



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	12420.003441/2019-10
ACÓRDÃO	1102-002.160 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CORE ENGENHARIA E SERVICOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2014

LUCRO PRESUMIDO. CONSTRUÇÃO CIVIL. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO. EMPREITADA NA MODALIDADE TOTAL. REQUISITOS NÃO DEMONSTRADOS.

O percentual de 8% aplica-se às receitas de construção civil apenas quando contratada a empreitada na modalidade total, com fornecimento, pelo empreiteiro, de todos os materiais indispensáveis à execução da obra, incorporados a esta. Não atende ao requisito o contrato que exclui do encargo da contratada parte dos materiais de revestimento e que, além disso, determina o faturamento da compra dos materiais em nome da contratante.

DIVERGÊNCIA ECF x DCTF. ALEGAÇÃO DE ERRO DE PREENCHIMENTO DA PRÓPRIA ESCRITURAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

A retificação de declaração prestada pelo próprio sujeito passivo, quando dela resulte redução de tributo, depende da comprovação do erro em que se funde (art. 147, § 1º, do CTN). Não se desincumbe desse ônus a recorrente que junta notas fiscais de aquisição de materiais em montante incompatível com as obras contratadas e sem qualquer vinculação a cada uma delas.

DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE.

Admitidos e examinados os documentos apresentados com o recurso voluntário, e sendo eles suficientes para a formação do convencimento, não se justifica a conversão do julgamento em diligência, que não se presta a suprir o ônus probatório do sujeito passivo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinado Digitalmente

Cristiane Pires McNaughton – Relatora

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa, Cristiane Pires McNaughton, Cassiano Romulo Soares, Gustavo Schneider Fossati, Gabriel Campelo de Carvalho, Fernando Beltcher da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

A Recorrente foi submetida ao Procedimento Fiscal, denominado Fiscalização de Alta Performance (FAPE) – o qual assemelha-se à malha fiscal, para fins de revisão interna de suas informações declaradas para fins de verificação do cumprimento das obrigações tributárias. Assim, trata-se dos autos de infração em que fora identificada a Falta/Insuficiência de Declaração e Recolhimento de IRPJ e CSLL nos períodos de 06/2014, 09/2014, 12/2014 em face da constatação de divergência entre os valores de IRPJ/CSLL a pagar apurados na ECF e os débitos declarados em DCTF.

Conforme AR de fls. 123, em 15/05/2019 a Recorrente foi notificada dos autos de infração. Em 06/06/2019 apresentou Impugnação (fls. 15/17) sustentando os seguintes pontos:

Na Escrituração Contábil Fiscal - ECF referente ao ano calendário de 2014 a Receita oriunda da prestação de serviços de instalações com emprego de material, foi considerada na presunção de 32% de IRPJ e CSLL indevidamente tendo em vista que na atividade de construção por empreitada com emprego de materiais, a presunção correta para o IRPJ e CSLL seria de 8% e 12% respectivamente.

A Recorrente foi contratada por outra empresa para a construção de um empreendimento por meio de um contrato por empreitada total, no qual a contratada, além do pessoal, forneceria todos os materiais necessários, subsumindo-se, então, à IN de nº 1.700/2017,

cujas presunções de IRPJ e CSLL devem ser de 8% e 12% visto a natureza de sua prestação de serviço.

Após a apresentação de impugnação, às fls. 132/135 a DRF, em sede de despacho de revisão de ofício, manteve os lançamentos sob o fundamento de que a impugnação não surtiu os efeitos probatórios suficientes para comprovar o equívoco no cálculo dos tributos lançados.

Posteriormente, ao apreciar a defesa apresentada, os membros da 2ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 09, proferiram o Acórdão 109-022.021, fls. 141/148 que, por unanimidade de votos, julgaram-na improcedente mantendo os lançamentos do IRPJ e CSLL, com as respectivas multas.

A seguir, destacam-se os trechos relevantes do acórdão:

12. Na revisão de ofício a DRF proferiu o despacho de fls. 132/135, mantendo os lançamentos, sob a justificativa de que sob a justificativa de que a impugnação não contém comprovação suficiente para sustentar o equívoco no cálculo dos tributos lançados.

13. O exame da matéria indica que o lançamento não merece reparos.

14. A Administração Tributária já pacificou o entendimento de que a prestação de serviço de construção civil somente se sujeita ao percentual de presunção de 8% no caso de empreitada na modalidade total, ou seja, quando o empreiteiro fornece todos os materiais indispensáveis à execução da obra, sendo que tais materiais devem se incorporar à obra. À exceção dessa hipótese, às receitas de construção civil aplica-se o percentual de 32%. Essa regra foi introduzida pelo art. 1º da Instrução Normativa SRF nº 539, de 25/04/2005, que deu nova redação ao art. 32 da Instrução Normativa SRF nº 480, de 15/12/2004, e foi reiteradamente confirmada pela Cosit, mediante diversas Soluções de Consulta alinhadas a esse entendimento, como a de número 8, de 07/01/2014, a qual, por força do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1396, de 16/09/2013, tem efeito vinculante para a RFB. (...)

15. Às fls. 18/33 a impugnante juntou cópia de contratos firmados com GP Amador Empreendimento Imobiliário SPE Ltda e com Milton e Raimundo Bezerra. Analisando-se as cláusulas contratuais do primeiro contrato, constata-se que não se trata de empreitada na modalidade total, já que foi acordado que a empresa contratante forneceria parte dos materiais. (grifo nosso).

Quanto ao ônus probatório, destacou a DRJ que a impugnante, não logrou êxito em provar o alegado visto a ausência de notas fiscais de prestação de serviço, bem como qualquer outro documento que pudesse indicar os valores de receitas auferidas pelo contribuinte, além de não constar qualquer registro contábil dessas receitas.

A Recorrente foi intimada nas fls. 152/154, em 29/09/2024, pelo Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a RFB, com ciência em 09/09/2024 e, em 08/10/2024, interpôs Recurso Voluntário aduzindo, em síntese:

A decisão se fundamenta em insuficiência de documentos, motivo pelo qual a anexou integralmente ao Recurso Voluntário notas fiscais que comprovem a prestação dos serviços vinculados aos contratos apresentados, bem como das notas fiscais de compra dos materiais utilizados na execução desses serviços;

No ano-calendário de 2014, não estava obrigada a informar os registros contábeis no registro Q100 da Escrituração Contábil Fiscal (ECF), uma vez que seu faturamento foi inferior a R\$ 1.200.000,00, bem como não se enquadrava nos critérios de obrigatoriedade de ECD;

Os registros contábeis detalhados não foram apresentados, embora a base de cálculo e os valores devidos referentes ao IRPJ e à CSLL estejam devidamente dispostos na ECF;

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Cristiane Pires McNaughton**, Relatora.

Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais para sua admissão. Portanto, o conheço.

Mérito

O art. 15, § 1º, inciso III, alínea "a", da Lei nº 9.249/95 submete ao percentual de 32% as receitas de prestação de serviços em geral, ressaltando, quanto aos serviços de construção civil, a hipótese do § 2º combinado com o caput, de que resulta a aplicação do percentual de 8% quando há emprego de materiais. A definição do que se considera construção por empreitada com emprego de materiais consta do art. 1º, § 7º, inciso II, da Instrução Normativa SRF nº 480/2004, na redação da Instrução Normativa SRF nº 539/2005, e hoje do art. 33, § 1º, inciso II, alínea "d", da Instrução Normativa RFB nº 1.700/2017, invocada pela própria recorrente: contratação por empreitada de construção civil na modalidade total, fornecendo o empreiteiro todos os materiais indispensáveis à execução da obra, sendo tais materiais incorporados a ela. Regra equivalente aplica-se à CSLL, com o percentual de 12% (art. 34 da IN RFB nº 1.700/2017).

Esse entendimento foi reiterado na Solução de Consulta Cosit nº 8, de 07/01/2014, de efeito vinculante no âmbito da Receita Federal, e é o que tem prevalecido neste Conselho. Fora da modalidade total, as receitas de construção civil sujeitam-se ao percentual de 32%.

A ECF é declaração prestada pelo próprio sujeito passivo. A pretensão de retificá-la para reduzir tributo depende da comprovação do erro em que se funda, na dicção do art. 147, § 1º, do CTN, incumbindo ao impugnante instruir a defesa com os elementos de prova que possua (art. 16, inciso III, do Decreto nº 70.235/72). Não basta, assim, afirmar o equívoco: é preciso

demonstrar, quanto a cada parcela de receita, que a operação subjacente se enquadra na modalidade contratual que autoriza o percentual reduzido.

Os documentos de fls. 164/480 foram apresentados para contrapor razão de decidir surgida apenas na fase de julgamento, qual seja, a insuficiência probatória apontada na Informação Fiscal de fls. 132/135 e no acórdão recorrido, sobre a qual a Recorrente não teve oportunidade anterior de se manifestar. A hipótese amolda-se ao art. 16, § 4º, alínea "c", do Decreto nº 70.235/72 e, em atenção ao princípio da verdade material, admito a juntada e passo ao exame dos documentos.

Justamente porque admitidos e examinados, não vejo utilidade na conversão do julgamento em diligência. A documentação está integralmente nos autos, é autoexplicativa e permite, como se verá, a identificação exata das receitas em discussão e o confronto entre o que foi contratado, o que foi faturado e o que foi adquirido.

As quinze NFS-e juntadas foram emitidas pela Recorrente, sob a denominação anterior CORE Engenharia e Incorporações Ltda. ME, mas com o mesmo CNPJ 10.247.318/0001-25. Somadas por trimestre de competência, resultam nos seguintes valores: R\$ 192.968,35 nº 1º trimestre (NFS-e 109 e 111, período não alcançado pelo lançamento); R\$ 236.149,62 nº 2º trimestre (NFS-e 115, 117 e 118); R\$ 250.203,62 nº 3º trimestre (NFS-e 119, 121 e 122); e R\$ 474.900,84 nº 4º trimestre (NFS-e 124, 125, 126, 127, 130, 131 e 132, esta última emitida em 06/01/2015 com competência de dezembro de 2014).

O confronto desses totais com o demonstrativo de fl. 4 é revelador. Os valores coincidem, centavo a centavo, com as parcelas que a própria Recorrente ofereceu à tributação pelo percentual de 32% na ECF em cada um dos três trimestres autuados. Ou seja, longe de evidenciar erro de preenchimento, a documentação agora apresentada demonstra que a segregação feita na ECF obedeceu a critério deliberado, correspondente exatamente aos serviços faturados por meio das NFS-e, ao passo que as parcelas oferecidas a 8% e 12% (R\$ 545.000,00 2º trimestre e R\$ 785.000,00 3º trimestre) não encontram correspondência em qualquer documento fiscal juntado.

Das quinze notas juntadas, treze foram emitidas contra a GP Amador Empreendimento Imobiliário SPE Ltda., totalizando R\$ 1.006.066,02 no ano, dos quais R\$ 813.097,67 nos trimestres autuados. É, de longe, a parcela mais expressiva da receita em discussão, e quanto a ela o contrato afasta a pretensão recursal por duas razões autônomas.

A primeira já foi apontada pela decisão recorrida. A cláusula 3.1.1 estabelece que a contratada fornecerá, além do pessoal, os materiais necessários à concretização da obra, "exceto as cerâmicas, os porcelanatos e as pastilhas de revestimento dos pisos e das paredes de toda a obra, que serão fornecidos pela contratante", obrigação reiterada na cláusula 7.2. Não se trata de exclusão marginal: o revestimento de pisos e paredes de trinta e duas residências e das áreas comuns constitui material indispensável à execução e destinado a incorporar-se à obra. Ausente, portanto, o requisito do fornecimento da totalidade dos materiais.

A segunda razão é ainda mais decisiva e não foi enfrentada na decisão recorrida. A cláusula 7.3.1 do mesmo contrato dispõe que "as partes ajustam que a CONTRATADA deverá efetuar o faturamento da compra de materiais e equipamentos em nome da CONTRATANTE, totalizando o valor aproximado de R\$ 2.350.000,00". Vale dizer: metade do valor global do contrato, que é de R\$ 4.700.000,00, corresponde a materiais e equipamentos cuja aquisição, por expressa estipulação das partes, seria faturada em nome da contratante, e não da Recorrente. Materiais adquiridos em nome do dono da obra não são fornecidos pelo empreiteiro no sentido exigido pela norma de regência, nem compõem a receita bruta da contratada, o que explica, aliás, a ordem de grandeza dos valores faturados nas medições mensais.

As cerca de trezentas notas fiscais de aquisição juntadas às fls. 179/480 estão emitidas contra o CNPJ da Recorrente e referem-se a compras realizadas ao longo de 2014, somando valor da ordem de R\$ 320.000,00. O montante, ao invés de confirmar a tese recursal, a infirma: é manifestamente incompatível com o fornecimento da totalidade dos materiais de duas obras contratadas por R\$ 4.700.000,00 e R\$ 845.000,00, e é coerente com o quadro contratual descrito no item anterior, em que o grosso dos materiais seria faturado em nome da contratante. Acresce que nenhuma dessas notas está vinculada a qualquer das duas obras, seja por identificação do local de entrega, seja por controle de aplicação, seja por qualquer demonstrativo de correlação elaborado pela Recorrente.

As NFS-e 125 e 132, no total de R\$ 148.156,41, ambas com competência nº 4º trimestre de 2014, foram emitidas contra Milton e Raimundo Bezerra Transportes de Cargas e Serviços Ltda. (CNPJ 41.603.531/0001-56) e têm por discriminação o "serviço de construção da Residência Ângela Bezerra". O contrato juntado para amparar essa parcela prevê, na cláusula 3.1.1, que a contratada fornecerá, além do pessoal, todos os materiais necessários à concretização da obra, o que, no plano contratual, satisfaz o requisito da modalidade total.

Ocorre que a prova documental não se completa. O contrato foi celebrado com pessoa física (André Augusto Pereira Gondim Bezerra, casado com Ângela Cristina Fonseca Patrão Bezerra), ao passo que as notas fiscais foram emitidas contra pessoa jurídica diversa, sem que a Recorrente tenha esclarecido a razão da divergência entre o contratante e o tomador do serviço. Além disso, e principalmente, permanece a ausência já apontada no item 6.3: não há nos autos qualquer elemento que permita identificar quais materiais teriam sido empregados nessa obra específica, sendo insuficiente, para tanto, um conjunto indistinto de notas de entrada que atende simultaneamente às duas obras e que, no total do exercício, não alcança sequer metade do valor do contrato da residência.

Registro, por fim, que a redução de 60% da base de cálculo do ISS consignada nas notas de serviço decorre de norma municipal e não supre a demonstração dos pressupostos previstos na legislação federal para a adoção dos percentuais reduzidos.

A Recorrente não se desincumbiu do ônus de comprovar o erro que atribui à sua própria escrituração. Quanto à parcela mais expressiva da receita em litígio, a documentação dos

autos demonstra o oposto do alegado, pois o contrato exclui do encargo da contratada materiais indispensáveis à obra e determina que a aquisição do restante seja faturada em nome da contratante. Quanto à parcela remanescente, a prova é incompleta e não permite vincular aquisições de materiais à obra a que se referem as notas fiscais de serviço. Mantém-se, pois, a exigência.

O decidido em relação ao IRPJ aplica-se integralmente à CSLL, dada a identidade da matéria fática e do fundamento jurídico dos lançamentos.

Dispositivo

Ante o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Cristiane Pires McNaughton