



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	10872.720171/2017-08
ACÓRDÃO	1201-007.719 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	JETON CONSTRUÇÕES LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2014

LUCRO PRESUMIDO. REGIME DE RECONHECIMENTO DE RECEITAS. OPÇÃO INFORMADA NA ECF.

As receitas de prestação de serviços devem ser reconhecidas segundo o regime de competência informado na ECF, especialmente quando o contribuinte não comprova, por meio de escrituração idônea, a adoção efetiva do regime de caixa.

LUCRO PRESUMIDO. CONSTRUÇÃO CIVIL. EMPREITADA TOTAL. FORNECIMENTO DE MATERIAIS. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO.

Aplica-se o percentual de presunção de 8% às receitas de construção civil quando o conjunto probatório demonstra que os serviços foram executados por empreitada total, com fornecimento, pelo empreiteiro, dos materiais indispensáveis incorporados à obra.

NOTAS FISCAIS. AUSÊNCIA DE DISCRIMINAÇÃO DETALHADA DOS MATERIAIS. CONTRATOS E DOCUMENTOS COMPLEMENTARES.

A ausência de discriminação detalhada dos materiais nas notas fiscais não impede a aplicação do percentual reduzido quando contratos, notas fiscais e demais documentos comprovam a natureza de construção civil da atividade e o fornecimento integral dos materiais pela contratada.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário quanto aos percentuais de presunção, para determinar que as bases

de cálculo das receitas correspondentes às notas fiscais autuadas sejam recalculadas mediante a aplicação dos percentuais de presunção de 8% para o IRPJ e 12% para a CSLL.

Assinado Digitalmente

Isabelle Resende Alves Rocha – Relatora

Assinado Digitalmente

Nilton Costa Simões – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Lucas Issa Halah, Marcelo Antonio Biancardi, Isabelle Resende Alves Rocha, Raimundo Pires de Santana Filho e Nilton Costa Simoes.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão proferido pela DRJ 09, que julgou improcedente a impugnação e manteve as exigências de IRPJ e CSLL relativas ao ano-calendário de 2014.

Conforme o **Relatório Fiscal** (fls. 19/21), a fiscalização constatou que a Contribuinte, tributada pelo lucro presumido, deixou de oferecer à tributação receitas correspondentes a notas fiscais de prestação de serviços emitidas entre setembro e dezembro de 2014, sob a alegação de que adotava o regime de caixa para reconhecimento das receitas.

A autoridade fiscal verificou, contudo, que, na Escrituração Contábil Fiscal relativa ao ano-calendário de 2014, a Contribuinte havia informado a adoção do regime de competência. Por essa razão, considerou que as receitas deveriam ter sido reconhecidas no período da emissão das respectivas notas fiscais.

Foram incluídas na apuração as seguintes notas fiscais:

Nota Fiscal	Data	Valor
169	24/09/2014	R\$ 78.068,74
170	09/10/2014	R\$ 131.494,42
175	05/11/2014	R\$ 130.393,95
178	17/11/2014	R\$ 188.057,57
185	15/12/2014	R\$ 419.210,29

Os documentos totalizam R\$ 947.224,97 em receitas que, segundo a fiscalização, deveriam ter integrado as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL no ano-calendário de 2014. Para

determinação das bases de cálculo no lucro presumido, a fiscalização aplicou o percentual de 32% sobre as receitas de prestação de serviços.

Devidamente intimada, a Contribuinte apresentou **impugnação**, na qual sustentou que, embora tenha informado na ECF a adoção do regime de competência, efetivamente reconhecia suas receitas pelo regime de caixa.

Argumentou que a IN SRF nº 104/1998 e, posteriormente, a IN RFB nº 1.515/2014 permitiam às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido reconhecer as receitas na medida de seu recebimento, desde que observados os requisitos de escrituração previstos nessas normas. Defendeu que não havia exigência legal de formalização da opção pelo regime de caixa na ECF e que a fiscalização deveria ter examinado seus Livros Diário e Razão para verificar o critério efetivamente adotado.

Alegou, ainda, erro na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Segundo afirmou, as receitas au tuadas decorriam de serviços de construção civil executados mediante empreitada total, com fornecimento de materiais e mão de obra pela própria Contribuinte. Por essa razão, deveriam ter sido aplicados os percentuais de 8% para o IRPJ e 12% para a CSLL, e não o percentual de 32% utilizado pela fiscalização. Para sustentar sua tese, invocou a Solução de Consulta nº 135/2008 da 7ª Região Fiscal e afirmou que a natureza dos serviços poderia ser verificada nas próprias notas fiscais objeto do lançamento.

Ao final, requereu o cancelamento das exigências.

Conforme já mencionado, **a DRJ julgou improcedente a impugnação.**

Quanto ao regime de reconhecimento das receitas, a decisão consignou que a ECF constitui obrigação acessória por meio da qual a pessoa jurídica formaliza a adoção do regime de caixa ou de competência. Ressaltou que a opção deve ser uniforme para todo o ano-calendário e não pode ser posteriormente alterada, mencionando, entre outros fundamentos, a Solução de Consulta Cosit nº 88/2019 e a Solução de Consulta nº 176/2002 da 6ª Região Fiscal.

A DRJ considerou que a Contribuinte havia indicado expressamente na ECF a adoção do regime de competência e, embora afirmasse que sua escrituração comprovaria a utilização do regime de caixa, não apresentou lançamentos contábeis ou documentos que demonstrassem essa alegação. Acrescentou que as notas fiscais relacionadas pela fiscalização haviam sido emitidas em 2014 e não continham referência a recebimentos futuros ou parcelados. Concluiu, assim, que as receitas deveriam ser reconhecidas naquele ano-calendário.

Quanto aos percentuais de presunção, a DRJ entendeu que a aplicação dos percentuais de 8% para o IRPJ e 12% para a CSLL exigia a comprovação de que se tratava de construção por empreitada total, com fornecimento, pelo empreiteiro, de todos os materiais indispensáveis à execução e incorporados à obra. Considerou que as notas fiscais não discriminavam os materiais fornecidos e que a Contribuinte não havia apresentado os contratos de empreitada, razão pela qual manteve o percentual de 32% utilizado pela fiscalização.

A Contribuinte interpôs **recurso voluntário**, reiterando os argumentos da impugnação quanto à adoção do regime de caixa e à inexistência de exigência legal de que essa opção estivesse registrada na ECF. Também reitera que as receitas decorreram de serviços de construção civil por empreitada total, sujeitos aos percentuais de 8% para o IRPJ e 12% para a CSLL.

Quanto a este último ponto, acrescenta que as próprias notas fiscais objeto da autuação fariam referência ao emprego de material e mão de obra. Para suprir a deficiência documental apontada pela decisão recorrida, junta ao recurso os contratos firmados com os entes públicos tomadores dos serviços e identifica as respectivas cláusulas que, segundo sustenta, demonstram a contratação por empreitada total.

Ao final, requer o provimento do recurso voluntário e o cancelamento do crédito tributário.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Isabelle Resende Alves Rocha, Relatora.

1 Admissibilidade

A Recorrente foi cientificada da decisão de primeira instância em 22/11/2021 (fl. 190) e apresentou o seu recurso voluntário em 22/12/2021 (fl. 191), no último dia do prazo. Assim, o recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

2 Direito

As matérias arguidas pela recorrente se dividem em dois pontos: primeiro, a ilegalidade de se considerar a opção pelo regime de competência informado na ECF, quando, na verdade, a empresa teria apurado seus tributos pelo regime de caixa e, segundo, o erro na base de cálculo da autuação, visto que o percentual de presunção aplicável seria o de 8%, não o de 32% utilizado pela fiscalização.

Analisemos a seguir cada um dos pontos.

2.1 Regime de reconhecimento das receitas

Considerando que o recurso, na essência, apenas reitera a impugnação e não traz elementos capazes de modificar o resultado, bem como por entender que o acórdão recorrido

enfrentou de modo satisfatório a questão, adoto as razões de decidir da DRJ, nos termos do art. 114, § 12, I, do RICARF (Portaria MF nº 1634/2023)¹, acrescentando ao final considerações que entendo serem pertinentes:

7. No caso concreto, o núcleo da impugnação reside na seguinte assertiva:

(...) o Sr. AFRFB se valeu da ECF para desconsiderar a opção pelo regime de caixa informado pelo contribuinte, o fez de forma ilegal, pois não existe normal legal que condicione a adoção do regime do livro caixa a constar tal informação no ECF da Contribuinte.

8. Sem razão a impugnante.

9. Primeiramente, cumpre esclarecer que a Escrituração Contábil Fiscal (ECF) substitui a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), a partir do ano-calendário 2014, com sua entrega sendo obrigatória para o último dia útil do mês de julho do ano posterior ao do período da escrituração no ambiente do Sistema Público de Escrituração Digital (Sped).

10. A ECF é, portanto, uma obrigação acessória prevista na legislação tributária e, no tema controvertido, o meio pelo qual a empresa manifesta e formaliza sua opção pelo regime de caixa ou de competência, para fins de apuração de receitas. Tanto é assim que, uma vez exercida a opção por um dos regimes, ele não pode mais ser alterado para o mesmo ano-calendário, entendimento há muito consolidado pelo Fisco, como exemplificam as seguintes soluções de consulta:

Solução de Consulta nº 88 - Cosit Data 21 de março de 2019

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ LUCRO PRESUMIDO. REGIME DE APROPRIAÇÃO DE RECEITA. ALTERAÇÃO DENTRO DO PRÓPRIO ANO-CALENDÁRIO. IMPOSSIBILIDADE.

A opção pelo regime de apropriação de receitas (caixa ou competência) na sistemática do Lucro Presumido manifesta-se com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração, devendo ser definitiva em relação a todo o ano-calendário. Em consequência, não é permitida a alteração do regime dentro do próprio ano-calendário.

Dispositivos Legais: IN SRF nº 345, de 2003, art. 1º.

Solução de Consulta nº 176 – SRRF06/Disit, de 2002

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ementa: REGIME DE CAIXA. REGIME DE COMPETÊNCIA. MUDANÇA.

¹ Art. 114. (...)

(...)

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida; e

A pessoa jurídica, optante pelo regime de tributação com base no lucro presumido, pode adotar o critério de reconhecimento de suas receitas de venda de bens ou direitos ou de prestação de serviços com pagamento a prazo ou em parcelas na medida do recebimento.

A opção pelo regime de caixa deve abranger todo o ano-calendário, não podendo dentro do ano-calendário haver mudança do regime de competência para o de caixa e vice-versa.

As receitas compõem a base de cálculo do imposto de renda segundo o regime de reconhecimento adotado em cada período de apuração, de acordo com a legislação comercial e fiscal e respeitadas as exceções previstas em lei. Dispositivos Legais: CTN, art. 97, IV; RIR/1999, arts. 247 e 516; IN SRF nº 104/1988.

11. Desta feita, não se pode falar em irrelevância jurídica da opção formalizada através da ECF, observando-se que sem a opção referida não existiria obstáculo à mudança de regime de apuração de receitas ou meio de controle por parte do Fisco, lembrando que a exigência da apresentação da ECF, bem como o regramento de seu conteúdo pela Administração Tributária, tem respaldo no art. 16 da Lei 9.779/1999, in verbis:

Art. 16. Compete à Secretaria da Receita Federal dispor sobre as obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições por ela administrados, estabelecendo, inclusive, forma, prazo e condições para o seu cumprimento e o respectivo responsável.

12. Resta evidente que a alegação de ilegalidade, no caso concreto, não tem qualquer fundamento.

13. No que concerne ao regime de caixa em si a orientação dada ao público pelo Fisco da União, ao tempo dos fatos geradores que deram origem à presente discussão, estava disponível em seu sítio na internet, sob o título “Perguntas e Respostas Pessoa Jurídica”. Do texto correspondente é relevante à controvérsia citar o seguinte excerto, in verbis:

038 Qual o regime de reconhecimento de receitas quando a pessoa jurídica opta pelo lucro presumido?

Regra geral, a pessoa jurídica apura a base de cálculo dos impostos e contribuições pelo regime de competência, sendo exceção os rendimentos auferidos em aplicações de renda fixa e os ganhos líquidos em renda variável, os quais devem ser acrescidos à base de cálculo do lucro presumido quando da alienação, resgate ou cessão do título ou aplicação. Contudo, poderá a pessoa jurídica adotar o critério de reconhecimento das receitas das vendas de bens e direitos ou da prestação de serviços com pagamento a prazo ou em parcelas na medida dos recebimentos, ou seja, pelo regime de caixa, desde que mantenha a escrituração do livro Caixa e observadas as demais exigências impostas pela IN SRF nº 104, de 1998.

14. No caso da autuada, ocorreu expressa opção pelo regime de competência, fato que não nega, simplesmente afirmando que a Autoridade lançadora agiu de forma ilegal, ao observar a opção registrada na ECF, e, ainda, que a escolha real da empresa fiscalizada, apesar do que declarou através da escrituração digital, foi pelo regime de caixa, como comprovaria sua escrituração, mas sem apontar ou apresentar, nem mesmo a título de exemplo, quaisquer lançamentos contábeis e documentos que pudessem escorar suas assertivas.

15. Assim, à luz do teor da impugnação, não há razão para crer que a empresa autuada não operava pelo regime declarado em sua ECF. Neste ponto, cabe lembrar do que fixa o art. 1º da IN/SRF 104/1998, in verbis:

Art. 1º A pessoa jurídica, optante pelo regime de tributação com base no lucro presumido, que adotar o critério de reconhecimento de suas receitas de venda de bens ou direitos ou de prestação de serviços com pagamento a prazo ou em parcelas na medida do recebimento e mantiver a escrituração do livro Caixa, deverá:

I - emitir a nota fiscal quando da entrega do bem ou direito ou da conclusão do serviço;

II - indicar, no livro Caixa, em registro individual, a nota fiscal a que corresponder cada recebimento.

16. A IN/SRF 104/1998 expressamente fixa que as notas fiscais são emitidas quando da entrega do bem ou conclusão do serviço e todas as notas elencadas pela Fiscalização foram emitidas em 2014, conforme se verifica às folhas 139, 140, 143, 148, 150, notando-se que sequer fazem referência a recebimento futuro ou parcelado (situação que em regime diverso ao escolhido na ECF justificaria o reconhecimento de receitas em período posterior à respectiva competência).

17. De todo modo, como o regime adotado na ECF é o de competência, as receitas discutidas deveriam ter sido reconhecidas para o ano-calendário de 2014, não existindo reparo a se fazer às autuações neste ponto. (destaques meus)

A análise do procedimento fiscal reforça a conclusão adotada pela DRJ. A fiscalização não se limitou à informação constante da ECF. No curso do procedimento, que abrangeu o período de janeiro de 2013 a dezembro de 2014, a Contribuinte foi sucessivamente intimada a apresentar sua escrituração e a esclarecer o critério de reconhecimento das receitas.

Inicialmente, apresentou balanços e demonstrações do resultado, além de informar a entrega de mídias contendo notas fiscais, controles de receitas dos anos de 2013 e 2014 e o SPED Contábil de 2014. Essas mídias, contudo, não se encontram nos autos, não há nem mesmo o arquivo de validação que denotaria a apresentação desses documentos (fls. 33/48). Em seguida, a fiscalização intimou especificamente a empresa a comprovar quando haviam sido recebidos os valores correspondentes às Notas Fiscais nº 169, 170, 175, 178, 184 e 185, além de solicitar outros documentos fiscais. Posteriormente, foram requisitados o Livro Diário ou Caixa, notas fiscais emitidas e folhas de pagamento. A Contribuinte informou nova entrega de mídias contendo Diário

e Razão do ano de 2013 e notas fiscais de 2013 e 2014, mas os documentos de validação juntados aos autos referem-se apenas às folhas de pagamento (fls. 56/61).

Por fim, a fiscalização voltou a questionar expressamente se a empresa havia adotado o regime de caixa ou de competência. Na mesma oportunidade, solicitou a identificação das contas contábeis utilizadas na escrituração das notas fiscais de compras relacionadas em planilha anexa. A Contribuinte respondeu quanto às contas contábeis vinculadas às aquisições, mas não apresentou demonstração equivalente em relação às receitas objeto da fiscalização (fls. 68/75).

Ou seja, a alegação de adoção do regime de caixa poderia ter sido comprovada de forma objetiva pela própria escrituração da empresa. Bastaria identificar, relativamente às notas autuadas, as respectivas datas de recebimento, os lançamentos contábeis correspondentes e os períodos em que as receitas teriam sido oferecidas à tributação. Apesar das diversas intimações e, especialmente, daquela que solicitou a comprovação do recebimento das notas fiscais, esses elementos não foram apresentados.

Já na impugnação, a Contribuinte desenvolveu argumentação acerca da possibilidade jurídica de adoção do regime de caixa, mas não juntou qualquer documento destinado a demonstrar suas alegações. No recurso voluntário, apenas reitera essa tese, sem acrescentar prova capaz de suprir a deficiência já apontada pela decisão recorrida.

Também chama atenção o fato de a fiscalização ter examinado diversas notas fiscais emitidas pela empresa no período e ter autuado apenas aquelas em relação às quais identificou ausência de tributação no momento da emissão (notas fiscais juntas nas fls. 77/150). As demais notas constantes dos autos não foram objeto de lançamento, o que indica que a própria Recorrente utilizou o regime de competência informado na ECF e enfraquece sua alegação de que as receitas eram, de forma geral, reconhecidas e tributadas pelo regime de caixa.

Por essas razões, as circunstâncias verificadas no procedimento fiscal e a ausência de qualquer complementação probatória na impugnação ou no recurso reforçam os fundamentos adotados pela decisão recorrida, que deve ser mantida nesse ponto.

2.2 Percentuais de presunção aplicáveis às receitas de construção civil

A segunda controvérsia refere-se aos percentuais empregados para determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL: se 32% para prestação de serviços em geral, ou se 8 e 12% para a construção civil com emprego de materiais.

A fiscalização aplicou o percentual de 32% às receitas das cinco notas fiscais, o que foi mantido pela DRJ ao fundamento de que “as notas fiscais relacionadas aos fatos (fls. 139, 140, 143, 148, 150) sequer discriminam os materiais que teriam sido fornecidos, observando que a defesa tampouco apresentou os contratos de empreitada de modo que se pudesse avaliar se, de fato, dizem respeito à empreitada total.” A Recorrente insiste que as receitas decorreram de

contratos de construção civil executados por empreitada total, com fornecimento dos materiais necessários à execução das obras, **juntando agora os respectivos contratos.**

Quanto a esse ponto, **entendo que o recurso merece provimento**, conforme demonstrarei a seguir.

O art. 15 da Lei nº 9.249/1995 prevê o percentual geral de 8% para determinação da base de cálculo do IRPJ no lucro presumido, submetendo, entretanto, as atividades de prestação de serviços em geral ao percentual de 32%. A regulamentação administrativa consolidou tratamento específico para a construção civil, assentando que, nas receitas decorrentes de construção por empreitada, os percentuais de 8% para o IRPJ e 12% para a CSLL são admitidos quando se tratar de **empreitada total, com fornecimento, pelo próprio empreiteiro, de todos os materiais indispensáveis à execução e incorporação desses materiais à obra.** Essa orientação constava do ADN Cosit nº 6/1997 e foi reiterada, para fatos contemporâneos aos autos, pela Solução de Consulta Cosit nº 8/2014.

A IN RFB nº 1.234/2012, que dispõe sobre a retenção de tributos nos pagamentos efetuados pelos órgãos da administração pública federal direta, adota os mesmos critérios. O art. 2º, § 7º, II, define construção por empreitada com emprego de materiais como aquela contratada na modalidade total em que o empreiteiro fornece todos os materiais indispensáveis à execução, incorporados à obra. Já para os serviços em geral prestados com emprego de materiais, o inciso I do § 7º exige que os materiais sejam discriminados no contrato ou em planilhas integrantes e na nota fiscal ou fatura. Observe-se a redação dos dispositivos:

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

I - **serviços prestados com emprego de materiais**, os serviços cuja prestação envolva o fornecimento pelo contratado de materiais, **desde que** tais materiais estejam discriminados no contrato ou em planilhas à parte integrante do contrato, e na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços;

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.** (destaques meus)

Percebe-se que a exigência do inciso I não é reproduzida no inciso II, relativo especificamente à construção civil por empreitada total. Nessa hipótese, o requisito material é que o empreiteiro seja responsável pelo fornecimento de todos os materiais indispensáveis e que estes sejam incorporados à obra. A exposição dessa interpretação é importante para concluir que a nota fiscal constitui elemento de prova em situações como a presente, mas a ausência de indicação detalhada dos materiais empregados não afasta o enquadramento no percentual de 8% quando o conjunto documental demonstra a natureza da contratação e o fornecimento total dos materiais.

O que importa é verificar se o caso concreto se trata de “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.”.

A primeira providência é, portanto, identificar se os serviços contratados possuem natureza de construção civil, que é genericamente compreendida como a realização de obra que incorpora uma estrutura permanente ao solo. Construção, porém, não se limita à edificação de obra nova. Também estão abrangidas no conceito as obras ou serviços de reforma e outras intervenções que modifiquem, substituam ou recomponham elementos permanentemente integrados à edificação.

A literatura técnica da engenharia corrobora com essa interpretação. Arthur César Esteves Ottoni Barbosa, em estudo desenvolvido no Departamento de Engenharia de Materiais e Construção da UFMG, intitulado A coordenação de projetos de edificações em obras de reforma: um modelo baseado na ABNT NBR 16280:2015, trata expressamente as reformas em edificações como obras de reforma, inseridas no campo da construção civil, embora executadas sobre estruturas já existentes². O autor destaca que esse tipo de obra possui processo próprio de diagnóstico, projeto, planejamento e execução, condicionado às características da edificação preexistente e às modificações que nela serão realizadas. A reforma, portanto, constitui modalidade de obra de construção civil cujo objeto não é criar uma edificação nova, mas intervir fisicamente sobre uma edificação existente.

Outro reforço a esse raciocínio é a IN RFB 971/2009, vigente na época dos fatos ora analisados, que, apesar de destinar-se ao campo previdenciário, constitui referência válida para a presente discussão. Nesse sentido, seu art. 322, I, define “obra de construção civil, a construção, a demolição, a reforma, a ampliação de edificação ou qualquer outra benfeitoria agregada ao solo ou ao subsolo.” Outros incisos do mesmo artigo auxiliam na ampla compreensão do que se considera construção civil para fins tributários:

Art. 322. Considera-se:

I - **obra de construção civil, a construção, a demolição, a reforma, a ampliação de edificação ou qualquer outra benfeitoria agregada ao solo ou ao subsolo**, conforme discriminação no Anexo VII;

II - anexo, a edificação que complementa a construção principal, edificada em corpo separado e com funções dependentes dessa construção, podendo ser, por exemplo, área de serviço, lavanderia, acomodação de empregados, piscina, quadra, garagem externa, guarita, portaria, varanda, terraço, entre outras similares;

III - demolição, a destruição total ou parcial de edificação, salvo a decorrente da ação de fenômenos naturais;

² Disponível em <https://repositorio.ufmg.br/server/api/core/bitstreams/247a669d-213a-48fd-adcd-0adc801d5659/content>

IV - **reforma**, a modificação de uma edificação ou a substituição de materiais nela empregados, sem acréscimo de área;

V - reforma de pequeno valor, aquela de responsabilidade de pessoa jurídica, que possui escrituração contábil regular, em que não há alteração de área construída, cujo custo estimado total, incluindo material e mão-de-obra, não ultrapasse o valor de 20 (vinte) vezes o limite máximo do salário-de-contribuição vigente na data de início da obra;

VI - **acréscimo ou ampliação**, a obra realizada em edificação preexistente, já regularizada na RFB, que acarrete aumento da área construída, conforme projeto aprovado;

VII - obra inacabada, a parte executada de um projeto que resulte em edificação sem condições de habitabilidade, ou de uso, para a qual não é emitido habite-se, certidão de conclusão da obra emitida pela prefeitura municipal ou termo de recebimento de obra, quando contratada com a Administração Pública;

VIII - construção parcial, a execução parcial de um projeto cuja obra se encontre em condições de habitabilidade ou de uso, demonstradas em habite-se parcial, certidão da prefeitura municipal, termo de recebimento de obra, quando contratada com a Administração Pública ou em outro documento oficial expedido por órgão competente;

IX - **benfeitoria**, a obra efetuada num imóvel com o propósito de **conservação ou de melhoria**;

X - serviço de construção civil, aquele prestado no ramo da construção civil, tais como os discriminados no Anexo VII; (destaques meus)

Por outro lado, nem toda atividade de engenharia, reparação ou manutenção pode ser considerado serviço de construção civil para fins de aplicação do percentual presumido de 8%. A jurisprudência do CARF afasta os percentuais reduzidos quando os trabalhos se destinam essencialmente à conservação ou ao restabelecimento do funcionamento de equipamentos e instalações, ainda que haja emprego de materiais. Foi o que ocorreu, por exemplo, no Acórdão nº 1201-007.403, recentemente proferido por esta Turma, no qual predominavam serviços de manutenção preventiva e corretiva de equipamentos e sistemas prediais³.

Cito, ainda, a **Solução de Consulta COSIT 80/2025**, em que toda essa interpretação foi reafirmada pela própria Receita Federal, reconhecendo como construção civil não apenas a

³ “Como se viu, os contratos firmados entre a recorrente e seus clientes tratam de manutenção preventiva e corretiva de imóveis e equipamentos, o que não se confunde com construção por empreitada. Não há a “construção” de imóveis, mas sim a simples reposição destes à sua condição original, de forma que os materiais empregados tratam-se de consumíveis na prestação dos serviços.

Ademais, verifica-se claramente que os serviços prestados não se restringem às obras de construção civil, mas também à manutenção de diversos equipamentos, como ar-condicionado, caldeiras, sistema de gerenciamento informatizado, sistema de telefonia, operação e manutenção de controle de acesso, equipamentos prediais diversos, entre outros. Esses serviços não se enquadram no conceito de construção civil, conforme jurisprudência da CSRF deste Conselho” (Relator Conselheiro Marcelo Biancardi)

edificação de obra nova, mas outras atividades, bem como afastando do conceito a mera realização de manutenção:

EMPREITADA DE CONSTRUÇÃO. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO.

INSTALAÇÕES ELÉTRICAS, HIDRÁULICAS, SANITÁRIAS E DE GÁS. INSTALAÇÃO DE SISTEMAS DE PREVENÇÃO CONTRA INCÊNDIO. INSTALAÇÃO DE SISTEMAS CENTRAIS DE AR CONDICIONADO, VENTILAÇÃO E REFRIGERAÇÃO. PINTURA. INSTALAÇÃO DE PORTAS, JANELAS, TETOS E ARMÁRIOS EMBUTIDOS.

Para fins de determinação do lucro presumido, deve-se aplicar o **percentual de 8%** sobre a receita bruta decorrente da prestação de serviços de **instalações elétricas, hidráulicas, sanitárias, de gás, de sistema de prevenção contra incêndio, de sistemas centrais de ar condicionado, ventilação e refrigeração, bem como a decorrente dos serviços de pintura e de instalação de portas, janelas, tetos e armários embutidos; desde que tais serviços sejam prestados na forma de empreitada total, com fornecimento pelo empreiteiro da totalidade dos materiais indispensáveis a sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra**. Esse enquadramento independe de o serviço em questão estar sendo prestado no bojo de um contrato que inclua a construção da própria edificação na qual ele será empregado ou por contrato específico, cujo objeto seja apenas a execução dessa empreitada em imóvel já edificado.

(...)

MANUTENÇÃO EM INSTALAÇÕES ELÉTRICAS E REDES DE DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO.

Com vistas à determinação do lucro presumido, a receita bruta auferida na prestação de serviços de **manutenção em instalações** elétricas e redes de distribuição de energia está sujeita ao percentual de presunção de **32%**.

INSTALAÇÃO DE DIVISÓRIAS. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO.

As atividades de **instalação de divisórias não preenchem as condições normativas** disciplinadas pelo art. 2º, § 7º, II, da IN RFB nº 1.234, de 2012. Logo, com vistas à determinação do lucro presumido, a receita bruta auferida na prestação desses serviços deve submeter-se ao percentual de **presunção de 32%**, próprio da prestação de serviços em geral. (destaques meus)

É dizer, para que se aplique o percentual reduzido de presunção, é necessário que se esteja diante de:

- atividade de construção civil,
- realizada por empreitada com fornecimento total de materiais,
- que sejam incorporados à obra.

Partindo para o caso concreto, as 5 notas fiscais autuadas referem-se a 3 contratos que foram juntados em sede recursal e que têm **objetos envolvendo construção, reforma e**

recuperação material das edificações, com intervenções em revestimentos, fachadas, cobertura, rede de esgoto, muros e outros componentes permanentes. Não se cuida, portanto, de mera manutenção de equipamentos destinada a restabelecer seu funcionamento, mas de intervenções realizadas diretamente sobre elementos integrantes dos imóveis, o que se caracteriza como construção civil.

Caracterizada a natureza de construção civil, cabe verificar os demais requisitos específicos para aplicação dos percentuais de 8% no IRPJ e 12% na CSLL, conforme exposto acima.

Os contratos agora apresentados contêm cláusulas que atribuem à própria Recorrente o fornecimento dos materiais necessários à execução das obras, não havendo indicação de que materiais indispensáveis fossem fornecidos pelos contratantes. A natureza das intervenções – construção, recuperação de revestimentos, cobertura, instalações sanitárias, fachadas e muros – também evidencia que esses materiais se incorporam fisicamente às edificações depois de concluídos os trabalhos.

Embora não se tenha prova cabal dessa situação, no procedimento fiscal a própria autoridade fiscal elaborou planilhas listando notas fiscais de compras (fls. 63/67) que registram a aquisição pela Recorrente de materiais próprios de construção, tais como aço, cimento e madeira⁴. Esses documentos, conjugados com os contratos e com as notas fiscais de serviços, permitem concluir com segurança que as notas fiscais autuadas se referem à atividade de construção civil, com fornecimento de materiais incorporados às obras.

Tampouco constitui impedimento o fato apontado pela decisão recorrida de que as notas fiscais de serviços não discriminam detalhadamente os materiais. Como dito acima, a IN RFB nº 1.234/2012 distingue os “serviços prestados com emprego de materiais”, para os quais o inciso I do § 7º estabelece exigência específica de discriminação no contrato e no documento fiscal, da “construção por empreitada com emprego de materiais”, disciplinada pelo inciso II. Nessa última hipótese, não se exige a discriminação detalhada dos materiais empregados na nota fiscal. O que se exige é que o conjunto probatório demonstre se tratar de empreitada total com fornecimento dos materiais indispensáveis incorporados à obra.

A jurisprudência recente confirma esse exame do conjunto probatório. No Acórdão nº 1402-007.276, de 23/04/2025, contratos e notas fiscais que demonstravam obras de construção e materiais incorporados foram considerados suficientes para aplicação dos percentuais de 8% e 12%. Em sentido inverso, o Acórdão nº 1301-008.002, de 11/12/2025, manteve os 32% porque os contratos não comprovavam inequivocamente o fornecimento integral dos materiais; e os Acórdãos nº 1201-007.403 (citado anteriormente) e 1101-002.066 afastaram os percentuais reduzidos porque os objetos examinados consistiam predominantemente em manutenção de equipamentos, sistemas ou atividades que não configuravam obra de construção civil.

⁴ Listo alguns exemplos de materiais adquiridos pela Recorrente: Arines Artefatos da Cimento PRE LAJE 812 COM EPS sO8RECARGA; Votorantim Siderúrgica VERGALHAO CA50; Marfil Distribuidora MADEIRA MISTA-SERRADA.

Importante pontuar que a decisão recorrida estava correta diante da prova então disponível, pois os contratos indispensáveis à verificação da empreitada não haviam sido apresentados. As notas fiscais autuadas, de fato, não discriminavam os materiais utilizados, apenas indicavam o valor a eles correspondente, que representava 50% do total da nota. É o que se observa do exemplo abaixo:

PRESTADOR DE SERVIÇOS		
	CPF/CNPJ: 29.886.470/0001-86	Inscrição Municipal: 0.056.441-9
	Inscrição Estadual: 85074601	
	Nome/Razão Social: JETON CONSTRUÇÕES LTDA	
	Nome Fantasia: JETON CONSTRUÇÕES LTDA	
	Tel.: 21 22210198/22926589	
	Endereço: AVN EMBAIX ABELARDO BUENO 1340, SAL 607 - BARRA DA TIJUCA - CEP: 22775-023	
	Município: RIO DE JANEIRO	UF: RJ E-mail: jeton@jetonconstrucoes.com.br
TOMADOR DE SERVIÇOS		
	CPF/CNPJ: 33.540.014/0001-67	Inscrição Municipal: 0.189.106-5
	Inscrição Estadual: ---	
	Nome/Razão Social: UNIVERSIDADE DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO	
	Endereço: RUA SAO FRANCISCO XAVIER 524 - MARACANA - CEP: 20550-900	
	Tel.: (21) 2334-2194	
	Município: RIO DE JANEIRO	UF: RJ E-mail: financeiro@daf.uerj.br
DISCRIMINAÇÃO DOS SERVIÇOS		
FATURA REFERENTE A 4ª MEDIÇÃO DA EXECUÇÃO DE REFORMAS PARA A ADEQUAÇÃO DE PRÉDIO (CIEP) DESTINADO A UM CURSO DA FACULDADE DE ENGENHARIA, EM NOVO CAMPUS DA UNIVERSIDADE DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO, SITUADO NA RUA ARTUR GRAGANTINI - QUEIMADOS, CONFORME CONTRATO Nº 02/2014.		
MATERIAL - R\$ 65.196,97		
MÃO DE OBRA - R\$ 65.196,98		
RETENÇÃO PARA O INSS 11,00% SOBRE A MÃO DE OBRA - R\$ 4.293,78		
FATURA DUPLICATA Nº 499/2014		

A documentação juntada no recurso voluntário, contudo, supre essa deficiência e permite reconhecer, relativamente às notas fiscais autuadas, a aplicação dos percentuais de 8% para o IRPJ e 12% para a CSLL. Para que não haja dúvidas a respeito dessa conclusão, a tabela ilustrada a seguir enumera os objetos dos respectivos contratos, sua relação com cada nota fiscal e a cláusula que indica a responsabilidade da Recorrente pelo fornecimento integral do material:

Nota(s) Fiscal(is)	Contrato	Contratante	Objeto	Cláusula de fornecimento de materiais
NFs 169 e 175	Contrato nº 002/2014	UNIVERSIDADE DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO	"EXECUÇÃO DE REFORMAS PARA A ADEQUAÇÃO DE PRÉDIO (CIEP) DESTINADO A UM CURSO DA FACULDADE DE ENGENHARIA, EM NOVO CAMPUS DA UNIVERSIDADE DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO"	CLÁUSULA NONA – DAS OBRIGAÇÕES DA CONTRATADA: (...) k) se responsabilizar por todos os ônus, encargos e obrigações comerciais, fiscais, sociais, tributárias, trabalhistas e previdenciárias, ou quaisquer outras previstas na legislação em vigor, bem como por todos os gastos e encargos com material e mão de obra necessária à completa realização das obras , até a sua entrega perfeitamente concluída.
NF 170	Contrato nº 048/2013	SECRETARIA DE ESTADO DE OBRAS	Elaboração de projeto executivo e execução das obras de construção da 110ª DP de Teresópolis.	CLÁUSULA DÉCIMA – DAS OBRIGAÇÕES DA CONTRATADA: (...) k) se responsabilizar por todos os ônus, encargos e obrigações comerciais, fiscais, sociais,

				tributárias, trabalhistas e previdenciárias, ou quaisquer outras previstas na legislação em vigor, bem como por todos os gastos e encargos com material e mão de obra necessária à completa realização das obras , até a sua entrega perfeitamente concluída.
NFs 178 e 185	Contrato nº 015/2014	COMPANHIA ESTADUAL DE HABITAÇÃO DO RIO DE JANEIRO	Execução das obras/serviços, pelo regime de empreitada por preço unitário, tipo menor preço, com vistas à recuperação dos 11 blocos do Condomínio Residencial (...) compreendendo: administração local; mobilização, desmobilização e instalação provisória; serviços preliminares; recuperação de revestimentos; pinturas das fachadas e áreas comuns de 10 blocos e áreas de prismas dos 11 blocos; recuperação estrutural; recuperação de reservatórios , sendo 44 caixas d'água, 22 castelos d'água e barriletes; recuperação de cobertura dos 11 blocos; recuperação de esgotos no térreo; e serviços complementares, consistentes em recuperação de muros e pintura de grades .	CLÁUSULA NONA – DAS OBRIGAÇÕES DA CONTRATADA: (...) k) se responsabilizar por todos os ônus, encargos e obrigações comerciais, fiscais, sociais, tributárias, trabalhistas e previdenciárias, ou quaisquer outras previstas na legislação em vigor, bem como por todos os gastos e encargos com material e mão de obra necessária à completa realização das obras , até a sua entrega perfeitamente concluída.

Assim, mantenho o lançamento quanto ao reconhecimento das receitas no ano-calendário de 2014, mas dou provimento ao recurso quanto aos percentuais de presunção, para determinar que as bases de cálculo das receitas correspondentes às notas fiscais autuadas sejam recalculadas mediante a aplicação de 8% para o IRPJ e 12% para a CSLL.

3 Dispositivo

Pelo exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário quanto aos percentuais de presunção, para determinar que as bases de cálculo das receitas correspondentes às notas fiscais autuadas sejam recalculadas mediante a aplicação dos percentuais de presunção de 8% para o IRPJ e 12% para a CSLL.

ACÓRDÃO 1201-007.719 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10872.720171/2017-08

Assinado Digitalmente

Isabelle Resende Alves Rocha

DOCUMENTO VALIDADO