



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	12420.006632/2019-33
ACÓRDÃO	1102-002.159 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CONSTRUTORA CAMPANHA DE MORAES 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. EXECUÇÃO POR ADMINISTRAÇÃO.

O percentual de presunção de 8% alcança as receitas de construção civil contratada por empreitada na modalidade total, assim entendida aquela em que o empreiteiro fornece todos os materiais indispensáveis à execução da obra, os quais a ela se incorporam. A execução por regime de administração, remunerada por gerenciamento e supervisão, com aquisição de materiais por conta do contratante ou mediante reembolso, sujeita-se ao percentual de 32%.

LUCRO PRESUMIDO. DIVERGÊNCIA ENTRE ECF E DCTF. ALEGAÇÃO DE ERRO NO PREENCHIMENTO DA PRÓPRIA DECLARAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

Cabe ao contribuinte que alega erro em declaração por ele prestada demonstrá-lo de forma inequívoca, com documentação hábil e correlacionada às receitas oferecidas à tributação. Não comprovada a modalidade contratual que autoriza o percentual reduzido, mantém-se o lançamento fundado na divergência entre os valores informados na ECF e os débitos confessados em DCTF.

RECEITAS DE ATIVIDADES DIVERSIFICADAS. AUSÊNCIA DE SEGREGAÇÃO.

A aplicação de percentual de presunção por atividade pressupõe a identificação da parcela da receita bruta correspondente a cada uma delas. Não demonstrada a segregação, não há como acolher, nem mesmo parcialmente, a pretensão de redução do percentual.

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 de IRPJ (fls. 2/5) e CSLL (fls. 6/9), em que fora apurada a Falta/Insuficiência de Declaração e Recolhimento de IRPJ e CSLL: nos períodos de 09/2014, 12/2014 em face da identificação de divergência entre os valores de IRPJ/CSLL a pagar informados na ECF, respectivos débitos declarados em DCTF e Declarações de Compensações (DCOMP), nas fls. 02/09.

A fiscalização explica que a diferença se deu em razão de a Recorrente ter informado o percentual de 32% na ECF, mas, na DCTF, ter declarado o percentual de 8% para IRPJ e 12% para a CSLL. Ressalta que, no Lucro Presumido, nas hipóteses em que a receita seja proveniente da prestação de serviços, aplica-se o coeficiente de presunção de 32%.

Conforme AR de fls. 11, a Recorrente foi notificada dos autos de infração. Em 24/06/2019 apresentou Impugnação (fls. 15/26) sustentando, em síntese, que errou no preenchimento de sua ECF, vez que informou, para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL sobre o lucro presumido, valores de receita bruta sujeita à presunção de lucro ao

percentual de 32% em vez de informar valores de receita bruta sujeita à presunção de lucro aos percentuais de 8%, no caso do IRPJ, e de 12%, no caso da CSLL, coeficientes estes que, afirma, seriam os adequados, vez que presta serviços de construção civil por empreitada (fls. 15/26).

É mister salientar que o FAPE possui a previsão de revisão de ofício, pela DRF, após a apresentação de Impugnação, nos termos do Anexo I da Norma de Execução Conjunta Cofis/Codac nº 05, de 22/07/2019, motivo pelo qual às fls. 317/324 a DRF, em sede de despacho de revisão de ofício, manteve os lançamentos sob o fundamento de que não houve erro na indicação do percentual da receita bruta na ECF.

Posteriormente, ao apreciar a defesa apresentada, os membros da 2ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 09, proferiram o Acórdão 109-021.988, fls. 332/342 que, por unanimidade de votos, julgaram a impugnação improcedente mantendo os lançamentos do IRPJ e CSLL, com as respectivas multas.

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

15. Em suma, a condição para que o empreiteiro se beneficie do percentual de presunção de 8% é que o serviço seja de “empreitada na modalidade total”, isto é, quando o prestador do serviço fornece “todos os materiais indispensáveis à execução da obra, sendo que tais materiais devem se incorporar à obra”.

16. Assim, engana-se a impugnante, quando alega que bastaria comprovar se houve o emprego de materiais em qualquer quantidade indispensáveis à execução dos serviços. E que a própria atividade por ela exercida (construção de edifícios) já pressupõe que a prestação de serviço se enquadra ao conceito estabelecido pela legislação, uma vez que aplica os materiais indispensáveis à execução do objeto que foi contratada e, os mesmos são incorporados à obra através de aplicação pela própria Impugnante. Há dois erros na interpretação da interessada. Primeiro, ao pensar que os materiais indispensáveis à execução e incorporados à obra podem ser por ela fornecidos em qualquer quantidade, já que a condição é que o empreiteiro forneça todos os materiais. Segundo, que a atividade de construção civil já pressuporia o enquadramento no percentual favorecido, eis que há condições para tanto.

17. Além do entendimento equivocado, as provas apresentadas pela impugnante, demonstram que os serviços por ela prestados não fazem jus ao percentual de 8%. O contribuinte foi intimado, pelo Termo de Diligência Fiscal de fls. 74/76, a apresentar cópia dos contratos de prestação de serviços de construção civil por empreitada, cópia das notas fiscais de sua emissão referente às obras, cópia de notas fiscais referentes à aquisição de todos os materiais empregados nas obras, e escrituração contábil comprovando o efetivo recebimento dos valores pagos pelos tomadores dos serviços.

(...)

19. Ora, o contrato por “regime de administração” não atende ao requisito da “empreitada na modalidade total”.

20. Efetivamente, o contribuinte apresentou documentação relativa a 6 obras, sendo que, em todas, constata-se que o prestador do serviço não cumpriu a condição de fornecer “todos os materiais indispensáveis à execução da obra, sendo que tais materiais devem se incorporar à obra”.

Após, a DRJ destrincha os contratos colacionados pela Recorrente e destaca:

21. No contrato com a Dovel Fundo de Investimento Imobiliário, cópia às fls. 81/95, verifica-se que as notas fiscais da aquisição de materiais foram emitidas em nome da contratante.

22. Os contratos com as contratantes Eversoft Indústria e Comércio de Plásticos Ltda, Francisco José Robertson Pinto e Opportunity Fundo De Investimento Imobiliário foram feitos de forma verbal, em que a contratante pagou pelos serviços de gerenciamento e supervisão, além de reembolsar despesas com aquisição de materiais e contratação de mão-de-obra.

23. No contrato com a Fundação Bio Rio, cópia às fls. 271/279, verifica-se que a contratante pagou reembolsos de despesas com aquisição de materiais e contratação de mão-deobra.

24. No contrato com o Condomínio Do Edifício Ouvidor Center, à fls. 292/300, a contratante pagou reembolsos de despesas com aquisição de materiais e contratação de mão-deobra.

25. Tudo considerado, entendo que não restou caracterizado nenhum erro cometido na indicação do percentual de receita bruta na ECF.

A Recorrente foi intimada nas fls. 348/349, conforme AR recebido em 27/08/2024 e, em 26/09/2024, interpôs Recurso Voluntário aduzindo, em síntese, que:

- i) Não houve, na espécie, qualquer falta ou insuficiência de recolhimento do imposto/contribuição, mas, tão somente, mera informação inexata na Escrituração Contábil Fiscal (ECF), já que, escoreitos os valores declarados nas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) e devidamente recolhidos pela Recorrente, no Calendário Fiscal, conforme faz prova os comprovantes de arrecadação juntado às fls. 32/35.
- ii) A suposta diferença se deu em razão de ter informado na ECF, o percentual de 32%, quando o correto seria o percentual de 8% (oito por cento) para o IRPJ e 12% (doze por cento) para a CSLL.
- iii) Conforme o entendimento da doutrina e dos tribunais nacionais, a base de cálculo presumida é de 32% para receitas de serviços e de 8% para atividades industriais e comerciais. Este coeficiente reduzido de 8% deve ser estendido às sociedades de construção civil por empreitada — como é o caso da Recorrente — desde que estas forneçam e incorporem materiais indispensáveis à execução da obra.

- iv) Nos termos da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 1999, entende-se obra de construção civil, a construção, a demolição, a reforma, a ampliação de edificação ou qualquer outra benfeitoria agregada ao solo ou ao subsolo.
- v) Os serviços prestados pela Sociedade Recorrente (construção de edifícios) efetivamente se enquadram como serviços de construção civil, com o emprego de materiais em qualquer quantidade indispensáveis à execução dos serviços, e que foram incorporados à obra através de aplicação pela própria Recorrente, conforme comprovado pelas notas fiscais dos materiais empregados nas obras executadas (fls. 36/70)
- vi) Eem relação aos documentos de fls. 36/70, a 2ª Turma se equivocou quanto ao contrato por “regime de administração” não atender ao requisito da “empreitada na modalidade total”, em razão da Recorrente não ter, supostamente cumprido com a condição de fornecer todos os materiais indispensáveis à execução da obra, e incorporados à obra.
- vii) O equívoco persiste ainda em relação à contratante Dovel Fundo de Investimento Imobiliário (fls. 81/95), ao sustentar que as notas fiscais da aquisição de materiais foram emitidas em nome da contratante, o que não se coaduna com a realidade dos fatos, já que, não só as obras foram realizadas com emprego de materiais, conforme se verifica das Notas Fiscais emitidas pela Recorrente para a Contratante, juntada às fls. 97/107, como as Notas Fiscais de aquisição dos materiais e serviços incorporados às obras, foram adquiridos e pagos pela empresa Recorrente.
- viii) As Notas Fiscais dos materiais e serviços utilizados e incorporados às obras que foram emitidas em nome da Contratante Dovel foram todas quitadas pela Recorrente, conforme se verifica da planilha e comprovantes de fls. 151/171.
- ix) As Notas Fiscais dos materiais e serviços utilizados e incorporados às obras contratadas por empreitada na modalidade total, conforme fls. 108/150.
- x) Em relação ao Contratante Francisco José Robertson Pinto, conforme se verifica da discriminação dos serviços da Nota Fiscal de fl. 213, não há qualquer indicação de reembolso de material e contratação de mão de obra, mas, tão somente, a execução dos serviços de reparação, bem como todo o material empregado e incorporado à obra, constam das Notas Fiscais emitidas em nome da Recorrente, conforme se infere de fls. 214 a 255.
- xi) Corroborar o alegado a Nota Fiscal de fl. 226, constando a entrega no endereço da obra (Av. Vieira Souto, 526, Apto. 501, Ipanema), de materiais que, indubitavelmente, são incorporados à obra, como tijolo e argamassa, assim como o comprovante de pagamento do referido material, pela empresa Recorrente à fl. 225 e que aos materiais cujas Notas Fiscais foram adquiridos em nome do referido Contratante, foram todos pagos pela empresa Recorrente, conforme comprovado às fls. 256/269.

É o relatório.

VOTO

1 Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo. Presentes os demais requisitos legais para sua admissibilidade, conheço o recurso.

2 Contexto fático

Discute-se, no presente caso, apenas se as receitas auferidas pela Recorrente no ano-calendário de 2014 comportam os percentuais de presunção de 8% para o IRPJ e de 12% para a CSLL, como confessado em DCTF, ou os de 32%, como escriturado na ECF e adotado no lançamento.

Registro, desde logo, que a origem do lançamento não é a ECF isoladamente considerada. A divergência entre a ECF e a DCTF foi o parâmetro que deflagrou o procedimento, mas a exigência foi precedida de diligência fiscal, com intimação para apresentação de contratos, notas fiscais de prestação de serviços, notas fiscais de aquisição de materiais e escrituração contábil (Termo de fls. 74/76), e ainda passou por revisão de ofício (fls. 317/324). Houve, portanto, verificação da situação material, e não simples cotejo de declarações.

Assentado isso, importa fixar a quem cabe a prova. A ECF é declaração prestada pela própria contribuinte. Quem alega erro em declaração que ela mesma apresentou, para reduzir tributo, deve comprovar o erro em que se funda, na dicção do art. 147, § 1º, do CTN, e instruir a defesa com os elementos correspondentes, nos termos do art. 16, III e § 4º, do Decreto nº 70.235/1972. Não se trata de presumir contra a contribuinte, mas de reconhecer que a alegação de erro é constitutiva do direito por ela invocado.

3 Percentual de presunção aplicável às receitas de construção civil

A base de cálculo do IRPJ no lucro presumido corresponde, como regra, a 8% da receita bruta (art. 15, caput, da Lei nº 9.249/1995), percentual que sobe para 32% na prestação de serviços em geral (art. 15, § 1º, III, "a"). Para a CSLL, a sistemática é a mesma, com 12% como regra e 32% para as atividades do art. 15, § 1º, III (art. 20 da mesma lei). Quando a pessoa jurídica exerce atividades diversificadas, aplica-se o percentual correspondente a cada uma delas (art. 15, § 2º).

A construção civil executada por empreitada com emprego de materiais foi tratada como atividade que atrai o percentual de 8%, e não o de serviços em geral. O conteúdo dessa expressão está no art. 1º, § 7º, II, da Instrução Normativa SRF nº 480/2004, com a redação da Instrução Normativa SRF nº 539/2005, que a define como 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. Embora aquela instrução normativa discipline a retenção na fonte, seu art. 32, II, expressamente ressaltou os serviços de construção por empreitada com emprego de materiais, de modo a projetar essa definição sobre os percentuais de presunção do art. 15 da Lei nº 9.249/1995. O entendimento foi reafirmado pela Solução de Consulta Cosit nº 8, de 07/01/2014, vinculante para a administração tributária, e hoje está consolidado no art. 33, § 1º, II, "d", e IV, "d", da Instrução Normativa RFB nº 1.700/2017, que situa expressamente a construção por administração, a empreitada unicamente de mão de obra e a empreitada com emprego parcial de materiais no percentual de 32%.

A Recorrente opõe a esse conjunto o Ato Declaratório Cosit nº 6, de 1997, para sustentar que bastaria o emprego de materiais em qualquer quantidade. O argumento não se sustenta por duas razões. A primeira é cronológica e de especialidade: a definição de construção por empreitada com emprego de materiais veio a ser expressamente fixada em 2005, e é ela que rege os fatos geradores de 2014. A segunda foi bem-posta pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão nº 9101-002.541, de 07/02/2017, ao registrar que aquele ato declaratório cuida do percentual aplicável para determinação da base de cálculo do imposto de renda mensal¹, e não do lucro presumido, além de reafirmar que, para o percentual de 8%, a contratação por empreitada deve ser na modalidade total, com fornecimento pelo empreiteiro de todos os materiais indispensáveis à execução da obra.

Acrescento que, mesmo que se acolhesse a leitura da Recorrente, o ato declaratório invocado pressupõe contratação por empreitada. E é exatamente esse pressuposto que falta no caso concreto, como passo a demonstrar.

3.1 Prova produzida

Duas premissas do Recurso Voluntário não resistem ao exame dos autos.

A primeira é a de que a empreitada total se vincularia à atividade, e não à obra. A norma é clara ao dizer o contrário. Fala em fornecimento de todos os materiais indispensáveis à execução da obra, incorporados a ela. A modalidade de contratação se afere contrato a contrato, obra a obra, e não pelo objeto social ou pelo CNAE da pessoa jurídica. O enquadramento da Recorrente como empresa de construção civil, aliás, não é o ponto controvertido. O ponto é o regime sob o qual as obras foram contratadas e executadas.

¹“Destaco, por fim, que as referências feitas pela recorrente ao Ato Declaratório Normativo (Cosit) nº 30, de 1999, e ao Ato Declaratório Normativo (Cosit) nº 6, de 1997, são impertinentes, uma vez que, aquele, se refere ao Simples Nacional (“vedação ao exercício da opção pelo SIMPLES, aplicável à atividade de construção de imóveis”), e, este, ao lucro real (“percentual a ser aplicado sobre a receita bruta para determinação da base de cálculo do imposto de renda mensal”), mas não ao lucro presumido, como é o presente caso.”

A segunda é a de que os elementos juntados demonstrariam o fornecimento integral de materiais. Ocorre que a própria Recorrente, ao responder ao Termo de Diligência Fiscal, afirmou que as obras eram realizadas na modalidade de execução pelo regime de administração com preço máximo garantido, com aquisição de material, em alguns casos, em nome do contratante (fls. 78/79). A declaração é da interessada e descreve regime contratual distinto da empreitada. Na execução por administração, o construtor assume a gestão da obra e é remunerado por essa atuação, correndo os materiais e a mão de obra por conta do dono da obra, ainda que antecipados pelo administrador e depois reembolsados. Não é a hipótese em que o empreiteiro entrega obra pronta por preço global que engloba os materiais por ele fornecidos.

As notas fiscais trazidas no próprio recurso confirmam esse regime, em vez de infirmá-lo. A nota fiscal nº 480, de 10/12/2014, emitida para a Dovel Fundo de Investimento Imobiliário (fl. 107), discrimina "gerenciamento, apoio técnico e mão de obra" para instalação de piso elevado, com destaque do valor da mão de obra. A nota fiscal nº 473, de 10/11/2014, emitida para Francisco José Robertson Pinto (fl. 213), discrimina "gerenciamento e supervisão de engenharia" para a execução de serviços de reparação e reforma de imóvel. O que a Recorrente faturou, e o que compôs a receita bruta oferecida à tributação, foi gerenciamento, supervisão e mão de obra. Se os materiais tivessem sido por ela fornecidos na condição de empreiteira, integrariam seu custo e o preço da obra, e comporiam a receita bruta faturada, o que não se verifica nos documentos por ela mesmos selecionados.

O argumento de que as notas fiscais de materiais emitidas em nome dos contratantes foram pagas pela Recorrente não altera essa qualificação. Ao contrário. A emissão da nota em nome do dono da obra revela que a aquisição se deu por conta dele, sendo o pagamento feito pela construtora antecipação sujeita a reembolso, exatamente o que se espera do regime de administração declarado às fls. 78/79. A titularidade jurídica da aquisição, e não quem materialmente liquida a fatura, é o que define por conta de quem os materiais foram fornecidos.

Quanto às obras contratadas verbalmente com Eversoft Indústria e Comércio de Plásticos Ltda. e com Opportunity Fundo de Investimento Imobiliário, a recorrente informou ter utilizado material remanescente de estoque, sem necessidade de aquisição de novos materiais. Além de a informação, por si, não demonstrar o fornecimento de todos os materiais indispensáveis àquelas obras, não veio acompanhada de escrituração que permitisse identificar quais materiais foram baixados do estoque e em que obra foram aplicados.

Os contratos com a Fundação Bio Rio (fls. 271/279) e com o Condomínio do Edifício Ouvidor Center (fls. 292/300), nos quais a decisão recorrida constatou reembolso de despesas com materiais e mão de obra, sequer foram enfrentados no Recurso Voluntário. O mesmo vale para o ajuste com a Opportunity. As constatações da DRJ quanto a essas contratações permanecem, portanto, sem contraposição.

Resta a menção genérica, no recurso, às notas fiscais de fls. 108/150, apresentadas como referentes a obras contratadas por empreitada na modalidade total. A alegação não vem

acompanhada dos respectivos contratos, não identifica as obras nem os tomadores, e não estabelece qualquer correlação entre esses documentos e as receitas escrituradas em cada trimestre. Prova produzida por amostragem, sem vínculo demonstrado com a receita oferecida à tributação, não permite reconstituir a base de cálculo pretendida.

3.2 Da impossibilidade de acolhimento parcial

Ainda que se admitisse, por hipótese, que alguma das obras tivesse sido contratada por empreitada na modalidade total, o recurso não poderia ser acolhido nem em parte. A Recorrente aplicou o percentual de 8% sobre a integralidade da receita bruta do 3º e do 4º trimestres de 2014, sem qualquer segregação por atividade, como exigiria o art. 15, § 2º, da Lei nº 9.249/1995. Não indicou, sequer por aproximação, qual parcela da receita de cada trimestre teria origem em contratação por empreitada total e qual decorreria de gerenciamento, supervisão e administração de obras. Sem essa demonstração, não há como redimensionar a exigência.

4 Dispositivo

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Cristiane Pires McNaughton