



**Processo nº** 12897.000579/2009-99  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1402-005.281 – 1<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 4<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária  
**Sessão de** 19 de janeiro de 2021  
**Recorrente** GEODRILL ENGENHARIA LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL**

Ano-calendário: 2005

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 (IRPJ) de 8% (oito 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, **por unanimidade de votos**, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer deva ser aplicado o percentual de 8% do Lucro Presumido sobre as receitas referentes às notas fiscais nºs 836 e 972, no valor total de R\$ 36.339,07

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Junia Roberta Gouveia Sampaio – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogério Borges, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Evandro Correa Dias, Paula Santos de Abreu, Iágalo Jung Martins, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Luciano Bernart e Paulo Mateus Ciccone

## Relatório

Trata o presente processo do lançamento do imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ) no valor de R\$ 62.407,47 e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) de R\$ 19.565,84, ambos do exercício de 2006, ano-base de 2005, com aplicação da multa de ofício de 75% acrescido do juros de mora e de cuja ciência o contribuinte firmou em 01/09/2009.

Os autos de infração apontam para as seguintes irregularidades do contribuinte: aplicação indevida de coeficiente de 8% sobre a receita bruta para determinação do lucro, percentual esse que é de 32%, com infração aos artigos 518 e 519 do RIR/99 (IRPJ) e art. 22 da lei nº 10.684/03 e art. 37 da Lei nº 10.637/02 (CSLL),

De acordo com o relatório fiscal, As notas fiscais foram apresentadas e analisadas pela fiscalização e, para algumas delas, relacionadas no próprio termo, a empresa não teria logrado comprovar o emprego de materiais e, portanto, para as receitas delas provenientes aplicar-se-ia o percentual de 32% para formação da base de cálculo do imposto de renda e não de 8%.

Cientificada, a contribuinte apresentou impugnação, na qual alega, resumidamente, que:

- a) é empresa que, conforme cláusula 2º de seu contrato social, se dedica à construção civil, notadamente à obras de contenção de encostas, construção de estacas escavadas e injetadas, desmonte de rocha e solo, obras de saneamento básico, terraplanagem, pavimentação e drenagem, construção de sistemas de abastecimento d'água, esgotamento sanitário, bem como serviços que envolvem a perfuração, como sondagens, injeção de tirantes e estacas, dentre outros;
- b) o Ato Declaratório Normativo nº 6, de 13.1.1997 estabeleceu que as empresas que realizam construção por empreitada estão sujeitas à regra geral, aplicando percentual de 8% (oito por cento) sobre sua receita bruta para apuração da base de cálculo do IRPJ, quando há emprego de materiais, em qualquer quantidade, na realização das obras que realiza por empreitada”; sendo que não é feita qualquer distinção entre materiais, tampouco estabelecida uma quantidade mínima para que o contribuinte esteja apto a aplicar sobre sua receita bruta o percentual de 8% (oito por cento) para apuração da base de cálculo do IRPJ;
- c) o Ilmo. Fiscal Autuante realizou uma análise superficial dos contratos celebrados e das notas fiscais emitidas, se apegando a pontos pouco relevantes para negar o direito à aplicação do percentual regular de 8% (oito por cento) da receita para apuração da base de cálculo do IRPJ;
- d) a Impugnante é empresa focada e especializada em atividades que envolvem perfuração, seja de solo, de rocha, injeção de estacas, tirantes e etc. Praticamente 90% (noventa por cento) de suas atividades são voltadas para realização de serviços que envolvem perfuração e os trabalhos de construção civil, sejam de edificações, construção de estradas, portos, urbanização, contenção de encostas, reforço de fundação, instrumentação de maciços rochosos, dentre tantos outros, são precedidos por serviços de perfuração;

- e) A perfuração, portanto, serve para a instalação de Tirantes, Drenos, Drenos profundos, Medidores de Nível D'água, Inclinômetro e etc., elementos fundamentais para realização de sondagens a percussão e rotativas. Em todos esses procedimentos de perfuração são empregados ferramentas, equipamentos e materiais, de portes diversos, essenciais ao perfeito andamento e conclusão das perfurações.;
- f) D. Fiscal Autuante por inúmeras vezes apegava-se ao fato de que esses materiais não foram entregues exatamente no local da obra realizada, em atentar-se para o fato de que a Impugnante possui depósito próprio e que, por óbvio, pode receber os materiais para posterior emprego nas obras que está realizando. Até mesmo porque, muitas das obras que realiza são em locais de difícil acesso e/ou com pouco espaço para estoque de materiais, razão pela qual, diariamente, a Impugnante carrega para o local da efetiva prestação de serviço somente a quantidade necessária para aquele dia de serviço;
- g) nos serviços realizados pela Impugnante, notadamente todos aqueles que envolvem perfuração, há o efetivo emprego de materiais e não apenas a aplicação de mão de obra. Tecnicamente falando, a essencialidade desses materiais para realização de serviços de perfuração — que pode ser confirmada por qualquer técnico em engenharia civil — já é razão suficiente para que se conclua pela improcedência do Auto de Infração de IRPJ decorrente do Mandado de Procedimento Fiscal nº 2008044664.
- h) soluções de consultas da RFB já se manifestaram quanto à aplicação do percentual de 8% sobre a receita de serviços para empresas que prestam serviços de sondagem do solo, empresas de mineração e nas atividades de perfuração, tubulação e instalação de equipamentos para poços artesianos, por empreitada, com utilização de materiais próprios, para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ;
- i) caso se entenda necessário e em respeito ao princípio da ampla defesa e da verdade material, o julgamento da presente deve ser convertido em diligência para realização de perícia técnica de engenharia civil, a qual demonstrará que sempre há o emprego dos materiais mencionados pela Impugnante.

O julgamento foi convertido em diligência através da Resolução s/nº, de 9 de abril de 2012, fls. 941/2, para que fosse designado perito da União, nos termos do parágrafo 1º do artigo 16 do Decreto 70235/72. No entanto, o processo foi devolvido pela unidade de destino nos seguintes termos:

Devolva-se o presente processo à 5<sup>a</sup> Turma da DRJRJOI, tendo em vista que não cabe ao corpo técnico do sistema de fiscalização a realização de perícia técnica na área de engenharia, conforme solicitado.

Trata-se do Ato Declaratório Executivo-ADE DRF/NIU nº 135.694, de 10.09.2014 (fls.3), de exclusão do Simples Nacional a partir de 01.01.2015, em face de débito não previdenciário, em cobrança na PGFN: inscrição nº 70.4.14.008463 (fls.10).

O contribuinte tomou ciência do ADE em 29.09.2014 (fls.12).

Em 24.10.2014, apresentou Manifestação de Inconformidade-MI (fls.2). Diz que o débito foi pago em 19.07.2012 (fls.8).

Em 31 de julho de 2015, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I (RJ) , negou provimento à manifestação de inconformidade. A decisão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. EXCLUSÃO DA LIDE.  
MANUTENÇÃO DO LANÇAMENTO.

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2005

LUCRO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. EMPRESA DE CONSTRUÇÃO CIVIL QUE PRESTA SERVIÇOS PARTE COM E PARTE SEM APLICAÇÃO DE MATERIAIS. PERCENTUAL APLICÁVEL.

O percentual a ser aplicado sobre a receita bruta para apuração da base de cálculo do lucro presumido na atividade de prestação de serviço de construção civil é de 32% (trinta e dois por cento) quando houver emprego unicamente de mão de obra, e de 8% (oito por cento) quando houver emprego de materiais, em qualquer quantidade. Não havendo provado o fisco que as atividades desenvolvidas pela pessoa jurídica se realizavam sem o emprego de materiais, cabe a aplicação do percentual de 8% sobre a receita bruta.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2005

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

A tributação reflexa é matéria consagrada na jurisprudência administrativa e amparada pela legislação de regência, devendo o entendimento adotado em relação aos respectivos Autos de Infração acompanharem o do principal em virtude da íntima relação de causa e efeito.

Cientificada, a contribuinte apresentou o Recurso Voluntário de fls. 1024/1037 na qual alega, individualizadamente, que os serviços prestados nas notas fiscais não excluídas do lançamento pela DRF também o foram com a utilização de materiais.

É o relatório

**Voto**

Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio, Relatora.

O recurso preenche os pressupostos legais de admissibilidade, motivo pelo qual, dele conheço.

**1) DA DECISÃO RECORRIDA**

Conforme exposto no relatório, a Recorrente é pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, trimestralmente e foi objeto de lançamento ex ofício do IRPJ e CSLL relativo ao exercício de 2006, ano-base de 2005, segundo o autuante, por ter aplicado indevidamente o coeficiente de 8% sobre a receita de sua atividade para formação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. De acordo com o relatório fiscal, o percentual correto seria de 32%, lançando de ofício com base nesse percentual e compensando o valor apurado pelo contribuinte e por ele recolhido. A base para a autuação foi o inciso III, alínea "a", do mesmo artigo 15 da Lei nº 9.249/95

O Termo de Constatação de Infrações de fls. 309 e seguintes em que, basicamente, descreve as atividades da interessada em que houve prestação de serviços com e sem emprego de materiais. Amparado no ADN COSIT nº 6/1997, a fiscalização entendeu que alguns dos serviços prestados o foram unicamente com utilização de mão de obra e sem que tenha havido o emprego de materiais e sobre as receitas desses serviços aplicou o percentual de 32% para formação da base de cálculo do IRPJ e CSLL

Argumenta a fiscalização que não houve comprovação por parte da interessada do emprego de material, seja por falta de indicação do local onde os materiais deveriam ser entregues, ou por indicar o endereço da interessada, seja por não terem sido apresentado as propostas ou contratos de prestação de serviços respectivos, seja por não ter havido correspondência entre notas fiscais de compra de materiais com determinada obra.

A decisão recorrida, no entanto, entendeu que os critérios utilizados pela autoridade fiscal não eram absolutos e que, no caso em tela, melhor seria analisar o próprio processo produtivo da empresa para que se chegasse a conclusão de que a mesma utiliza, ou não, materiais quando da prestação de serviço. Todavia, tendo em vista que não foi possível a realização de perícia técnica por ele solicitada, analisa o trabalho fiscal com os elementos constantes dos autos, firmando as seguinte conclusões:

19.1.1 – quanto à correspondência entre notas fiscais de compra e de faturamento, meu entendimento é de que não definem necessariamente a aplicação ou não de materiais na prestação de serviços em uma obra específica, pois a pessoa jurídica tem liberdade para fazer estoques de materiais que virá a aplicar em suas obras, segundo critérios de conveniência e oportunidade para racionalização de custos e logística; por outro lado, não ficou claro para esse julgador o que o autuante quis dizer com a sigla IG e o que ela representaria para a autuação. Concluo que o critério utilizado pelo autuante para a autuação deixa margens a dúvidas, não é um critério absoluto para determinação de que a empresa não utilizou materiais em tais ou quais obras em que prestou serviço;

19.2. quanto às notas fiscais de faturamento descritas na planilha “Notas Fiscais 2005”, elaborada pela empresa: segundo o autuante, “*a empresa não consegui comprovar o emprego de materiais, em qualquer quantidade, nas respectivas obras*” e “*não há no corpo das referidas Notas Fiscais qualquer menção a aplicação de material*”.

19.2.1. entendo que o autuante deveria ter provado, de alguma forma possível, que a empresa prestou os serviços descritos nas notas fiscais de faturamento descritas na planilha “Notas Fiscais 2005” sem utilizar materiais em seu processo produtivo, mas não logrou fazê-lo para algumas delas. Cabe ao fisco, nas diligências pré autuação, reunir as provas de suas alegações que embasarão o lançamento. Não vejo que tenha conseguido provar, irrefutavelmente, que a empresa deixou de empregar os materiais em seu processo produtivo para todas as notas fiscais em tela, mas é de se analisar também o que diz a impugnante no sentido de trazer luz aos fatos.

20. É razoável supor que a correspondência entre o local de realização das obras e o local de entrega do material não é critério razoável para se concluir quanto ao emprego de materiais no processo produtivo da impugnante ou não. As empresas tem liberdade para comprar, receber e estocar materiais que vão utilizar na sua prestação de serviços segundo os critérios de conveniência logística que lhes proporcionem maior mobilidade operacional e menor custo. Vincular a utilização de materiais adquiridos de terceiros à localização onde foram entregues à empresa não me parece ser um critério absoluto para definir se a prestadora de serviços utilizou ou não materiais no seu processo produtivo.

(...)

28. Desde logo, por estar convencido que os serviços descritos como execução de estaca raiz, sondagem geotécnica, execução de tirantes ou drenos e construção de cortinas atirantadas, tem utilizados materiais na sua execução e, portanto, deve ser excluído do auto de infração as receitas provenientes das notas fiscais de serviço emitidas em 2005 onde constem esses serviços, conforme relacionados abaixo pelo autuante. Quanto às demais receitas de serviços, analiso as notas fiscais relacionadas e citadas pela fiscalização para tirar as conclusões de interesse do presente processo e formar a convicção desejada.

Logo em seguida, a decisão recorrida lista as notas fiscais que devem integrar o lançamento por entender que os serviços foram prestados sem aplicação de materiais seja pela natureza dos serviços ou pelos documentos associados a elas:

#### 2º trimestre de 2005

nº NF / dia/mês	Valor da nota	Descrição do serviço	processo
			fl.
0763 / 1 abril	1,200.00	Mobilização de equipe	57
0769 / 8 abril	8,267.00	Perfuração ar comprimido	59
0810 / 19 maio	14,452.38	Perfuração ar comprimido	71
0815 / 1 junho	1,350.00	Mão de obra	74
0834 / 23 junho	22,561.07	Perfuração ar comprimido	76
0836 / 28 junho	32,839.07	Projetos	78
<b>Total 2º trimestre</b>	<b>80,669.52</b>		

#### 3º trimestre de 2005

nº NF / dia/mês	Valor da nota	Descrição do serviço	processo	fl.
0857 / 18 julho	10,342.10	Perfuração ar comprimido	84	
0870 / 20 julho	6,000.00	Instalação canteiro/projetos	87	
0877 / 27 julho	750.00	serviço de roçado	89	
0878 / 27 julho	835.00	serviço de roçado	90	
881 / 1 agosto	2430,00	mão de obra aplicada	509	
0886 / 1 agosto	22,919.00	serviço de remoção	95	
0917 / 2 setembro	1000,00	Mobilização de equipe	869	Confessado
<b>Total 3º trimestre</b>	<b>40,846.10</b>			

## 4º trimestre de 2005

nº NF / dia/mês	Valor da nota	Descrição do serviço	processo	fl.
0954 / 5 outubro	13981,20	detalhamento de projeto	872	Confessado
0953 / 5 outubro	13981,20	detalhamento de projeto	871	Confessado
0958 / 10 outubro	5,082.62	mobilização equipe e mat	115	
0964 / 20outubro	14573,60	levantamento para projeto	873	Confessado
0964 / 20outubro	4104,00	levantamento para projeto	874	Confessado
0972 / 24 outubro	3500,00	Mobilização e desmobilização	528	Confessado
0989 / 17 novembro	17000,00	Aprovação de projetos	581	
0992 / 18 novembro	9,097.63	Serviço aprovação projeto	122	
0996 / 21 novembro	1400,00	Serviço de mobilização	822	
<b>Total 4º trimestre</b>	<b>82.720,25</b>			

Concluiu a decisão recorrida que parte das notas fiscais não foram objeto de contestação as quais foram incluídas na planilha como débitos confessados e que, em relação as demais, era possível identificar exclusivamente a prestação de serviços;

## 2) DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Irresignada a Recorrente contesta, individualizadamente, cada uma das notas fiscais mantidas, as quais analisaremos a seguir. No entanto, antes de proceder a análise individualizada das alegações da Recorrente é fundamental que se estabeleça as premissas jurídicas da presente decisão.

Na determinação do Lucro Presumido, o Regulamento do Imposto de Renda RIR, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999, dispõe o seguinte:

**Art. 518.** A base de cálculo do imposto e do adicional (541 e 542), em cada trimestre, será determinada mediante a aplicação do percentual de **oito por cento** sobre a receita bruta auferida no período de apuração, observado o que dispõe o § 7º do art. 240 e demais disposições deste Subtítulo (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 25, e inciso I).

**Art. 519.** Para efeitos do disposto no artigo anterior, considera-se receita bruta a definida no art. 224 e seu parágrafo único.

**§ 1º** Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, § 1º):

(...)

**III trinta e dois por cento**, para as atividades de:

- a) prestação de serviços em geral**, exceto a de serviços hospitalares;  
(...)  
**c) administração, locação ou cessão de bens, imóveis, móveis e direitos qualquer natureza.**

Portanto, quando a atividade econômica consistir na prestação de serviços em geral, o percentual a ser adotado na apuração da base de cálculo do IRPJ, segundo o regime do lucro presumido, é de 32% (trinta e dois por cento) como regra.

Com relação à atividade de construção civil, para os efeitos de aplicações dos percentuais de que tratam os artigos 15 e 20 da Lei nº 9.249, de 1995, necessário se faz contextualizar o entendimento da Secretaria da Receita Federal em face das alterações da legislação tributária, especificamente a Instrução Normativa SRF nº 480, de 2004, alterada pela IN SRF nº 539, de 2005. No primeiro momento, relativo à atividade de construção por empreitada, foi editado o Ato Declaratório Normativo Cosit nº 06, de 13 de janeiro de 1997, nos seguintes termos:

Ato Declaratório Normativo Cosit nº 06, de 13 de janeiro de 1997.

Percentual a ser aplicado sobre a receita bruta para determinação da base de cálculo do imposto de renda mensal na atividade de construção por empreitada.

O COORDENADOR-GERAL DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso das atribuições que lhe confere o art. 147, inciso III, do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria do Ministro da Fazenda nº 606, de 03 de setembro de 1992, e tendo em vista o disposto no art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e no art. 3º da IN SRF Nº 11, de 21 de fevereiro de 1996, declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados, que:

I - Na atividade de construção por empreitada, o percentual a ser aplicado sobre a receita bruta para determinação da base de cálculo do imposto de renda mensal será:

**a) 8% (oito por cento) quando houver emprego de materiais, em qualquer quantidade;**

b) 32% (trinta e dois por cento) quando houver emprego unicamente de mão-de obra, ou seja, sem o emprego de materiais. (grifou-se)

Ressalte-se, todavia, que o mencionado ADN encontra-se derrogado em face da edição de atos supervenientes. O art. 1º da Instrução Normativa (IN) SRF nº 539, de 25 de abril de 2005, dando nova redação ao art. 32 da IN SRF nº 480, de 15 de dezembro de 2004, modificou, a partir de 27 de abril de 2005, o entendimento sobre a aplicação do percentual de presunção para efeito de apuração da base de cálculo do IRPJ quanto aos serviços de construção por empreitada com emprego de materiais, *in verbis*:

Instrução Normativa SRF nº 480, de 2004.

Art. 1º ...

[...]

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

I - serviços prestados com emprego de materiais, os serviços contratados com

previsão de fornecimento de material, cujo fornecimento de material esteja segregado da prestação de serviço no contrato, e desde que discriminados separadamente no documento fiscal 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.

§ 8º Excetua-se do disposto no inciso I do § 7º os serviços hospitalares, prestados por estabelecimentos hospitalares, de que trata o art. 27 desta Instrução Normativa.

[...]

Art. 32. As disposições constantes dos arts. 1º a 28 desta Instrução Normativa alcançam somente a retenção na fonte do IRPJ, da CSLL, da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, realizada para fins de atendimento ao estabelecido nos arts. 64 da Lei nº 9.430, de 1996 e 34 da Lei nº 10.833, de 2003, não alterando a aplicação dos percentuais de presunção para efeito de apuração da base de cálculo do imposto de renda a que estão sujeitas as pessoas jurídicas beneficiárias dos respectivos pagamentos, estabelecidos no art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995.

#### **Instrução Normativa SRF nº 539, de 2005.**

Art. 1º Os arts. 1º, 3º, 18, 19, 20, 21, 22, 26, 27 e 32 da Instrução Normativa SRF nº 480, de 15 de dezembro de 2004, passam a vigorar com a seguinte redação:

[...]

Art. 32. As disposições constantes nesta Instrução Normativa:

I - alcançam somente a retenção na fonte do IRPJ, da CSLL, da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, realizada para fins de atendimento ao estabelecido nos arts. 64 da Lei nº 9.430, de 1996, e 34 da Lei nº 10.833, de 2003;

II - não alteram a aplicação dos percentuais de presunção para efeito de apuração da base de cálculo do imposto de renda a que estão sujeitas as pessoas jurídicas beneficiárias dos respectivos pagamentos, estabelecidos no art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, exceto quanto aos serviços de construção por empreitada com emprego de materiais, de que trata o inciso II do art 1º, e aos serviços hospitalares, de que trata o art. 27." (NR) (grifou-se)

Nos termos das alterações normativas, ficou superado o item I do ADN Cosit nº 6, de 1997, na medida em que se restringiu a aplicação do percentual ali previsto para a determinação da base de cálculo do imposto de renda mensal, no caso de empreitada com emprego de materiais, apenas à hipótese de fornecimento, pelo empreiteiro, de todos os materiais indispensáveis à execução da obra, sendo estes a ela incorporados, empreitada na modalidade total.

De acordo com artigo 610, §1º do Código Civil, mencionado na decisão recorrida, o fornecimento do material no contrato de empreitada não se presume; resulta da lei ou da vontade das partes. Confira-se:

Art. 610. O empreiteiro de uma obra pode contribuir para ela só com seu trabalho ou com ele e os materiais.

§ 1º **A obrigação de fornecer os materiais não se presume; resulta da lei ou da vontade das partes.** (grifamos)

O artigo acima transcrito é decisivo para análise do caso em questão. Isso porque ao estabelecer que a regra é a empreitada de trabalho, cabe ao contribuinte o ônus de comprovar que a referida obra envolvia o fornecimento de material.

Diante do exposto, é possível estabelecer as seguintes premissas

- a) construção por empreitada com emprego de materiais se refere à materiais incorporados à obra;
- b) De acordo com artigo 610 do Código Civil a obrigação de fornecer os materiais não se presume. Sendo assim, o ônus de comprovar que a empreitada envolvia o fornecimento de material é do empreiteiro.

## 2.1) DA NOTA FISCAL DE FATURAMENTO N° 958

A nota fiscal nº 958 refere-se à realização de serviço de “mobilização de equipe e equipamento de sondagens em solo e em rocha”. Alega a recorrente que comprovou durante o trabalho fiscal que houve o emprego de materiais para a consecução deste serviço. Não obstante, o fiscal desconsiderou tal documentação por entender que nas notas fiscais de compra não havia menção ao endereço de entrega de materiais, fundamento esse rejeitado pela decisão recorrida.

Com efeito, o relatório fiscal fundamentou a glosa da referida nota fiscal no local da entrega do material (fls 958). Confira-se:

NF Faturamento nº 958 – a apresentação de NFs compra 5.805, 33.774 e 33.843: em nenhuma consta o endereço de entrega do material. Na última há uma informação no corpo da NF: N° IG Itatiaia. Entretanto, na NF Faturamento conta como endereço da obra o bairro Taquara. Valor: 5.082,62

Se é verdade que, como apontou a decisão recorrida, o critério da entrega dos materiais não é suficiente para proceder a glosa, o mero fato de se mencionar notas fiscais de compras de materiais, sem correlação ao contrato ou menção dos materiais na nota fiscal, impede o provimento do pedido.

E aqui é importante destacar que não se trata de formalismo do julgador em oposição a busca da verdade material. É que, como já dito, a regra em relação à prestação de serviços é que a tributação se dê à alíquota de 32%. Além disso, conforme artigo 610 do Código Civil, no contrato de empreitada, o emprego de materiais não se presume, o que leva à conclusão de que caberia à recorrente a prova da vinculação dos respectivos materiais.

Além disso, a nota fiscal em questão refere-se ao “serviço de mobilização de equipe e equipamento de sondagens em sol o e rocha”. Ainda que a sondagem em solo e rocha possa envolver o emprego de material, me parece claro que a mobilização da equipe e dos equipamentos, como regra, não envolve emprego de materiais.

## 2.2) NOTAS FISCAIS DE FATURAMENTO N°S 763, 769, 810, 834 E 857

As notas fiscais mencionadas nesse tópico referem-se à mobilização de equipe (NF 763) e ao serviços de perfuração de ar comprimido em encosta rochosa, conforme se verifica pela relação elaborada pela Recorrente abaixo reproduzida:

- 1) Nota Fiscal de Faturamento nº 763 (**doc. 6**) – Execução de mobilização de equipe e equipamento, incluindo 01 compressor de 350 pcm à cliente Geomecânica S/A Tecnologia de Rochas, Solos e Materiais.
- 2) Nota Fiscal de Faturamento nº 769 (**doc. 7**) – Execução de Serviço de perfuração com ar comprimido em encosta rochosa, para instalação de andaimes e estruturas de contenção à cliente Geomecânica S/A Tecnologia de Rochas, Solos e Materiais.
- 3) Nota Fiscal de Faturamento nº 810 (**doc. 8**) – Execução de Serviço de perfuração com ar comprimido em encosta rochosa, para instalação de andaimes e estruturas de contenção à cliente Geomecânica S/A Tecnologia de Rochas, Solos e Materiais.
- 4) Nota Fiscal de Faturamento nº 834 (**doc. 9**) – Execução de Serviço de perfuração com ar comprimido em encosta rochosa, para instalação de andaimes e estruturas de contenção à cliente Geomecânica S/A Tecnologia de Rochas, Solos e Materiais.
- 5) Nota Fiscal de Faturamento nº 857 (**doc. 10**) – Execução de Serviço de perfuração com ar comprimido em encosta rochosa, para instalação de andaimes e estruturas de contenção à cliente Geomecânica S/A Tecnologia de Rochas, Solos e Materiais.

O lançamento fiscal fundamentou-se na falta de especificação no contrato celebrado de que a Recorrente estaria obrigada a fornecer o material devido. Isso porque a redação dos contratos determina que “*A CONTRATADA fornecerá toda mão de obra, equipamentos e ferramentas necessários à execução dos serviços, inclusive EPI, alojamento, alimentação e transporte do pessoal.*”

A decisão recorrida manteve o lançamento em relação às referidas notas fiscais, uma vez que:

Em pesquisas realizadas na internet para o processo denominado perfuração com ar comprimido, verifiquei que tais serviços são prestados sem que haja utilização de materiais e, assim, relacionei as receitas provenientes das notas fiscais onde constavam tais serviços junto àquelas a serem aplicadas a alíquotas de 24% (diferença para a de 32%), caso das NF nº 0769, 0810 e 0857.

A Recorrente, por sua vez, alega que “*para a realização do serviço de perfuração com ar comprimido é necessária a utilização de brocas, hastes, compressores, etc, equipamentos estes que foram adquiridos pela Recorrente para a consecução do contrato de perfuração de ar comprimido.*”

Nesse ponto, é importante esclarecer que expressão “materiais” se restringe àqueles manterias que são incorporados à obra, o que não ocorre no caso em questão. Essa abrangência do termo “materiais” foi reconhecida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no julgamento do Acórdão nº 9101-002.541, cuja ementa é a seguinte:

**LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO. ATIVIDADE DE CONSTRUÇÃO CIVIL.**

Para efeito de aplicação do percentual de presunção do lucro presumido (IRPJ) de 8% (oito por cento), considera-se atividade de construção civil aquela que envolva a

produção de uma obra no solo, a qual, para sua remoção, somente pode vir a ser derrubada, demolida ou desmantelada, não se tratando, pois, de fixação de um bem já construído ao solo, ou de montagem de um bem no solo, o qual, para sua retirada, pode vir a ser desmontado a qualquer tempo.

**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 (IRPJ) de 8% (oito 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.**

Em face do exposto, não é possível o cancelamento das referidas notas fiscais

#### 2.3) NOTAS FISCAIS DE FATURAMENTO N°S 815 E 881

As notas fiscais de faturamento são relativas à execução de instalação de cabo coaxial e manutenção de infraestrutura à cliente TNC PCS S.A.

De acordo com a Recorrente, desde o trabalho fiscal, fez a juntada das notas fiscais de aquisição de materiais, juntadas novamente em fase recursal (fls. 1138 e 1140), as quais comprovariam a compra dos materiais utilizados nos serviços constantes das notas fiscais 815 e 888.

Diante da aquisição dos materiais constantes das mencionadas notas fiscais, a Recorrente alega a improcedência da decisão recorrida ao considerar que os serviços foram prestados sem materiais.

Nesse ponto, entendo, em primeiro lugar, que a mesma ressalva no item anterior deve ser feita no presente item. Isso porque, não são quaisquer materiais que são aptos a ensejar a alíquota mais benéfica, mas apenas aqueles materiais que forem incorporados à obra.

Assim, na ausência de previsão contratual expressa quanto ao fornecimento de materiais, caberia a Recorrente o ônus de demonstrar a vinculação desses materiais ao serviço, bem como de tais materiais eram incorporados à obra, o que não foi feito.

#### 2.4) NOTAS FISCAIS DE FATURAMENTO N°S 836, 972 E 996

A Recorrente alega que, em relação a essas três notas fiscais, a decisão recorrida se limitou a analisar a descrição contida nas notas fiscais sem verificar o restante da documentação juntada aos autos, especialmente, o contratos que, ao contrário dos demais, continham a previsão expressa de que os materiais necessários a execução das obras seriam de responsabilidade da Recorrente.

Nesse ponto, entendo corretas as alegações da Recorrente. De fato, no contrato celebrado com a Embratel (fls. Doc 21) consta, expressamente, que a Recorrente iria realizar o serviço com fornecimento de materiais. A aquisição dos referidos materiais, por sua vez, encontra-se comprovada pela juntada da Nota Fiscal de compra de materiais nº 48.604 (doc 23)

Da mesma forma, em relação à nota fiscal de Faturamento nº 972, relativa ao serviço realizado para a Prosint Química, o emprego dos materiais estava expressamente previsto na proposta enviada à empresa.

Em relação à Nota Fiscal nº 996, sua glosa se deu pelos seguintes motivos (fls.316):

NF Faturamento nº 996: não consta aplicação de material. Não foram apresentadas NF's de compra ou o respectivos Contrato e/ou proposta. Assim sobre o seu valor incide o percentual de 32%. Valor: 1.400,00

A recorrente alega que o documento juntado às fls. 1170 comprovaria a aquisição dos materiais. Todavia, entendo que o referido documento, desacompanhado da descrição da forma de utilização do material, bem como de previsão contratual no sentido do fornecimento de materiais por parte da Recorrente, não é prova suficiente para reformar o lançamento ou a decisão recorrida.

### 3) CONCLUSÃO.

Em face do exposto, dou parcial provimento ao recurso para reconhecer correta a aplicação do percentual de 8% sobre as receitas decorrentes das notas fiscais 836 e 972 no valor total de R\$ 36.339,07.

(Assinado digitalmente)

Junia Roberta Gouveia Sampaio