



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13502.721326/2013-98  
**Recurso** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** **1402-006.558 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 17 de agosto de 2023  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL  
34.168.963 LTDA. (ZLS MANUTENCAO INDUSTRIAL LTDA.)

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

Ano-calendário: 2010

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

Os serviços de montagem e manutenção de equipamentos industriais não caracterizam a atividade de construção civil, que compreende aquela que envolva a produção de uma obra no solo que, 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.

**OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. COMPROVAÇÃO REALIZADA NO PAF.**

Comprovada a origem dos depósitos bancários no curso do processo administrativo fiscal, devem os mesmos ser excluídos da autuação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, i) não conhecer do recurso de ofício por inferior ao limite de alçada estabelecido pela Portaria MF nº 2, de 2023. Inteligência da Súmula CARF nº 103; ii) dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar parcialmente os lançamentos de omissão de receitas referente a depósitos bancários no valor de R\$ 1.346.169,18, cuja origem dos recursos restou comprovada.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Jandir José Dalle Lucca - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogerio Borges, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Evandro Correa Dias, Luciano Bernart, Jandir Jose Dalle

Lucca, Antonio Paulo Machado Gomes, Alexandre Iabrudi Catunda e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

## Relatório

1. Trata-se de Recurso de Ofício e de Recurso Voluntário (fls. 1574/1601) interpostos em face do v. acórdão de fls. 1534/15545, que julgou procedente em parte a impugnação de fls. 1376/1414 para o fim de indeferir o pedido de intimação ao procurador da causa; afastar a imputação de responsabilidade aos sócios ZANDRA LIMA SARTORIO, CARLOS SARTORIO, THIAGO LIMA SARTORIO e VANESSA LIMA SARTORIO PASSOS DE LEMOS; e manter a exigência de R\$146.627,17, a título de IRPJ, de R\$54.030,25, a título de CSLL, de R\$10.735,40, a título de PIS e de R\$50.009,51, a título de COFINS, reduzindo a multa de ofício para 75%.

2. Para melhor compreensão a respeito da matéria versada nos autos e por bem descrever os fatos, consulte-se o relatório da r. decisão recorrida:

Os autos de infração de fls. 02-48, exigem R\$956.207,67 a título de imposto de renda pessoa jurídica, R\$344.879,91 a título de contribuição social sobre o lucro líquido, R\$330.738,23 a título de contribuição para o financiamento da seguridade social e, R\$71.659,97 de contribuição para o PIS/Pasep, acrescidos de multa de ofício à razão de 150%, totalizando até 12/2013, o crédito tributário de R\$4.801.963,69.

2. As infrações imputadas foram: i) omissão de receitas financeiras, e, ii) depósitos bancários de origem não comprovada e aplicação indevida de percentual de determinação do lucro presumido, relativos a fatos geradores ocorridos durante o ano calendário de 2010, conforme explicado no Termo de Verificação Fiscal de fls. 49-98, que acompanha os autos.

3. O embasamento legal para a autuação é: os artigos 3º e 15 da Lei nº 9.249, de 1995 e, o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, combinado com os artigos 521 e 528 do RIR, de 1999

4. À fl. 113, o Termo de Sujeição Passiva nº 01, emitido em nome de Zandra Lima Santorio, CPF 077.990.805-82, com base no disposto no inciso III do artigo 135, da Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional e ante as razões explicitadas no Termo de Verificação Fiscal.

5. À 116 o Termo de Sujeição Passiva nº 02, emitido em nome de Carlos Santorio, CPF 116.536.396-87 com base no disposto no inciso III do artigo 135, da Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional e ante as razões explicitadas no Termo de Verificação Fiscal.

6. À 119 o Termo de Sujeição Passiva nº 03, emitido em nome de Thiago Lima Santorio, CPF 010.167.355-88 com base no disposto no inciso III do artigo 135, da Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional e ante as razões explicitadas no Termo de Verificação Fiscal.

7. Por fim, à fl. 122 o Termo de Sujeição Passiva nº 04 emitido em nome de Vanessa Lima Santorio Passos de Lemos, CPF 912.895.055-00 com base no disposto no inciso III do artigo 135, da Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional e ante as razões explicitadas no Termo de Verificação Fiscal.

8. A ciência do lançamento ocorreu em 27/12/2013, para o sujeito passivo e os solidários Zandra Lima Santorio, Thiago Lima Santorio e Carlos Santorio. Vanessa Lima Santorio Passos de Lemos foi comunicada em 02/01/2014 e, todos, apresentaram impugnação em 27/01/2014, fls. 1.376-1.414.

9. Na peça de defesa, inicialmente transcreve boa parte do Termo de Verificação Fiscal e, na sequência, passa a analisar cada um deles.

9.1- esclarece que os percentuais de presunção para apuração das bases de cálculo mensal do imposto de renda da pessoa jurídica e da contribuição social sobre o lucro líquido, estão definidos nos artigos 15 e 20 da Lei n.º 9.249, de 1995, que estabelece o percentual de 32% para a prestação de serviços em geral;

9.2- que, no que tange à atividade de construção de imóveis e de execução de obras de construção civil, a Lei n.º 8.981, de 1995, impunha a obrigatoriedade de apuração do IRPJ pelo Lucro Real, tendo sido normatizada pelo Ato Declaratório Cosit n.º 6 de 1997;

9.3- com a entrada em vigor da Lei n.º 9.718 de 1998, redefiniu os critérios de obrigatoriedade de apuração do IRPJ pelo Lucro Real, tendo revogado o artigo 36 da Lei n.º 8981, de 1995 e não trouxe qualquer referência à atividade de construção civil, perdendo a eficácia contida no inciso II do ADN Cosit n.º 6, de 1997 que, também foi derogado em face da edição de atos supervenientes;

9.4- que, o art. 1º da Instrução Normativa (IN) SRF n.º 539, de 25 de abril de 2005, dando nova redação ao art. 32 da IN SRF n.º 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;

9.5- que, essa interpretação está devidamente balizada na Instrução Normativa RFB n.º 1.234, de 11 de janeiro de 2012, que dispõe sobre a retenção de tributos nos pagamentos efetuados pela administração pública federal. Especificamente no caso de construção civil, com emprego de materiais, a referida norma aplica-se à apuração da base de cálculo na adoção do lucro presumido, por força da disposição expressa contida no inciso II do art. 38 da IN RFB n.º 1.234, de 2012;

9.6- que o Anexo I da IN RFB n.º 1.234, de 2012 especifica o seguinte: *Serviços de construção civil por empreitada com emprego de materiais: percentual de retenção do IRPJ de 1,2%, correspondente a 15% (alíquota do imposto) de 8% (percentual da base de calado) da receita bruta;*

9.7- destaca que, num sentido genérico, a construção civil abrange as obras de construção, reforma ou reparação relacionadas no Ato Declaratório n.º 30, de 2003:

1. A construção, demolição, reforma e ampliação de edificações;
2. Sondagens, fundações e escavações;
3. Construção de estradas e logradouros públicos;
4. Construção de pontes, viadutos e monumentos;
5. Terraplenagem e pavimentação;
6. Pintura, carpintaria, instalações elétricas e hidráulicas, aplicação de laços e azulejos, colocação de vidros e esquadrias; e
7. Quaisquer outras benfeitorias agregadas ao solo ou subsolo.

9.8- admite que presta tais serviços e destaca que a Receita Federal impõe que:

“Deverão efetuar matrícula CEI no prazo máximo de 30 dias do início de sua atividade, junto à Receita Federal do Brasil:

...

b) o proprietário do imóvel, o dono da obra ou o incorporador de construção civil, pessoa física ou jurídica;

c) a empresa construtora, quando contratada para execução de obra por empreitada total”

9.9- e lança a seguinte questão: se a atividade desempenhada pela empresa é tida como construção civil para a abertura do CEI, porque não seria para a aplicação da alíquota de 8%?

9.10- sustenta que na Lei Complementar n.º 116/2003, mais especificamente na Lista de Serviços, a atividade de construção civil aparece relacionada junto com as demais atividades relativas à engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres; menciona que a CONCLA

- equipara à construção civil, as reformas, manutenções correntes, complementações e alterações de imóveis, montagens de estruturas pré-fabricadas in loco para fins diversos de natureza permanente ou temporária e comenta o fato de encontrar-se subordinada ao Sindicato da Construção Civil;
- 9.11- sobre os objetos contratuais citados pela autoridade fiscal, com as empresas Global Engenharia Ltda, Oxiteno Nordeste S/A e Oleoquímica Ltda, Candeias Energia S/A, sustenta que se tratam de serviços de construção civil sujeitos à aplicação da alíquota de 8%, razão pela qual a infração deve ser declarada improcedente;
- 9.12- relativamente à comprovação da origem dos depósitos, afirma que partes dos valores questionados não tiveram a origem confirmada posto não ter apresentado a totalidade dos extratos bancários;
- 9.13- transcreve manifestações doutrinárias e ataca o fato de a autoridade fiscal, mesmo sabendo que os bancos não haviam fornecido a totalidade dos extratos, autuou sem buscar a comprovação da verdade material; sustenta que se fosse do interesse da autoridade, esta poderia requisitar as informações aos bancos, porém, optou por efetuar um lançamento manifestamente improcedente;
- 9.14-sustenta juntar os extratos faltantes de contas garantidas, mantidas junto ao Banco do Nordeste e Banco Itaú, bem como a comprovação de empréstimos obtido junto ao Banco do Brasil e elabora uma planilha na tentativa de justificar pretensas transferências entre contas de sua titularidade;
- 9.15- ao final, sustenta que os depósitos restaram justificados e que o resgate de aplicação financeira ocorrido em 22/12/2010 não pode ser considerado rendimento;
- 9.16- defende a inexistência de omissão de receitas por depósitos de origem não comprovada;
- 9.17- na seqüência, passa a atacar a imputação de responsabilidade aos sócios e analisa o disposto no inciso II do artigo 135 do CTN, sustentando que dois são os requisitos para a imputação de responsabilidade: 1º) exercer cargo de diretoria ou ser representante da pessoa jurídica e; 2º) nessa condição, praticar, pessoalmente, ato com excesso de poderes ou com infração à lei, contrato social ou estatuto;
- 9.18- transcreve diversas manifestações jurisprudenciais acerca das duas hipóteses, sendo todas, direcionadas ao conteúdo do inciso III para sustentar que o não recolhimento do tributo, por si só, não constitui infração à lei suficiente a ensejar a responsabilidade imputada;
- 9.19- no caso sob análise a autoridade fiscal imputou a responsabilidade aos sócios por terem eles prestado declarações falsas às autoridades fazendárias, ao apresentarem DIPJ, DCTF e DACON em valores inferiores aos apurados pelo Fisco, além da utilização do percentual de presunção de lucro indevido;
- 9.20- alega que inexistiu a omissão de rendimentos à medida que os depósitos foram justificados e que a diferença de alíquota para a apuração do lucro presumido não constitui causa de imputação de responsabilidade, pois se trata de mera interpretação da norma;
- 9.21- desta forma, como a empresa continua ativa e todos os sócios foram localizados, pede que seja declarada a ilegitimidade passiva dos mesmos;
- 9.22- contesta a exigência da multa qualificada de 150% e pede sua redução para 75%;
- 9.23- ao final, conclui:
- a) seja considerado o percentual de 8% para apuração do IPPJ e CSSL, pois se trata de atividade de construção civil;
  - b) seja declarada a comprovação de todos os depósitos realizados na conta da Impugnante, uma vez que são, comprovadamente, transferências entre contas da mesma titularidade, excluindo da base de cálculo os valores dos depósitos equivocadamente presumidos como renda omitida;
  - c) considerado a comprovação dos depósitos, seja excluída a responsabilidade dos sócios e o aumento da multa para 150%, ainda que no julgamento fique determinada a aplicação do percentual de 32%, o que só admitimos por hipótese ;

d) por fim, requer que todas as publicações ou intimações sejam realizadas em nome de LICIO BASTOS SILVA NETO, OAB/BA 17.392, com endereço constante no rodapé, sob pena de nulidade processual.

10. Juntou documentos de fls. 1.416-1.518.

3.A 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba (PR) houve por bem julgar parcialmente procedente a impugnação em decisão assim ementada:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Data do fato gerador: 31/01/2010, 28/02/2010, 31/03/2010, 30/04/2010, 31/05/2010, 30/06/2010, 31/07/2010, 31/08/2010, 30/09/2010, 31/10/2010, 30/11/2010, 31/12/2010

**LUCRO PRESUMIDO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL.**

As atividades de montagem e manutenção industrial, ainda que realizadas sob a modalidade de empreitada, não caracterizam obras de construção civil, sujeitando as receitas assim auferidas à aplicação do percentual de 32% (trinta e dois por cento) para determinar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL sob o regime de tributação com base no lucro presumido.

**DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.**

Mantém-se o lançamento parcial sobre os valores de depósitos bancários questionados, para os quais a contribuinte, devidamente intimada, deixou de apresentar a comprovação de origem.

**DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO. ENDEREÇO CADASTRAL. INTIMAÇÃO ENDEREÇADA AO PROCURADOR. INDEFERIMENTO. O domicílio**

tributário do sujeito passivo é endereço, postal, eletrônico ou de fax fornecido pelo próprio contribuinte à Receita Federal do Brasil (RFB) para fins cadastrais. Dada a existência de determinação legal expressa em sentido contrário, indefere-se o pedido de endereçamento das intimações ao escritório do procurador.

**MULTA QUALIFICADA**

A divergência quanto ao percentual de presunção a ser aplicado sobre a receita auferida, para apurar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL não constitui motivo suficiente para a qualificação da multa de ofício.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.**

Desnecessária a imputação de responsabilidade solidária, quando os indicados são os sócios da pessoa jurídica, possuem domicílio conhecido, sendo que no caso sob análise, nada consta dos autos que leve à conclusão de que eles possam, futuramente, furtar-se ao cumprimento da obrigação tributária.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

4.Inconformada, a Recorrente aviou o Recurso Voluntário de fls. 1574/1601, instruído com os documentos de fls. 1602/1614, onde reedita e reforça os argumentos que foram objeto da impugnação de fls. 1376/1414, quanto ao cabimento da aplicação do percentual de presunção do lucro em 8% e comprovação da origem dos depósitos remanescentes, não acatada pelo julgador de primeira instância.

5.É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Jandir José Dalle Lucca, Relator.

**DO RECURSO DE OFÍCIO**

6.Os valores totais dos tributos e encargos de multa exonerados pela r. decisão recorrida são os seguintes (fls. 02):

Tributo	Principal	Multa	Total
IRPJ	956.207,67	1.434.311,52	2.390.519,19
CSLL	344.879,91	517.319,88	862.199,79
COFINS	330.738,23	496.107,37	826.845,60
PIS	71.659,97	107.489,98	179.149,95
			4.258.714,53

7.Verifica-se, desse modo, que a remessa necessária não atende ao limite estabelecido pela Portaria MF nº 2, de 2023, aferido nos termos da Súmula CARF nº 103, razão pela qual não conheço do Recurso de Ofício.

**DO RECURSO VOLUNTÁRIO**

8.O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos legais de admissibilidade.

**DO LUCRO PRESUMIDO**

9.O tópico III.1 do Termo de Verificação Fiscal de fls. 49/98 é bastante claro ao indicar os motivos pelos quais a fiscalização entendeu que o lucro deveria ser presumido pela aplicação do percentual de 32%, e não de apenas 8%, nas atividades exercidas pela Recorrente no período fiscalizado. Confira-se:

**1.1 III.1 UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO DO LUCRO**

15 – Ao analisar a apuração do IRPJ e da CSLL realizada pelo contribuinte na DIPJ apresentada à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), verifiquei que o percentual de presunção do lucro utilizado pelo sujeito passivo foi de 8%. A Lei nº 9.249, de 1995, trata do assunto, estabelecendo o seguinte:

*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. (Vide Lei nº 11.119, de 2005)*

**§ 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 e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa; (Redação dada pela Lei n.º 11.727, de 2008)

[...]

§ 2º No caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade.

16 - A Instrução Normativa SRF (IN SRF) n.º 93, de 24/12/97, regula a determinação e o pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas. Em seu art. 3º, determina o seguinte:

**Art. 36. O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:**

*I - o valor resultante da aplicação dos percentuais de que tratam os §§ 1º e 2º do art. 3º, sobre a receita bruta de cada atividade, auferida em cada período de apuração trimestral;*

[...]

Art. 3º À opção da pessoa jurídica, o imposto poderá ser pago sobre base de cálculo estimada, observado o disposto no § 6º do artigo anterior.

§ 1º A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida na atividade.

**§ 2º Nas seguintes atividades o percentual de que trata este artigo será de:**

[...]

**IV - 32 % (trinta e dois por cento) sobre a receita bruta auferida com as atividades de:**

[...]

**d) construção por administração ou por empreitada unicamente de mão-de-obra;**

[...]

**f) prestação de qualquer outra espécie de serviço não mencionada neste parágrafo.**

[...]

17 - Em 1997, o Ato Declaratório Normativo COSIT n.º 6, de 13/01/1997 estabeleceu com clareza qual seria o percentual a ser aplicado para determinação da base de cálculo do imposto de renda 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 n.º 606, de 03 de setembro de 1992, e tendo em vista o disposto no art. 15 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e no art. 3º da IN SRF n.º 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 mão-de-obra, ou seja, sem o emprego de materiais.**

18 - Ocorre que, em 2004, sobreveio a IN SRF n.º 480/2004, cujo art. 1.º, § 7.º, incisos I e II, c/c § 9.º, passou a dispor de forma diferente sobre a mesma matéria, parafins de retenção, na fonte, do imposto de renda e outros tributos. Visto que poderia haver dúvidas sobre a aplicabilidade dessas disposições ao cálculo do IRPJ da pessoa jurídica beneficiária dos pagamentos, a IN SRF n.º 539/2005 (publicada no DOU de 27/04/2005) incluiu o art. 32, inciso II, no primeiro ato normativo mencionado. Eis o texto, já com as alterações:

*Art. 1.º Os órgãos da administração federal direta, as autarquias, as fundações federais, as empresas públicas, as sociedades de economia mista e as demais entidades em que a União, direta ou indiretamente detenha a maioria do capital social sujeito a voto, e que recebam recursos do Tesouro Nacional e estejam obrigadas a registrar sua execução orçamentária e financeira no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi) reterão, na fonte, o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e a Contribuição para o PIS/Pasep sobre os pagamentos que efetuarem às pessoas jurídicas, pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços em geral, inclusive obras, observados os procedimentos previstos nesta Instrução Normativa.*

[...]

*§ 7.º 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.**

[...]

**§ 9.º Para efeito do inciso II do § 7.º não serão considerados como materiais incorporados à obra, os instrumentos de trabalho utilizados e os materiais consumidos na execução da obra.**

[...]

*Art. 32. As disposições constantes nesta Instrução Normativa: (Redação dada pela IN SRF n.º 539, de 25 de abril de 2005)*

[...]

**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 n.º 9.249, de 1995, exceto quanto aos serviços de construção por empreitada com emprego de materiais, de que trata o inciso II do art. 1.º, e aos serviços hospitalares, de que trata o art. 27. (Incluído pela IN SRF n.º 539, de 25 de abril de 2005)**

19 - Deste breve resumo da legislação pode-se observar o seguinte: a Lei n.º 9.249/95 estabelece o valor de 32% como percentual de presunção do lucro a ser aplicado para as atividades de prestação de serviço **EM GERAL, exceto** para os serviços hospitalares e seus afins.

20 - A IN SRF n.º 93/97, ao regular a matéria, enumera uma série de atividades que estão sujeitas ao percentual de 32% para, somente na alínea “F”, estabelecer uma regra de generalização, como o fez a Lei n.º 9.249/95. Como consequência, gerou uma dúvida sobre qual o percentual aplicável à atividade de construção por administração ou por empreitada **que não fosse** unicamente de mão-de-obra. A questão girava em torno da possibilidade de utilizar o

percentual de 8% sempre que houvesse a utilização de materiais, em qualquer quantidade que fosse.

21 – Trazendo mais dúvidas à questão, a IN SRF n.º 480/2004, que dispõe sobre a retenção de tributos e contribuições nos pagamentos efetuados a pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens e serviços, estabeleceu, em seu art. 2º, o seguinte:

*Art. 2º A retenção será efetuada aplicando-se, sobre o valor a ser pago, o percentual constante da coluna 06 da Tabela de Retenção (Anexo I), que corresponde à soma das alíquotas das contribuições devidas e da alíquota do imposto de renda, **determinada mediante a aplicação de quinze por cento sobre a base de cálculo estabelecida no art. 15 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, conforme a natureza do bem fornecido ou do serviço prestado.***

*§ 1º O percentual a ser aplicado sobre o valor a ser pago corresponderá à espécie do bem fornecido ou de serviço prestado, conforme estabelecido em contrato.*

22 – No citado Anexo I aparecem as seguintes atividades, todas com a alíquota de 1,2%:

- Alimentação;
- Energia elétrica;
- Serviços prestados com emprego de materiais;
- **CONSTRUÇÃO CIVIL POR EMPREITADA COM EMPREGO DE MATERIAIS;**
- Serviços hospitalares.

23 – Ora, a interpretação feita era de que a Administração Tributária (através da RFB) entendia que o percentual de presunção de lucro da Lei n.º 9.249/95 adequado para estas atividades era 8%, pois 1,2% era o resultado da aplicação de 15% sobre o percentual de presunção de 8% ( $15\% \times 8\% = 1,2\%$ ).

24 – Para dirimir qualquer dúvida, inclusive em relação a outras atividades constantes no citado Anexo I, a IN SRF n.º 539/2005 incluiu o art. 32, inciso II, na IN SRF n.º 480/2004, com o seguinte texto:

*Art. 32. **As disposições constantes nesta Instrução Normativa:** (Redação dada pela IN SRF n.º 539, de 25 de abril de 2005)*

*[...]*

***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 n.º 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. (Incluído pela IN SRF n.º 539, de 25 de abril de 2005)***

25 – Dessa forma, resta claro que os percentuais serão aplicados às atividades de acordo com o disposto na Lei n.º 9.249/2005, independentemente de como se der a retenção dos tributos e contribuições, e que os serviços hospitalares e de construção por empreitada com emprego de materiais utilizarão a alíquota definida pela referida IN SRF n.º 480/2004, que é de 8%.

26 – A questão inicialmente passa a ser identificar qual a atividade desenvolvida pela pessoa jurídica. Caso seja de construção por empreitada, será preciso verificar se esta ocorreu com o emprego de TODOS os materiais, para atender à definição estabelecida na IN SRF n.º 480/2004, art. 1º, § 7º, inciso II. Assim procedendo, será possível descobrir qual o percentual correto a ser aplicado.

27 – Acessando o site da ZLS na internet, na data de 30/11/2013, observa-se que a empresa atua no ramo da Engenharia e Montagem Industrial, como pode ser visto nas telas do site impressas que seguem anexas a este Termo. Lá consta que suas áreas de atuação são: “Paradas de Manutenção”, “Contratos de Manutenção” e “Serviços Especializados”. Dentro desta última área, informa que executa pequenos e médios serviços de construção civil.

28 – Assim sendo, a identificação do percentual de presunção do lucro correto a ser aplicado deverá ocorrer caso a caso, ou melhor, contrato a contrato, uma vez que a fiscalizada exerce atividades diversas. Para tanto, elaborei uma relação das atividades desenvolvidas pela ZLS no período fiscalizado, discriminadas por contrato e por empresa contratante, de acordo com a documentação por ela mesma fornecida:

- a) **Global Engenharia Ltda (Interveniente/Anuente: Candeias Energia S/A), proposta comercial nº 125/2009 Rev. 04:** serviços de montagem mecânica de 01 casa de força (power house), em regime de empreitada a preço global, com todos os materiais e equipamentos fornecidos pela ZLS. 40% do valor do contrato se refere a custos outros que não mão-de-obra, tais como locação de veículos, equipamentos e materiais consumíveis.
- b) **Oxiten Nordeste S/A e Oleoquímica Ltda, serviços especificados em diversas Cartas de Autorização anexas:** serviços de caldeiraria para manutenção, substituição e instalação de equipamentos mecânicos, fabricação e montagem de equipamentos.
- c) **Candeias Energia S/A, proposta 035/2010, Rev. 02:** fabricação, jato/pintura e montagem de 12 suportes de sustentação, com o fornecimento de todos os materiais de aplicação e de consumo necessários para a execução dos serviços, bem como dos equipamentos e estruturas necessários.

29 – Para um completo deslinde da questão, portanto, resta saber se tais serviços se enquadram no **conceito de construção por empreitada com emprego de materiais**, o qual é estabelecido pela própria IN SRF nº 480/2004, em seu art. 1º, § 7º, inciso II, c/c o § 9º:

*§ 7º Para os fins desta Instrução Normativa considera-se: [...]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**.*

[...]

*§ 9º Para efeito do inciso II do § 7º não serão considerados como materiais incorporados à obra, os instrumentos de trabalho utilizados e os materiais consumidos na execução da obra.*

30 – Como se pode verificar, esse conceito ainda é insuficiente para determinar a natureza dos serviços prestados pela ZLS no âmbito destes contratos, pois resta definir o alcance das expressões “construção civil” e “obra”.

31 – Para tanto, o instrumento mais apto a fornecer tal informação é a Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE. Trata-se da classificação oficial adotada pelo Sistema Estatístico Nacional do Brasil e pelos órgãos federais, estaduais e municipais gestores de registros administrativos e demais instituições do Brasil. Com base na resolução do presidente do IBGE nº 54, de 19/12/ 1994, publicada no Diário Oficial da União (DOU) em 26/12/1994, esta vem sendo implementada desde 1995 pelo Sistema Estatístico Nacional e órgãos da administração federal.

32 - A CNAE foi estruturada tendo como referência a International Standard Industrial Classification of All Economic Activities - ISIC das Nações Unidas e a gestão e manutenção da CNAE é de responsabilidade do IBGE, a partir das deliberações da Comissão Nacional de Classificação - Concla. Sua versão atual é a CNAE 2.0, cuja base legal é a Resolução Concla nº 01/2006, publicada no (DOU) em 05/09/2006.

33 - A CNAE é o instrumento de padronização nacional dos códigos de atividade econômica e dos critérios de enquadramento utilizados pelos diversos órgãos da Administração Tributária do Brasil. Essa classificação aplica-se a empresas privadas ou públicas, estabelecimentos agrícolas, organismos públicos e privados, instituições sem fins lucrativos e agentes autônomos (pessoa física).

34 – O próprio contribuinte, ao solicitar sua inscrição no CNPJ, deve, obrigatoriamente, fazer seu auto-enquadramento na CNAE. No caso da ZLS, consta no cadastro da RFB seu enquadramento no código 7112-0-00 (Serviços de engenharia).

35 – Neste momento, é oportuno também destacar o objeto da ZLS constante em

seu Contrato Social. **Em sua 10ª alteração e consolidação, datada de 10/12/2003, consta como objetivo a prestação de serviços técnicos industriais e mão-de-obra especializada para a indústria, o comércio, a construção civil e outros segmentos afins.** Apenas na 13ª alteração contratual, datada de 21/09/2010, esse objetivo foi acrescido de “aluguel de máquinas e equipamentos comerciais e industriais não especificadas anteriormente, sem operador; aluguel de máquinas e equipamentos para construção sem operador, exceto andaimes; instalação e manutenção elétrica; instalações hidráulicas, sanitárias e de gás”.

36 – Analisando a CNAE, se pode observar, de forma clara, a separação existente entre a atividade a que pretende se enquadrar o fiscalizado (CONSTRUÇÃO, Seção F, divisões da CNAE 41 a 43) e a atividade na qual ele verdadeiramente se enquadra (MANUTENÇÃO, REPARAÇÃO E INSTALAÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS, Seção C, divisão 33 da CNAE).

37 – Basta analisar as Notas Explicativas das Seções e Divisões para se chegar a tal conclusão. Com efeito, destaco os seguintes trechos de tais Notas:

- a) CONSTRUÇÃO, Seção F, divisões da CNAE 41 a 43: Esta seção compreende a construção de edifícios em geral (divisão 41), as obras de infra-estrutura (divisão 42) e os serviços especializados para construção que fazem parte do processo de construção (divisão 43). [...] O aluguel de equipamentos de construção e demolição **COM** operador é classificado junto à atividade específica de construção que inclua o uso desses equipamentos. [...] **Esta seção não compreende** a produção de materiais de construção ou de elementos mais complexos destinados a obras de edifícios e de infra-estrutura, tais como estruturas metálicas (divisão 25), elementos pré-fabricados de madeira (divisão 16), cimento ou outros materiais pré-moldados (divisão 23), **a instalação e reparação de equipamentos incorporados a edificações, como elevadores, escadas rolantes, etc.,** quando realizadas pelas unidades fabricantes (seção C divisão 28), os serviços de paisagismo (seção N - divisão 81) e a retirada de entulho e refugos de obra e de demolições (seção E - divisão 38).
- b) MANUTENÇÃO, REPARAÇÃO E INSTALAÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS, Seção C, divisão 33 da CNAE: Esta divisão compreende as atividades de manutenção, reparação e instalação de máquinas e equipamentos utilizados no processo de **produção industrial, realizadas por unidades ESPECIALIZADAS,** normalmente sob contrato.

38 – Verificando o contrato social da ZLS Serviços Técnicos **Especializados** Ltda, vemos que seus objetivos são “prestar serviços técnicos **INDUSTRIAIS**”, “prestar mão-de-obra especializada” e “alugar máquinas e equipamentos para construção **SEM** operador”. Como se vê, prestar serviços técnicos INDUSTRIAIS é atividade nitidamente incluída na Seção C; prestação/fornecimento de mão-de-obra não está inclusa na Seção F; e o último objetivo é bem esclarecedor, pois o contribuinte repete o texto da CNAE, porém deixando claro que o aluguel é **SEM** operador, enquanto a atividade constante na Seção F exige que o aluguel se dê **COM** operador. Isso demonstra, claramente, que o contribuinte **NÃO** quer se enquadrar em atividades de construção.

39 – Além disso, o seu auto-enquadramento no CNAE foi em atividade da Seção M (ATIVIDADES PROFISSIONAIS, CIENTÍFICAS E TÉCNICAS), e não na Seção F (CONSTRUÇÃO).

40 – **Entretanto, o ponto mais importante a ser destacado é que, com base nos contratos apresentados pelo sujeito passivo, todas as atividades prestadas no ano de 2010 são enquadradas na Seção C, não sendo serviços ou atividades de construção, mas sim serviços industriais.** As fotos e descrições de serviços executados no *site* da ZLS na *internet* confirmam essa situação. Vale ressaltar que instalação e montagem, no presente caso, são palavras sinônimas, representando o mesmo serviço.

41 – O contrato com a Global, por exemplo, referente a uma “casa de força”, tem como escopo, de forma expressa, a sua “montagem mecânica”. Não há qualquer referência a obra civil, de edificação, construção de estruturas físicas permanentes sobre o solo, etc.

42 – Mas a CNAE não é a única fonte para determinar qual o correto enquadramento das atividades da ZLS, definindo o alcance da expressão “construção

civil". A IN RFB nº 971, de 13/11/2009, estabelece as seguintes definições no âmbito da legislação tributária:

*DAS NORMAS E PROCEDIMENTOS APLICÁVEIS À ATIVIDADE DE  
CONSTRUÇÃO CIVIL*

*CAPÍTULO I*

*DAS DISPOSIÇÕES PRELIMINARES*

*Seção Única*

*Dos Conceitos*

*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 - [...];*

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

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

*V - reforma de pequeno valor, [...];*

*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, [...];*

*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;*

*XI - edifício, a obra de construção civil com mais de um pavimento, composta ou não de unidades autônomas;*

*[...]*

*XIX - empresa construtora, a pessoa jurídica legalmente constituída, cujo objeto social seja a indústria de construção civil, com registro no Crea, na forma do art. 59 da Lei nº 5.194, de 24 de dezembro de 1966;*

*[...]*

*XXVII - contrato de construção civil ou contrato de empreitada (também conhecido como contrato de execução de obra, contrato de obra ou contrato de edificação), aquele celebrado entre o proprietário do imóvel, o incorporador, o dono da obra ou o condômino e uma empresa, para a execução de obra ou serviço de construção civil, no todo ou em parte, podendo ser:*

*total, quando celebrado exclusivamente com empresa construtora, definida no inciso XIX, que assume a responsabilidade direta pela execução de todos os serviços necessários à realização da obra, compreendidos em todos os projetos a ela inerentes, com ou sem fornecimento de material;*

*a) parcial, quando celebrado com empresa construtora ou prestadora de serviços na área de construção civil, para execução de parte da obra, com ou sem fornecimento de material;*

*[...]*

*XXX - empreiteira, a empresa que executa obra ou serviço de construção civil, no todo ou em parte, mediante contrato de empreitada celebrado com proprietário do imóvel, dono da obra, incorporador ou condômino;*

43 – Como se pode perceber, as atividades do contribuinte não se enquadram em nenhum dos conceitos referentes a construção civil delineados na legislação tributária.

44 – Além disso, mesmo que houvesse alguma de suas atividades em outros contratos que fosse caracterizada como de construção civil, esta teria que atender ao disposto na **IN SRF n.º 480/2004**, em seu art. 1.º, § 7.º, inciso II, ou seja, teria que haver o fornecimento de **todos** os materiais a serem incorporados à obra, **pois este dispositivo legal, alterado pela IN SRF n.º 539/2005, acabou por revogar tacitamente o ADN COSIT n.º 6, de 1997, que era o fundamento legal para as empresas de construção civil utilizarem o percentual de presunção do lucro de 8%, mesmo fornecendo apenas parte dos materiais da obra.**

[...]

10. Pois bem, conforme exposto pelo TVF (item 28) e reconhecido pela Recorrente (fls. 1596), as atividades que geraram as receitas auferidas no período fiscalizado tiveram origem em contratos de prestação de serviços com os seguintes escopos:

***Global Engenharia Ltda: serviço de montagem mecânica de 01 casa de força, em regime de empreitada a preço global, com todos os materiais e equipamentos fornecidos pela ZLS. 40% do valor do contrato se refere a custos outros que não mão de obra, tais como locação de veículos, equipamentos e materiais consumíveis;***

***Oxiten Nordeste S/A e Oleoquímica Ltda, serviços especializados em diversas Cartas de Autorização anexas: serviços de caldeiraria para manutenção, substituição e instalação de equipamentos mecânicos, fabricação e montagem de equipamentos.***

***Candeias Energia S/A: fabricação, jato/pintura e montagem de 12 suportes de sustentação, com fornecimento de todos os materiais de aplicação e de consumo para execução dos serviços, bem como equipamentos e estruturas necessários.***

11. Como se vê, é incontroverso nos autos que as atividades em questão consistiram em montagem e manutenção de equipamentos, não havendo dúvidas de que não se revestem da natureza de obra de construção civil, uma vez que não se trata de incorporação permanente de materiais ao solo. Confirmam-se, a propósito, as cláusulas contratuais inerentes ao objeto:

Contrato Candeias Energia, fls.1109/1115:

**OBJETO:** O CONTRATADO, sob sua exclusiva responsabilidade, sem qualquer relação de subordinação, e dentro da melhor técnica, diligência e zelo, obriga-se a elaborar e fornecer à CONTRATANTE, mediante remuneração, serviços de FABRICAÇÃO, JATO E PINTURA (FUNDO/ACABAMENTO) E MONTAGEM DE 12 SUPORTES DE SUSTENTAÇÃO DOS SILENCIOSOS E DAS LINHAS COM DIÂMETRO ABAIXO DE 2", sendo 3.446 Kg Suporte dos silenciadores, 3.108Kg Linhas finais lado sul e norte interno e 250 Kg Linhas de diâmetro de 6" lado norte externo), conforme a proposta técnico-comercial em anexo.

Contrato Global Engenharia, fls.1116/1128:

1.1. A CONTRATADA, sob sua exclusiva responsabilidade, sem qualquer relação de subordinação, e dentro da melhor técnica, diligência e zelo, obriga-se a prestar à CONTRATANTE, mediante remuneração, serviços de montagem mecânica de 01(uma) casa de força (*power house*), a serem realizados nos termos especificados e definidos na proposta comercial n.º. 125/2009 Rev. 04, em anexo, parte integrante do presente contrato.

Contratos Oxiteno, fls.1129/1155 (exemplos):

- 02 ESCOPO DOS SERVIÇOS**  
- Serviços extras de caldeiraria na substituição do trocador de calor tag E-1821/2  
[...]
- 02 ESCOPO DOS SERVIÇOS**  
- Substituição da linha de oxigênio tag P-1010-6" E3P8 do H-102  
[...]
- 02 ESCOPO DOS SERVIÇOS**  
- Substituição do trocador de calor tag E-1821 pelo trocador de calor tag E-1533(E-1821/1) - MP-CGC/CA-101/10

12.A matéria já foi objeto de exame pela C. Câmara Superior deste Sodalício por ocasião do julgamento do Recurso Especial do Contribuinte interposto no processo 11080.723644/2012-95, em acórdão ementado:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Data do fato gerador: 30/09/2007, 31/12/2007, 31/03/2008, 30/06/2008

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.

(...)

(CSRF, 1ª Turma, Acórdão 9101-002.542, j. 07.02.2017. v.u.)

13.Do voto do I. Conselheiro Relator Marcos Aurélio Pereira Valadão se extraem os seguintes fundamentos, os quais adoto como razão de decidir:

(...)

A matéria posta à apreciação desta Câmara Superior refere-se à determinação do percentual de presunção do lucro presumido (IRPJ) no que se relaciona às atividades da recorrente, se de 8% (oito por cento), como atividades de construção civil, ou se de 32% (trinta e dois por cento), como atividades de prestação de serviços em geral.

A questão básica gira em saber se a recorrente estaria praticando, ou não, a atividade de construção civil e, naquela primeira hipótese, se estaria havendo, ou não, o fornecimento, pelo empreiteiro, de todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra.

Entendo que o que distingue a atividade de construção civil de outras atividades de prestação de serviços em geral é o fato de, aquela, envolver a produção de uma obra que se incorpora permanentemente ao solo.<sup>1</sup>

Não se trata, no caso, de fixação de um bem já construído ao solo; mas de se proceder à sua própria edificação nele. Também não se trata de montagem de um bem no solo, o qual, para sua retirada, pode vir a ser desmontado a qualquer tempo; mas de se erigir uma obra no solo, a qual, para sua remoção, somente pode vir a ser derrubada, demolida ou desmantelada.

É bem de se ver, por outro turno, que o montante gasto com a obra, o seu peso, ou o seu maior ou menor porte, nenhuma influência têm quanto à qualificação desta como de

construção civil ou não. O que é essencial é que haja a total agregação da obra ao solo, impossibilitando a sua posterior desincorporação sem destruição, modificação, fratura ou dano.

(...)

<sup>1</sup> Cf. BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na lei. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 268: “por serviços de construção civil entende-se a atividade de execução material dos projetos de engenharia (aspecto dinâmico), tendo por finalidade (aspecto estático) a produção de uma obra que se incorpora ao solo.”

14. Rememore-se que mesmo as mercadorias produzidas fora do local da obra e que devam ser fornecidas por força de previsão contratual específica, ainda que venham a ser agregadas ao solo, igualmente não se inserem na prestação de serviços de construção civil, tratando-se de atos de mercancia que são, inclusive, tributadas pelo ICMS, e não pelo ISS, conforme estabelece o item 7.02 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 2003:

7.02 – Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (**exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS**).

(original sem grifo)

15. Ademais, as atividades de montagem e instalação de equipamentos desenvolvidas pela Recorrente, em relação aos contratos acima referidos, sequer se equiparam a serviços de engenharia, *ex vi* da Súmula CARF nº 57, assim enunciada:

#### **Súmula CARF nº 57**

A prestação de serviços de manutenção, assistência técnica, instalação ou reparos em máquinas e equipamentos, bem como os serviços de usinagem, solda, tratamento e revestimento de metais, não se equiparam a serviços profissionais prestados por engenheiros e não impedem o ingresso ou a permanência da pessoa jurídica no SIMPLES Federal.

16. Por via de consequência, não merece reparos o v. aresto recorrido, uma vez que os serviços relativos à montagem industrial e manutenção em questão não podem ser considerados como obras de construção civil, sujeitando-se, desse modo, ao percentual de presunção de lucro de 32%.

### **DA OMISSÃO DE RECEITAS**

17. No que toca à acusação de omissão de receitas, o Termo de Verificação Fiscal de fls. 49/98 descreve os seguintes fundamentos da acusação:

#### **1.2 III.2 OMISSÃO DE RECEITA**

48 – A partir dos extratos bancários fornecidos pelo contribuinte e dos lançamentos registrados no Livro Razão nas contas (rubricas) contábeis 1021 - 1.1.1.02.001 - Banco do Brasil c/c 4.577-2, 1022 - 1.1.1.02.001 - Banco Itaú c/c 02663-5, 1025 - 1.1.1.02.001 - BNB C/C 7464-0 e 1026 - 1.1.1.02.001 - BNB C/C 7465-9, foi elaborado o Termo de Intimação Fiscal nº 01 e suas planilhas anexas, através do qual foi solicitada a comprovação individualizada da origem de créditos/depósitos constantes em tais extratos.

49 – Em sua resposta, a ZLS apresentou diversas justificativas para comprovar a origem dos créditos. Destas, podemos destacar como principais as seguintes:

- a) atividades da empresa, ou seja, reconhecimento de que se trata de receitas desta;
- b) transferências entre contas da própria ZLS;
- c) operações de empréstimo.

50 – A maior parte das transferências entre contas foram confirmadas através de circularização entre estas. Os créditos em uma conta correspondiam a débitos em outras contas do mesmo titular, na mesma data e no mesmo valor.

51 – Entretanto, algumas transferências não puderam ser confirmadas devido ao contribuinte não ter apresentado todos os extratos bancários, apesar de intimado a tanto no Termo de Início de Procedimento Fiscal, com ciência em 26/09/2013 e no Termo de Reintimação Fiscal nº 01, em 05/11/2013. Além disso, diversos depósitos não tiveram o débito correspondente em outra conta localizado.

52 – Por fim, não foram apresentados comprovantes dos depósitos justificados como originados de operações de empréstimo bancário.

53 – Em decorrência desses fatos, foi dada ciência ao contribuinte do Termo de Intimação Fiscal nº 02, em 26/11/2013, no qual solicita-se a apresentação de documentos que justifiquem as inconsistências acima descritas, como extrato de conta de empréstimo (conta garantida, no Banco Itaú) ou contrato de empréstimo, e os extratos bancários ainda não apresentados, para que seja possível confirmar as transferências interbancárias. Também foram solicitados esclarecimentos para créditos cujo débito correspondente não foi encontrado em outras contas bancárias, na mesma data e no mesmo valor.

54 – Em 17/12/2013 o contribuinte apresentou resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 02. Nesta, constam, dentre outros, os seguintes documentos:

- a) o extrato bancário da conta-corrente 07465-9 do Banco do Nordeste de Fevereiro de 2010: analisando este extrato, verifiquei que nele consta o débito de R\$ 200.000,00 de 19/02/2010, para o qual foi solicitada a comprovação ao contribuinte através do Termo de Intimação Fiscal nº 02. Com isso, a transferência entre contas deste valor, alegada pelo contribuinte, restou comprovada;
- b) Cópia do Despacho Decisório nº 365/2009, datado de 27/03/2009, e da memória de cálculo do valor da restituição pleiteada, datada de 18/02/2010: com base nestes documentos, também restou comprovada a origem dos recursos para o crédito de R\$ 32.869,27 ocorrido em 26/02/2010 na conta-corrente do Banco do Brasil;

55 – Com isso, todos os demais valores relacionados nos anexos ao Termo de Intimação Fiscal nº 02, para os quais não foram apresentados os esclarecimentos às divergências indicadas, foram considerados como receita do contribuinte e oferecidos, de ofício, à tributação.

56 – O valor dos depósitos reconhecido pelo contribuinte, durante esta ação fiscal, como proveniente de receitas de sua atividade é de R\$ 6.653.300,34, de acordo com as justificativas apresentadas.

57 – Os valores creditados em conta bancária da ZLS cuja comprovação da origem dos recursos não foi aceita nesta ação fiscal, pelos motivos já explicitados, totalizaram R\$6.649.169,13.

58 – Por fim, consta no Livro Razão, conta contábil “4056 - 4.1.4.01.001 - Rendimento de Aplicações Financeiras”, a apuração de receitas decorrentes de aplicações financeiras no montante de R\$ 374.738,94. Tais receitas não estão declaradas na DIPJ.

59 – Portanto, a receita bruta do contribuinte apurada nesta ação fiscal foi de R\$13.302.469,47 (depósitos/créditos reconhecidos como receita mais depósitos/créditos cuja origem dos recursos não foi comprovada). Sobre este valor incidirá o percentual de presunção do lucro de 32%, conforme já discorrido neste Termo. Ao valor encontrado deverá ser acrescido o valor relativo aos rendimentos das aplicações financeiras, para assim ser obtido o lucro presumido, como pode ser visto na planilha que segue em anexo a este Termo, intitulada “APURAÇÃO DO LUCRO PRESUMIDO - ANO CALENDÁRIO 2010”.

60 - A receita bruta mensal, segregada por banco, sobre a qual incidirá o percentual

de presunção do lucro encontra-se em anexo, na planilha “APURAÇÃO DAS RECEITAS - AC 2010”.

61 – O total de depósitos/créditos em contas bancárias foi de R\$ 25.129.354,15. O valor total apurado das receitas do contribuinte foi de R\$ 13.677.208,41 (incluindo os rendimentos das aplicações financeiras).

62 – O valor total de receita declarado pelo contribuinte ao Fisco Federal, conforme consta em sua DIPJ, foi de R\$ 7.531.921,90. Resta configurada, portanto, uma omissão de receita no valor de R\$ 6.145.286,51.

## 18.O v. aresto guerreado assim enfrentou a questão:

33. Analisando os comprovantes apresentados, e comparando-os com os valores questionados pela autoridade fiscal temos o seguinte:

- relativamente ao Banco do Brasil, os valores sem comprovação correspondem: a) a uma restituição do INSS que teria ocorrido em 26/02/2010, no valor de R\$ 32.869,27 que deve ser acatada por duas razões: por primeiro, consta do extrato à fl.1001 tratar-se de ordem bancária e, por segundo, a contribuinte apresentou, além do despacho decisório que reconheceu o direito à restituição, a planilha do site da Receita Federal, com os cálculos atualizados do direito creditório que coincide com o montante questionado (fls.1.211-1.214); b) uma transferência recebida da conta corrente 02663-5 do Banco Itaú, havida em 04/03/2010, no valor de R\$50.000,00, cujo comprovante se encontra à fl.1.340, impondo que o mesmo seja excluído da autuação; c) outra transferência que teria vindo da conta 02663-5 do Banco Itaú, ocorrida em 11/05/2010, no valor de R\$960.000,00, encontra justificativa no contrato de linha de crédito (0029), obtida junto ao próprio Banco do Brasil, em 07/05/2010, conforme contrato e extrato juntados às fls.1.348-1.361, devendo ser excluído da exigência e; por fim, d) uma transferência ocorrida em 30/06/2010, tendo como origem a conta corrente 02663-5 do Banco Itaú, no valor de R\$24.300,00, que restou sem comprovação de origem. Desta forma, para a conta corrente Banco do Brasil (4577-2) restou sem comprovação de origem R\$24.300,00;

- quanto aos valores questionados relativamente ao Banco Itaú, tem-se que os extratos de fls. 1.362-1.367, da conta 07116-9 comprovam a origem dos seguintes valores: R\$797.000,00 em 30/06/2010; R\$30.000,00, R\$30.000,00, R\$45.000,00, R\$11.500,00, R\$30.000,00, R\$13.500,00, R\$30.000,00, R\$23.600,00, R\$81.000,00, R\$110.000,00, R\$23.600,00, R\$11.800,00 e, R\$26.400,00 questionado para o mês de julho de 2010, R\$43.000,00, R\$98.500,00, R\$19.500,00, R\$41.800,00, R\$13.000,00, R\$90.000,00, R\$16.400,00, R\$16.400,00 e, R\$66.000,00, referentes ao mês de agosto de 2010, R\$18.000,00, R\$30.000,00, R\$43.000,00, R\$21.500,00, R\$95.000,00, R\$12.900,00 e R\$11.300,00 do mês de setembro de 2010, R\$40.000,00 do mês de outubro de 2010; o valor de R\$ R\$111.869,18 que a contribuinte alegar ter origem em conta do Unbianco, restou sem comprovação e deve ser mantida a exigência;

- quanto aos demais valores questionados em relação à conta corrente 02663-5 do Banco Itaú, observa-se que todas possuem o mesmo histórico estão registradas como TBI 1790.04361- 400000111 e mencionam a operação 4175 que, nos extratos da conta garantida 07116-9 juntados apenas parcialmente, sugerem que a origem pode estar relacionada à obtenção de empréstimo; contudo, como os extratos que constam da defesa não contemplam os fatos ocorridos nos meses de janeiro a junho de 2010, os valores de R\$130.000,00, R\$130.000,00, R\$110.300,00, R\$140.000,00, R\$84.000,00, R\$168.000,00, R\$24.000,00, R\$135.000,00, R\$80.000,00, R\$16.000,00, R\$145.000,00, R\$11.000,00 e R\$61.000,00, restaram sem comprovação e desta forma mantém-se a exigência correspondente;

-por fim, quanto aos valores questionados relativamente à conta corrente 7464-0 do Banco do Nordeste do Brasil, a interessada comprova a transferência de R\$205.000,00, efetuada em 04/03/2010, tendo como origem a conta 02663-5 do Banco Itaú, de titularidade da contribuinte, conforme comprovante de fl.1.340; o extrato apresentado à fl.1.342, impossibilita qualquer conferência, por estar ilegível; sabe-se que é do Banco do Nordeste mas as informações estão borradas; o extrato do mês 03/2010 (fl.1.015) comprova que os R\$200.000,00 questionados para a data de 25/03 tiveram origem na conta 7465-9 já

mencionada; o extrato de fl.1.024 confirma a transferência dos valores questionados de R\$280.000,00 (01/06), R\$70.200,00 (07/06), R\$30.100,00 (08/06), R\$25.200,00 (10/06), R\$428.000,00 (14/06), R\$56.200,00 (16/06), R\$57.000,00 (17/06), R\$70.300,00(18/06), R\$74.000,00(21/06) e assim, a exigência deve ser afastada; o único valor cuja origem não restou comprovada é R\$692.400,00 que é proveniente de um TED; o documento de fl.1.338 que foi apresentado na tentativa de justificar a origem dos valores desserve para o pretendido posto que ele apenas comprova a saída do valor pretendido em 01/07/2010, para a conta 07465-9 e não a origem dele;

- os valores de R\$ 100.000,00 (04/10), R\$80.000,00(07/10), R\$ 155.000,00 (19/10), R\$20.000,00 (20/10), R\$ 38.000,00 (25/10) e R\$ 25.000,00(28/10, segundo o extrato defl.1.347 são vinculados à conta 07464-0 e portanto tem sua origem comprovada.

33. Ante o exposto, mantém-se o lançamento das seguintes parcelas: Banco do Brasil R\$24.300,00, Banco Itaú, R\$111.869,18, que teria origem em uma conta do Unibanco, cujo extrato não foi apresentado e, os valores relativos aos meses de janeiro a junho que totalizam R\$1.234,300,00 e, por fim, quanto ao Banco do Nordeste, o valor de R\$692.400,00 restou sem comprovação de origem.

19.Em relação aos valores cuja comprovação da origem não foi reconhecida pela r. decisão recorrida, o RV é instruído com documentação adicional que, segundo a Recorrente, comprovaria se tratar de remessas provenientes de contas da mesma titularidade.

20.Nesse passo, quanto aos créditos de R\$ 24.300,00 e R\$ 692.400,00, identificados no Banco do Brasil e no Banco do Nordeste, respectivamente, sustenta a Recorrente que teriam origem na mesma TED, no valor de R\$ 716.700,00, emitida a partir da conta corrente 02663-5 mantida junto à agência 1790 do Banco Itaú.

21.Sucede, todavia, que o documento colacionado às fls. 1602, que supostamente demonstraria a origem da importância de R\$ 716.700,00, não ostenta os dados da conta corrente onde teria ocorrido o débito, nem tampouco a sua titularidade, não sendo assim suficiente para comprovar a origem dos recursos. Confira-se:

Banco Itaú S/A  
SA SALVADOR DRF

Página 4 de 4  
Fl. 1602

29/06	SALDO				351,21-
30/06	SISPAG TRANSF TITUL TED			<del>716.700,00</del>	+ 692,400 BNB + 24,300 BB
30/06 D	SISPAG FORNECEDORES			3.491,88-	
30/06	TAR TED SISPAG			7,80-	
30/06	SISPAG ALSTOM BR ENTRA	912		20.410,03	
30/06	AG. TEF 1790.07116-9	3214		797.000,00	692.400,00
30/06	SDO CTA/APL AUTOMATICAS				96.859,14
01/07	LIS/JUROS			15,73-	
01/07	SISPAG SALARIOS			706,00-	
01/07	SISPAG SALARIOS			36.217,00-	
01/07	SISPAG TRIBUTOS			13.261,22-	
01/07	SISPAG FORNECEDORES			9.761,95-	
01/07	SISPAG FORNECEDORES			2.176,29-	
01/07 D	SISPAG FORNECEDORES			2.654,78-	
01/07	SISPAG TRANSF TITUL TED			11.700,00-	
01/07	TAR DOC SISPAG			3,90-	
01/07	TAR ORDEM PAGTO SISPAG			6,00-	
01/07	TAR TED SISPAG			3,90-	
01/07	IOF			34,62-	
01/07	IOF 1790.07116-9/ C/C			3.061,27-	
01/07	COMIS VALOR LIBERADO-CVL			6,07-	
01/07	TAR MOV CONTA CONTRATUAL			10,00-	
01/07	SALDO				10,00

**AVISO 1**

- Os saldos acima são baseados nas informações disponíveis até esse instante e poderão ser alterados a qualquer momento em função de novos lançamentos.

22. Já em relação ao depósito de R\$ 111.869,18, realizado em 02.03.2010 na conta corrente n.º 02663-5 da agência 1790 do Banco Itaú, alega a Recorrente ser ele derivado da conta corrente n.º 11757-4 da agência 8944 do mesmo Banco Itaú, também de sua titularidade. Com efeito, os documentos de fls. 1606 e 1609 comprovam tal afirmação, indicando tratar-se de transferência eletrônica de fundos (TEF) entre contas da mesma titularidade. Confira-se:

**O Itaú tem as melhores soluções para que você tenha apenas uma preocupação: os seus próprios negócios.**

**ZLS SERVICOS TECN ESPEC LTDA - AGÊNCIA 8944 - CONTA CORRENTE: 11757-4**

MOVIMENTAÇÃO DE CONTA CORRENTE/ INVESTIMENTO	DIA	HISTÓRICO	AG/ORIG	CRÉDITO	DÉBITO	SALDO CONTA CORRENTE	SALDO CONTA INVESTIMENTO
	18/02	SALDO INICIAL				150,00	0,00
	01/03	IOF			10,52	139,48	
PERÍODO DE: 18.02.2010 a 21.03.2010		SALDO APLIC AUT MAIS					1.109,72
	02/03	AG. TEF 1790.02663-5	3214		111.869,18		
		RESGATE CDB	4929	110.619,98			
		TRANSF C/PARA C/C			111.729,71		
		TRANSF C/PARA C/C		111.729,71			
		RES APLIC AUT MAIS			1.109,73		0,01

[...]

DATA	AGÊNCIA	CONTA	VALOR	DESCRIÇÃO
01/03/2010	8944	11757-4/100.000		ZLS SERVICOS TECN ESPEC LTDA SALDO INICIAL
		01 IOF	10,52-	
		I 02	110.619,98	RESGATE CDB
		02	111.869,18-	AG. TEF 1790.02663-5

23. Por fim, verifica-se que também assiste razão à Recorrente quanto aos depósitos feitos na mesma conta corrente n.º 02663-5 do Banco Itaú, nos meses de janeiro a junho de 2010, nos importes de R\$130.000,00, R\$130.000,00, R\$110.300,00, R\$140.000,00, R\$84.000,00, R\$168.000,00, R\$24.000,00, R\$135.000,00, R\$80.000,00, R\$16.000,00, R\$145.000,00, R\$11.000,00 e R\$61.000,00, totalizando R\$1.234,300,00, relacionados no Anexo 01 ao Termo de Intimação Fiscal n.º 02 às fls. 1172/1174:

TVF (fls. 1172/1174):

**Extrato Bancário - Banco Itaú S/A, C/C 02663-5**

Data	Valor	ORIGEM INFORMADA PELO CONTRIBUINTE
19/02/10	130.000,00	Empréstimo Conta Garantida Itaú
02/03/10	111.869,18	Transferência de Saldo da Conta Unibanco
15/04/10	130.000,00	Empréstimo Conta Garantida Itaú
19/04/10	110.300,00	Empréstimo Conta Garantida Itaú
22/04/10	140.000,00	Empréstimo Conta Garantida Itaú
28/04/10	84.000,00	Empréstimo Conta Garantida Itaú
30/04/10	168.000,00	Empréstimo Conta Garantida Itaú
03/05/10	24.000,00	Empréstimo Conta Garantida Itaú
04/05/10	135.000,00	Empréstimo Conta Garantida Itaú
06/05/10	80.000,00	Empréstimo Conta Garantida Itaú
19/05/10	16.000,00	Empréstimo Conta Garantida Itaú
21/05/10	145.000,00	Empréstimo Conta Garantida Itaú
24/05/10	11.000,00	Empréstimo Conta Garantida Itaú
25/05/10	61.000,00	Empréstimo Conta Garantida Itaú

24. De fato, à luz dos documentos de fls. 1612/1614, é possível concluir que os créditos em questão são oriundos de transferências da conta garantida 04361-4, mantida pela Recorrente junto à própria agência 1790 do Banco Itaú, realizadas sob a rubrica "TBI", que é a

forma utilizada por aquela instituição financeira para identificar a transferência de valor feita para outra de suas contas, pelos canais digitais, com exceção da transferência de R\$ 110.300,00, de 19.04.2010, que foi efetuada a título de transferência eletrônica de fundos (TEF):

Comprovantes (fls. 1612/1614):

Agência:		Conta:		Nome:		FEVEREIRO/2010	
1790		04361-4		ZLS SERV TEC ESPEC LTDA			
Data	Lançamento	Orig.	Valor (R\$)				
19/02	SALDO INICIAL						
19/02	TBI 1790.02663-500000111	4175	130.000,00				
29/02	TBI 1790.02663-500000111	4175	130.000,00				

[...]

Agência:		Conta:		Nome:		ABRIL/2010	
1790		04361-4		ZLS SERV TEC ESPEC LTDA			
Data	Lançamento	Orig.	Valor (R\$)				
15/04	SALDO INICIAL						
15/04	TBI 1790.02663-500000111	4175	130.000,00				
19/04	AG. TEF 1790.02663-5	3214	110.300,00				
22/04	TBI 1790.02663-500000111	4175	140.000,00				
28/04	TBI 1790.02663-500000111	4175	84.000,00				
30/04	TBI 1790.02663-500000111	4175	168.000,00				

[...]

Agência:		Conta:		Nome:		MAIO/2010	
1790		04361-4		ZLS SERV TEC ESPEC LTDA			
Data	Lançamento	Orig.	Valor (R\$)				
03/05	SALDO INICIAL						
03/05	TBI 1790.02663-500000111	4175	24.000,00				
04/05	TBI 1790.02663-500000111	4175	135.000,00				
06/05	TBI 1790.02663-500000111	4175	80.000,00				
11/05	TBI 1790.02663-500000111	4175	871.300,00				
19/05	TBI 1790.02663-500000111	4175	16.000,00				
21/05	TBI 1790.02663-500000111	4175	145.000,00				
24/05	TBI 1790.02663-500000111	4175	11.000,00				
25/05	TBI 1790.02663-500000111	4175	61.000,00				

25. Por via de consequência, tendo a Recorrente logrado êxito em comprovar parcialmente a origem dos créditos bancários remanescentes, devem ser excluídos da autuação os seguintes valores:

02.03.2010.....	R\$	111.869,18
19.02.2020.....	R\$	130.000,00
15.04.2010.....	R\$	130.000,00
19.04.2010.....	R\$	110.300,00
22.04.2010.....	R\$	140.000,00
28.04.2010.....	R\$	84.000,00
30.04.2010.....	R\$	168.000,00
03.05.2010.....	R\$	24.000,00
04.05.2010.....	R\$	135.000,00
06.05.2010.....	R\$	80.000,00
19.05.2010.....	R\$	16.000,00
21.05.2010.....	R\$	145.000,00
24.05.2010.....	R\$	11.000,00
25.05.2010.....	R\$	61.000,00
Total.....	<u>R\$</u>	<u>1.346.169,18</u>

**DISPOSITIVO**

26. Pelo exposto e por tudo mais que dos autos consta, (i) não conheço do Recurso de Ofício, por inferior ao limite de alçada estabelecido pela Portaria MF nº 2, de 2023, inteligência da Súmula CARF nº 103; e (ii) dou parcial provimento ao Recurso Voluntário para cancelar parcialmente os lançamentos de omissão de receitas referente a depósitos bancários no valor de R\$ 1.346.169,18, cuja origem dos recursos restou comprovada.

(documento assinado digitalmente)

Jandir José Dalle Lucca