percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta mensal auferida em razão de contrato de empreitada na modalidade total, ou seja, quando o empreiteiro fornece todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra.

REFORMA DE IMÓVEL. OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL.

Os rendimentos percebidos em reforma de imóvel em que o empreiteiro fornece e arca com todos os materiais utilizados, sendo estes efetivamente agregados à obra, devem ser tributados mediante aplicação de 8% para apuração da base de cálculo do IRPJ e de 12% para apuração da base de cálculo da CSLL.

TERRAPLENAGEM, DRENAGEM E PAVIMENTAÇÃO.

Nas obras de terraplenagem, drenagem pluvial e pavimentação, o contrato e a execução da obra devem ser analisados individualmente, sendo aplicável o percentual de 32% na apuração da base de cálculo do IRPJ nº regime de tributação do lucro presumido, ou o percentual de 8%, na hipótese de os materiais utilizados serem integralmente fornecidos pelo contratado e incorporados à obra.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

A decisão proferida no lançamento principal é aplicável aos demais lançamentos reflexivos, de PIS, COFINS e CSLL, face à relação de causa e efeito que os vincula.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

5. Em síntese, a DRJ analisou os contratos apresentados pela Recorrente, entendendo estar correta a aplicação do percentual de presunção de 8% (oito por cento) para os Contratos nº 085, 087 e 091, reduzindo o crédito tributário cobrado.
6. A Recorrente interpôs Recurso Voluntário (fls. 1.134/1.166), sustentando em síntese que o percentual de presunção de 8% também deve ser aplicado aos Contratos nº 089 (Contratante TNS ICATU) e 093 (Contratante TNS Jundiá), pois teria fornecido todos os materiais empregados e incorporados. Anexou novos documentos que comprovaria esta situação.
7. É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Eduardo Monteiro Cardoso**, Relator.

8. O Recurso Voluntário foi interposto em 14/02/2019 (fls. 1.131), dentro do prazo de 30 (trinta) dias contados da sua intimação (fls. 1.130), por procurador devidamente habilitado. Assim, presentes os pressupostos formais, conheço do recurso.
9. Como relatado, a exigência fiscal está baseada na suposta aplicação incorreta do percentual de presunção por parte da contribuinte. De acordo com a Fiscalização, o percentual de presunção do lucro de 8% para o IRPJ e de 12% para a CSLL “[...] só se aplica quando o contrato prever o emprego total de material”. Também houve o lançamento de ofício em função da falta de tributação da nota fiscal nº 400, emitida em 28/10/2008, cujo equívoco foi reconhecido pela Recorrente (fls. 1.137).
10. A DRJ analisou os cinco contratos que foram objeto da autuação, cancelando parcialmente a exigência em função da demonstração de que, no caso dos Contratos nº 085, 087 e 091, houve fornecimento integral dos materiais pela Recorrente. Porém, entendeu correta a aplicação do percentual de presunção de 32% na apuração do lucro presumido para os Contratos nº 089 e 093, com base na seguinte fundamentação:

3. OBRA 089 - Contratante TNS ICATU. Terraplenagem e drenagem pluvial.

A Obra 089 refere-se ao Contrato nº 6501.0000011.07.2 encartado a fls. 927/952 e do qual reproduzo as cláusulas abaixo

1.1 - O presente Contrato tem por objeto a execução, pela CONTRATADA, sob o regime de empreitada por preço global, dos serviços de terraplenagem, drenagem pluvial e desvio da adutora, para a Estação de Compressão de Catu, de conformidade com os termos e condições nele estipulados e em seus anexos.

2.4.2 - Fornecer todos os materiais, **com exceção daqueles cujo fornecimento seja encargo da TNS**, com requisitos de qualidade, utilidade, resistência e/ou segurança recomendados pelas normas aplicáveis.

5.1 - O valor global do presente Contrato é R\$ 3.660.891,00 (três milhões seiscentos e sessenta mil oitocentos e noventa e um reais). (grifei)

A impugnante apresentou, ainda, alteração contratual nº 0802.0000014.08.2, pela incorporação da TNS pela TAG (fl. 925); Anexo II - planilha de preços a fls. 953 ou 963; "Memorial descritivo - ESCOPO DE FORNECIMENTO DE SERVIÇOS" (fls. 954/962); Anexo III - Critérios de Medição (fl.s 964/966) discriminado fornecimento de material; NF (fls. 971/ - 1º trim R\$ 2.562.387,53 e 2º trim R\$ 790.465,28); declaração do contratante a fl. 1049/1050.

Observa-se que o próprio contrato previu, em seu item 2.4.2, que a contratada não iria arcar com todos os materiais utilizados na obra, o que não atende às condições previstas no artigo 2º da Instrução Normativa RFB nº 1.234/2012.

Logo, mostra-se inaplicável a tributação mais favorecida instituída pela legislação sobre as receitas relativas ao contrato em apreço, pois este não se enquadra no conceito de contratação por empreitada de construção civil, na modalidade total, em que fornece o empreiteiro todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra”.

5. OBRA 093 - Contratante TNS JUNDIÁ. Terraplenagem e drenagem pluvial.

A Obra 093 refere-se ao Contrato nº 6501.0000020.07.2 (994/1018) do qual reproduzo as cláusulas abaixo:

1.1-0 presente CONTRATO tem por objeto a execução, pela CONTRATADA, sob o regime de empreitada por preço global, dos serviços de terraplenagem e drenagem pluvial, para o Serviço de Compressão de Jundiá/AL, de conformidade com os termos e condições nele estipulados e em seus anexos.

2.4.2 - Fornecer todos os materiais, com exceção daqueles cujo fornecimento seja encargo da TNS, com requisitos de qualidade, utilidade, resistência e/ou segurança recomendados pelas normas aplicáveis.

5.1-0 valor global do presente Contrato é R\$ 3.860.926,84 (três milhões oitocentos e sessenta mil novecentos e vinte e seis reais e oitenta e quatro centavos).

Foram apresentados, ainda, relativamente ao contrato em apreço, os seguintes documentos: Anexo I - Memorial descritivo - ESCOPO DE FORNECIMENTO DE

SERVIÇOS" (fls. 1019/1028); Anexo III - Critérios de Medição (fl.s 1030/1032) discriminado fornecimento de material; Anexo II - Planilha de Preços (fls. 1034/5); NF (fls. 1037/1044 - 1º trim R\$ 335.830,33, 2º trim R\$ 2.709.847,87 e 3º trim R\$ 820.248,63); DECLARAÇÃO DO CONTRATANTE A FL. 1047

Observa-se que o próprio contrato previu, em seu item 2.4.2, que a contratada não iria arcar com todos os materiais utilizados na obra, o que não atende às condições previstas no artigo 2º da Instrução Normativa RFB nº 1.234/2012.

Logo, mostra-se inaplicável a tributação mais favorecida instituída pela legislação sobre as receitas relativas ao contrato em apreço, pois este não se enquadra no conceito de contratação por empreitada de construção civil, na modalidade total, em que fornece o empreiteiro todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra”.

11. Eu suas razões recursais, a Recorrente alega que as cláusulas contratuais “muitas vezes não condizem com a realidade dos fatos”, devendo ser considerada a “primazia da essência sobre a forma”. Citou a cláusula 3.6.2 do Memorial Descritivo, que menciona estar no escopo do serviço o fornecimento de todos os materiais. Também mencionou que os Critérios de Medição usados mencionam o “fornecimento de material/equipamento”. Trouxe aos autos, inclusive com o Recurso Voluntário, um conjunto de notas fiscais de aquisição dos materiais.

12. Inicialmente, destaque-se que não há qualquer controvérsia a respeito da interpretação jurídica envolvida neste caso. Tanto a Fiscalização quanto a Recorrente compreendem que a aplicação dos percentuais de presunção de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL) depende da configuração de uma empreitada total, em que **todos** os materiais sejam fornecidos pela contratada e integrados à obra. Nesse sentido:

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 (CSLL) de 12% (doze 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 1401-002.672, Rel. Cons. Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Sessão de 12/06/2018)

13. O ponto controvertido, portanto, diz respeito à efetiva configuração ou não dessa modalidade de empreitada.

14. Analisando o Contrato nº 089 (Contratante TNS – fls. 927/952), verifico que há menção ao fornecimento de materiais pela contratante em diversas cláusulas contratuais:

● 2.4.2 - Fornecer todos os materiais, com exceção daqueles cujo fornecimento seja encargo da TNS, com requisitos de qualidade, utilidade, resistência e/ou segurança recomendados pelas normas aplicáveis.

- 2.4.3 - Responsabilizar-se pela correta utilização, guarda e conservação dos materiais, equipamentos, ferramentas, máquinas, veículos e/ou instalações, fornecidos pela TNS, bem como ressarcir, pelo valor atualizado, eventuais extravios, danos ou depreciações não relacionadas com a execução do presente Contrato.

2.4.5 - Aplicar os materiais, cujo fornecimento seja encargo da TNS.

15. Também a cláusula 3.9 dos contratos destaca a obrigação da contratante de “fornecer, em tempo hábil e de acordo com o previamente estabelecido com a contratada, nas áreas de armazenagem os materiais e equipamentos cujo fornecimento seja da TNS”.
16. Igualmente, o Memorial Descritivo mencionado pela Recorrente (fls. 954/962) menciona em sua cláusula 3.2.5 que “[...] a contratada deverá se responsabilizar pela guarda dos materiais, instrumentos e equipamentos de propriedade da TNS que lhe forem confiados. Em caso de danos ou extravio, caberá à contratada o correspondente ressarcimento devido à TNS”.
17. Previsões semelhantes constam no Contrato nº 093 (Contratante TNS – fls. 994/1.018) e respectivo Memorial Descritivo (fls. 1.019/1.028).
18. Com isso, não se está dizendo que as previsões contratuais são insuperáveis e que não se possa demonstrar a inocorrência das obrigações estabelecidas no caso concreto. O próprio Código Civil prescreve que os negócios jurídicos devem ser interpretados de forma a se atender mais à intenção neles consubstanciada do que ao sentido literal da linguagem (art. 112), bem como a necessidade de que a interpretação seja feita conforme a boa-fé e os usos do lugar de sua celebração (art. 113). Porém, tais disposições não podem ser ignoradas, vez que as declarações nela contidas estabelecem, ao menos, uma presunção de que o que foi estabelecido ocorreu ou deveria ocorrer.
19. Neste caso, entendo que a Recorrente não trouxe elementos suficientes para superar a presunção estabelecida nas disposições contratuais. As Notas Fiscais trazidas aos autos, especialmente com o Recurso Voluntário (fls. 1.179/1.494) não estão correlacionadas com as medições, de modo a demonstrar que todos os materiais foram adquiridos pela contribuinte e integrados à obra. Além disso, o fato de que a Recorrente adquiriu materiais não significa que agiu dessa forma com relação à integralidade da obra: ainda que tenha arcado com diversos materiais, isso não significa que a contratante também não tenha fornecido alguma parte, ainda que menor, nos termos das disposições contratuais citadas.
20. Vale mencionar que este Carf já se debruçou sobre previsões contratuais semelhantes às cláusulas 2.4.2 e 3.9, concluindo que “[...] existindo [...] materiais que serão fornecidos pela REFAP, e não pela recorrida, tenho como não cumprida essa condição de fornecimento, pelo empreiteiro, de todos os materiais indispensáveis à sua execução” (Acórdão nº 9101-002.544, Rel. Cons. Marcos Aurélio Pereira Valadão, Sessão de 07/02/2017).
21. Diante do exposto, conheço do Recurso Voluntário e lhe nego provimento.

Assinado Digitalmente

Eduardo Monteiro Cardoso

DOCUMENTO VALIDADO