



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12897.000795/2009-34
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1004-000.140 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Turma Extraordinária
Sessão de 08 de abril de 2024
Recorrente PLAMARC ENGENHARIA LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2005

LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO. CONSTRUÇÃO CIVIL. CONTRATO DE EMPREITADA TOTAL. NÃO COMPROVAÇÃO. Aplica-se o percentual de 8% de presunção apenas quando comprovado que a prestação de serviços é de construção civil, por empreitada total, isto é, com fornecimento de todos os materiais pelo empreiteiro.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Junior - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Fernando Beltcher da Silva, Henrique Nimer Chamas, Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, Jeferson Teodorovicz, Efigenio de Freitas Junior (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (e-fls. 673-683) interposto contra acórdão proferido pela 6ª Turma da DRJ/RJ1 (e-fls. 653-664) que negou provimento à impugnação apresentada pelo contribuinte (e-fls. 101-112) contra auto de infração (e-fls. 71-77) que tem por objeto a cobrança de IRPJ relativo ao ano-calendário 2005.

Como consta do auto de infração, o auto de infração é baseado na “*Aplicação indevida de coeficiente de determinação do lucro*”. Narra a autuação que “*foi constatada a aplicação do percentual de 8% sobre a Receita Bruta na apuração do Lucro Presumido, quando pelo art. 518, § 1º, III, "a", do Decreto nº 3.000/1999, deveria ser de 32%*”.

Narra ainda o AFRFB que, no curso da fiscalização, o contribuinte informou que “*por sua atividade principal ser a prestação de serviços de construção civil, com o emprego de materiais e de mão-de-obra, a utilização do percentual de 8% sobre a Receita Bruta auferida, teria respaldo na legislação vigente, qual seja, nos arts. 246, 516, § 3º, 519, § 1º, III, "a" do RIR/1999 e no ADN COSIT nº 06/1997*”.

Em sua impugnação, o contribuinte defendeu a legalidade da aplicação do percentual de 8%, afirmando que presta serviços de construção civil por empreitada com emprego de materiais:

“**Dessa forma, pode-se concluir que os negócios jurídicos em estudo incluem o fornecimento de material em quantidade compatível com a aplicação do percentual de presunção de 8%, dentro do escopo da norma.** Não sendo demais observar, ainda, que os serviços prestados pelo impugnante têm, sob o aspecto financeiro, ao menos, mais características de fornecimento de materiais, dada sua relevância no custo do valor total da nota, do que de prestação de serviço propriamente dito.

Convém salientar, também, que a expressão "construção por empreitada" empregada no ato declaratório não deve ter sua interpretação restringida, como o fez o ilustre Fiscal, mas, ao contrário, deve englobar qualquer serviço em que se empreguem materiais, pois, do contrário, estaria se impondo discriminação desigual para situações semelhantes do ponto de vista da aferição da capacidade econômica de contribuir (artigo 145, § 1º, da CRFB, de 1988), discrimen eleito pela Carta Constitucional para cumprimento do princípio da isonomia em matéria tributária, também inserto na Carta de 1988, no inciso II, do artigo 150”

Na ocasião, efetuou a juntada de notas fiscais e contratos firmados com os clientes.

A DRJ proferiu acórdão que restou assim ementado:

LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO. CONSTRUÇÃO CIVIL. CONTRATO DE EMPREITADA Os serviços prestados na atividade de construção civil **que não tiverem lastro em contratos de empreitada** sujeitam-se ao percentual de presunção do lucro de 32%.

Irresignada, a Recorrente interpôs recurso voluntário em que reitera as alegações da sua impugnação quanto à legalidade de seu entendimento e da possibilidade de aplicação do índice de presunção de 8% para as suas atividades.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

Discute-se nestes autos o percentual de presunção para determinação do lucro presumido das atividades da Recorrente. Entende a Recorrente ser aplicável o percentual de 8%, ao passo que a fiscalização entendeu por aplicar a presunção na razão de 32% da receita bruta.

A regra geral das empresas tributadas pelo regime do lucro presumido é a de que as bases de cálculo do Imposto de Renda – IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL são, respectivamente, os percentuais de 8% e de 12%, a teor do que dispõem os artigos 15 e 20 da Lei 9.249/1995.

Os mesmos dispositivos apontam ainda que, na “prestação de serviços em geral”, ressalvas as exceções expressas, o coeficiente de presunção seria de 32%:

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos [arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995](#).

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

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

a) **prestação de serviços em geral**, exceto a de serviços hospitalares;

Art. 20. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal a que se referem os [arts. 27 e 29 a 34 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995](#), e pelas pessoas jurídicas desobrigadas de escrituração contábil, corresponderá a doze por cento da receita bruta, na forma definida na legislação vigente, auferida em cada mês do ano-calendário, exceto para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o inciso III do § 1º do art. 15, cujo percentual corresponderá a trinta e dois por cento.

Há de se ter em conta que a redação do dispositivo legal não faz maiores especificações quanto à espécie (ou mesmo a definição) de “prestação de serviço”, o que naturalmente gerava dúvidas interpretativas, especialmente com relação às operações “mistas”, em que há simultaneamente **fornecimento** de bens e a realização de **obrigações** de fazer.

Nesse contexto, foi editado o Ato Declaratório Normativo Cosit 06/1997, utilizado contribuinte e pela autuação como fundamentos para o lançamento e para a defesa, simultaneamente. O ADN COSIT 06/1997 assim dispunha:

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.

II - As pessoas jurídicas enquadradas no inciso I, letra "a", deste Ato Normativo, não poderão optar pela tributação com base no lucro presumido.

De passagem, cumpre observar – pois tal ponto constituiu um dos fundamentos invocados pela autuação na justificativa do lançamento - que a existência do inciso II na época se justificava pelo fato de que até a edição da Lei 9.718/1998 as empresas do setor (compra e venda, incorporação, construção de imóveis e execução de obras da construção civil) não podiam optar pelo lucro presumido. Com a Lei 9.718/1998, a restrição à opção pelo lucro presumido deixa de ser aplicável, mas o entendimento balizava Fisco e contribuintes.

Portanto, para as empresas de construção civil, na realização de empreitadas “quando houver emprego de materiais”, “em qualquer quantidade”, aplicava-se o percentual de presunção de 8%.

Sobreveio, em 2004, a Instrução Normativa 480, que, tratando da retenção de tributos em serviços prestados a órgãos da Administração Pública, passou a incluir no próprio conceito de “*empreitada com emprego de materiais*” a condição de que todos os materiais deveriam ser fornecidos pelo empreiteiro.

O **aspecto quantitativo** dos materiais passa, então, a compor a própria definição de “**empreitada com emprego de materiais**” para fins de definição do percentual de presunção do lucro, diferenciando-a do “**serviço prestado com emprego de materiais**”.

§ 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.

Embora a IN 480/2004 se refira primordialmente à retenção na fonte, seu artigo 32, II, estabelece que as disposições constantes naquela Instrução Normativa 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*” no caso dos “*serviços de construção por empreitada com emprego de materiais*”.

Assim, embora a IN 480/2004 regule a retenção, neste ponto suas definições alcançam também a apuração do imposto pela pessoa jurídica prestadora de serviço.

Apenas a título de registro, observe-se que a regra em questão também se encontra na Instrução Normativa 1.700/2017, que atualmente regula o tema.

Além dos atos normativos infralegais acima mencionados, pode-se citar, apenas como exemplo, a Solução de Consulta COSIT 65/2022, que reforça o entendimento:

LUCRO PRESUMIDO. ATIVIDADE DE CONSTRUÇÃO. EMPREITADA. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO. Para determinação da base de cálculo do IRPJ no regime do lucro presumido, aplica-se o percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida na atividade de construção por empreitada com emprego de todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra.

Neste ponto, cumpre observar que, ao longo do tempo, a Lei 9.249/1996 não sofreu alteração e permanece fazendo referência tão somente à “prestação de serviços em geral”. Trata-se, então, de caso em que o sentido da norma jurídica restou sendo completado pelos atos infralegais, pelos intérpretes e pelos entendimentos exarados pela Receita Federal do Brasil. Nesse ponto, há de se levar em consideração também o art. 100, III, do CTN.

A distinção da atividade de construção civil com empreitada total das demais espécies de prestação de serviço explica-se pelo fato de que na construção civil, os materiais empregados **se incorporam de forma definitiva à edificação**, de tal forma que tal atividade mais se aproximaria de uma produção ou industrialização. A título ilustrativo, é esse o raciocínio adotado no Acórdão 9101002.543 da CSRF.

Ao final dessa contextualização, tem-se que: a regra aplicável ao caso é a de que o percentual de 8% é aplicável tão somente às prestações de serviço quando se tratar de (1) atividade de construção civil, (2) por empreitada, em que (3) todos os materiais sejam fornecidos pela prestadora. São essas as três condições para a diferenciação, desde a IN 480/2004, **vigente na época dos fatos geradores discutidos no presente processo.**

Assim, a questão é saber se, no caso em tela, o Recorrente atende aos três requisitos.

No caso em tela, a DRJ entendeu que, embora as atividades desempenhadas pela Recorrente estejam abrangidas no conceito de construção civil, **não havia comprovação de que os serviços desempenhados pelo contribuinte se davam mediante empreitada**. Apontou ser objeto “genérico” e o lugar de execução diverso do que consta na nota fiscal. Veja-se:

“Percebe-se, portanto, que a empreitada relaciona-se sempre com a realização de uma obra específica, definida no instrumento contratual. O negócio jurídico que tem por objeto a própria atividade configura contrato de prestação de serviço, e não empreitada. É o que se extrai também da leitura dos arts. 610 a 626 do Código Civil.

Na espécie, verifica-se que o objeto dos contratos juntados aos autos (fls. 14/52 e 587/628) é genérico — “serviços nas instalações elétricas e hidráulicas” não se conciliando com o objeto de um contrato de empreitada conforme o acima exposto. Ademais, na maioria dos casos, o local da execução dos serviços referidos nos contratos não é o mesmo daquele consignado nas notas fiscais anexadas As fls. 251/408”.

A definição de empreitada consta do art. 610 e seguintes do Código Civil. Sua essência é a encomenda de uma obra específica, com determinadas características, que deve ser produzida por quem detém os conhecimentos técnicos, artísticos, para sua execução. Sua característica é, portanto, a encomenda de um resultado específico, que pode envolver ou não o fornecimento de materiais pelo empreiteiro.

Sobre o ponto, Fábio Ulhoa Coelho assim afirma:

“Se quero fazer algo (falo de coisa corpórea) com determinadas características e o encontro disponível no mercado, simplesmente adquire- o por meio do contrato de compra e venda. Se não o encontro, contudo, posso encomendar sua feitura a quem reúne as condições artísticas, profissionais ou técnicas para tanto. Nesse segundo caso, o meu contrato com quem faz a coisa é chamado de empreitada. (...)

Inerente, assim, à empreitada é a encomenda de uma obra; quer dizer, o objeto do contrato é coisa corpórea feita por uma das partes, de acordo com as **características especificadas** com maior ou menor detalhamento pela outra. (...)

O empreiteiro sempre atende a uma encomenda do dono da obra. É da essência da empreitada que o resultado da obrigação de fazer contraída pelo empreiteiro corresponda ao que lhe havia sido encomendado." (Coelho, Fábio Ulhoa. Curso de Direito Civil, contratos, volume 3. São Paulo: Saraiva, 2009. P. 286. Grifo nosso.)

Do diploma civil, ainda consta que, sobre o fornecimento de materiais, “a obrigação de fornecer os materiais não se presume; resulta da lei ou da vontade das partes” (art. 610, §, 1º, do Código Civil).

Ainda, nota-se que a empreitada diferencia-se da execução de obra “por administração”, a teor da Lei 4.591/64, que trata das incorporações imobiliárias, mas que contribui na definição de empreitada e sua diferenciação de outros institutos próprios da construção civil.

A empreitada é, então, típica obrigação de resultado. O objeto da empreitada precisa ser certo, determinado. "*Há empreitada quando o fim econômico-jurídico buscado pelas partes do contrato é o **resultado específico (obra) da atividade e não a prestação de serviço genérica, como ocorre com o contrato de prestação de serviço***". (NERY, Rosa. Instituições de Direito Civil: Das Obrigações, dos Contratos e da Responsabilidade Civil. São Paulo: Editora RT, 2019.)

Necessário verificar, então, o que efetivamente consta dos autos a respeito das prestações de serviço realizadas pela Recorrente, isto é, a questão probatória.

Para comprovar a natureza dos seus serviços, a Recorrente trouxe aos autos os seguintes contratos, ainda no curso da fiscalização:

1) Contrato 80.666 – INSTRUMENTO PARTICULAR DE CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR ADMINISTRAÇÃO (e-fls. 16-26)

Contratante: C&A Modas Ltda.

Objeto do contrato: “Serviços nas Instalações Elétricas e Hidráulicas”

2) Contrato 81.599 - INSTRUMENTO PARTICULAR DE CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR ADMINISTRAÇÃO (e-fls. 27-37)

Contratante: C&A Modas Ltda.

Objeto do contrato: “Serviços nas Instalações Elétricas e Hidráulicas”

3) Contrato 82.458 - INSTRUMENTO PARTICULAR DE CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR ADMINISTRAÇÃO (e-fls. 38-47)

Contratante: C&A Modas Ltda.

Objeto do contrato: “Serviços nas Instalações Elétricas e Hidráulicas”

4) Contrato s/n – INSTRUMENTO PARTICULAR DE CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR ADMINISTRAÇÃO (e-fls. 48-57)

Contratante: IBI Administradora e Promotora Ltda.

Objeto: não há indicação

A redação dos contratos é basicamente idêntica, aparentando ser uma minuta padrão utilizada pela Recorrente.

Como se nota, seu objeto é, de fato, genérico, o que, a princípio, não se compatibiliza com a definição de empreitada, que requer resultado específico e determinado. Embora não seja elemento definidor principal, note-se que os contratos se denominam de “*contrato de prestação de serviços por administração*”, o que indicaria outro intuito das partes, distinto da empreitada.

Por outro lado, há previsão de que, no preço contratado, há inclusão dos materiais utilizados na obra (cláusula 6ª), bem como de “fornecimento de máquinas, equipamentos, ferramentas, **matérias-primas, produtos** e outros acessórios necessários à execução dos serviços” (cláusula 6ª, parágrafo primeiro). Nos contratos consta, ainda, que a contratada deverá “*obedecer rigorosamente aos projetos, especificações e demais instruções e documentos elaborados pelo contratante*”. Tais projetos, especificações e instruções não constam como Anexos, nem foram acostados aos autos.

No contrato s/n firmado com a IBI Administradora, há indicação de que compõem o contrato o “Relatório de Instruções – IBI” e a “Proposta da Construtora”. Nenhum foi trazido aos autos.

Ressalto que a utilização de modelos contratuais padrão, com especificação do objeto em anexos, projetos, memoriais, e outros documentos dessa natureza que o acompanham, é prática comum no meio empresarial, a fim de atender a agilidade de que se necessita na contratação e não implica necessariamente na desnaturação do contrato.

No entanto, tais elementos, que ajudariam no entendimento da natureza dos serviços e do escopo de atuação da Recorrente, não constam nos autos nem há sua indicação como Anexos dos instrumentos.

Não constam dos autos os projetos, planilha de custos, memorial descritivo, “relatório de instruções”, proposta comercial, ART, especificações técnicas, ou qualquer outro detalhamento do escopo dos serviços.

Nas notas fiscais emitidas pela Recorrente, indica-se, como descrição: “obra no sistema de instalações elétrica, sprinklers e hidrosanitária”. Nelas, de fato, consta a entrega de materiais, sem maiores especificações de quantidades.

Tem-se, portanto, que os elementos probatórios não permitem concluir, com segurança, se a atividade da Recorrente efetivamente caracteriza-se como empreitada total com fornecimento de materiais e, portanto, não há como acolher o pleito da Recorrente.

Há de se ter em consideração que a utilização do percentual de presunção de 8% para a atividade da Recorrente constitui uma “exceção à regra geral” de tributação dos serviços, que se submetem à presunção de 32%. Portanto, é ônus do contribuinte provar que se enquadra na exceção.

À luz do que efetivamente consta nos autos, não há como concluir de forma diferente do que entendeu a DRJ.

De todo o exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho