



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13888.720665/2016-12
ACÓRDÃO	1101-002.066 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VECTOR SISTEMAS DE AUTOMACAO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2011

CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Ao julgador não é imposto manifestar-se sobre todo e qualquer argumento suscitado, quando vislumbrar – desde que devidamente fundamentado – motivo suficiente a formar sua convicção, aplicando-se o princípio do livre convencimento motivado.

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.

ACÓRDÃO

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, em razão de não restar provado que as atividades da Recorrente se enquadram como construção civil, o que afasta a aplicação da alíquota diferenciada.

Sala de Sessões, em 12 de fevereiro de 2026.

Assinado Digitalmente

Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho – Relator

Assinado Digitalmente

Efigenio de Freitas Junior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Roney Sandro Freire Correa, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira, Efigenio de Freitas Junior (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (e-fls. 9888-9937) interposto em face de acórdão da 15ª Turma da DRJ/RPO (e-fls. 9862-9879) que julgou improcedente a impugnação (e-fls. 9301-9364) apresentada em face de autos de infração de IRPJ e CSLL (e-fls. 9158-9225) relativos aos anos-calendário 2011, 2012 e 2013, nos quais se aponta a seguinte infração:

LUCRO PRESUMIDO

INFRAÇÃO: APLICAÇÃO INDEVIDA DE PERCENTUAL DE DETERMINAÇÃO DO LUCRO PRESUMIDO

Aplicação incorreta do percentual de determinação do Lucro Presumido de 8% sobre as receitas tributáveis auferidas na atividade de prestação de serviços, quando o correto, para esta atividade, seria 32%, o que acarretou as diferenças a menor de IRPJ apurado e recolhido/declarado pela contribuinte, conforme relatório fiscal em anexo.

O Relatório de Procedimento Fiscal (e-fls. 9227-9256) que acompanha os autos de infração narra os seguintes fatos principais:

15. Analisando as Notas Fiscais apresentadas, bem como seus livros fiscais e, cotejando-os com as DIPJ (Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica) (fls. 5053 a 5157) apresentadas à RFB, observou-se que, apesar de a maior parte de suas receitas ser proveniente de prestação de serviços, os coeficientes aplicados sobre sua receita bruta para apuração da base de Cálculo do IRPJ e da CSLL foram de 8% (oito por cento) e 12% (doze por cento), respectivamente, motivo pelo qual emitiu-se o Termo de Intimação Fiscal n. 1 (fls. 5158*1) requisitando a apresentação dos contratos de prestação de serviços que geraram as receitas dos anos sob fiscalização e que se esclarecesse a utilização do percentual.

(...)

28. Conforme se observa dos contratos, bem como dos anexos e demais documentos apresentados, os serviços/obras neles previstos não se tratam de construção civil propriamente dita, mas sim. de serviços de melhorias, manutenção, fornecimento e/ou implantação de sistema de controle e automação.

29. Pode se notar, também, que alguns dos contratos apresentados têm como escopo apenas o fornecimento de serviços, sem o fornecimento de materiais. Apenas exemplificando contratos sem fornecimento de materiais tem-se os descritos nos itens: "27.7"; "27.18"; "27.38"; entre outros.

30. Em relação aos contratos onde há previsão de fornecimentos de materiais/equipamentos, verifica-se. nas DANFE apresentadas junto com as Notas Fiscais de Serviços, bem como nos próprios contratos apresentados, que em sua maioria, não são materiais esperados para obra de construção civil, mas sim materiais elétricos, eletrônicos, e informática (e.g.: sistema digital de supervisão e controle, câmara digital, cabos, rádio modem, painel de automação e controle, no-break, reles, disjuntores, antenas. CLP. microcomputadores e periféricos, notebooks. software, etc). Sendo que parte dos materiais/equipamentos não são incorporados à obra.

31. Outra condição a ser respeitada para utilização dos percentuais diferenciados é que os contratos, de construção civil, devem ser de empreitada na modalidade total.

Cientificada do lançamento, a contribuinte apresentou impugnação em que defendeu, em síntese, “a **NATUREZA DOS SERVIÇOS DE ENGENHARIA PRESTADOS PELA IMPUGNANTE, COM CARÁTER MULTIPLO E DIVERSIFICADO, QUE SUBMETEM AO PERCENTUAL ESTABELECIDO PARA CONSTRUÇÃO CIVIL.**”. Em preliminar, suscitou a nulidade formal dos autos de infração. No mérito, pugnou pela irretroatividade do entendimento advindo da IN SRF 1.234/2012, a decadência do período relativo a janeiro e fevereiro de 2011, e a pertinência da utilização do percentual adotado, haja vista a identidade de sua natureza com a construção civil.

A DRJ proferiu acórdão que restou a seguir ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

São considerados nulos somente atos e termos lavrados por pessoa incompetente e despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59, incisos I e II, do Decreto nº 70.235, de 1972, hipóteses cuja ocorrência não restou comprovada, sobretudo tendo em conta que os autos de infração e seus anexos foram formalizados com observância dos requisitos do art.

142 do CTN, bem como do disciplinamento do Processo Administrativo Fiscal, permitindo ao contribuinte a perfeita compreensão das infrações que lhe foram imputadas, tanto que delas se defendeu de forma detalhada.

DILIGÊNCIA/PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE.

A conversão do julgamento em diligência ou perícia só se revela necessária para elucidar pontos duvidosos que requeiram conhecimento técnico especializado para o deslinde de questão controversa. Não se justifica a sua realização quando presentes nos autos elementos suficientes a formar a convicção do julgador.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2011, 2012, 2013 LUCRO PRESUMIDO. PERÍODO DE APURAÇÃO.

A apuração do lucro presumido é trimestral, aperfeiçoando-se os fatos geradores do IRPJ e da CSLL a cada 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano.

LUCRO PRESUMIDO. ALÍQUOTA. CONSTRUÇÃO CIVIL.

EXCEÇÃO.

Sujeita-se à alíquota de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL), 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. Os serviços que não possuam todos estes requisitos, ou não estejam expressamente excetuados legalmente, são tributados pela aplicação de 32% para definição do lucro presumido.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

MULTA PUNITIVA. 75% DO VALOR DO TRIBUTO. CARÁTER PEDAGÓGICO. EFEITO CONFISCATÓRIO NÃO CONFIGURADO.

PRECEDENTES A multa punitiva é aplicada em situações nas quais se verifica o descumprimento voluntário da obrigação tributária prevista na legislação pertinente. Trata-se da sanção prevista para coibir a prática de ilícitos tributários. Nessas circunstâncias, conferindo especial relevo ao caráter pedagógico da sanção, que visa desestimular a burla à atuação da Administração tributária, deve ser reconhecida a possibilidade de aplicação da multa em percentuais mais rigorosos.

Irresignada, a Recorrente interpôs recurso voluntário em que arguiu, preliminarmente, DA OMISSÃO DE ENFRENTAMENTO DE PROVAS E MATÉRIA DE DIREITO DEDUZIDA NA IMPUGNAÇÃO, QUE IMPLICAM NA NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO. No mérito, defendeu a DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAR IRPJ E CSLL RELATIVOS AOS PERÍODOS DE JANEIRO E FEVEREIRO DE 2011; DA IRRETROATIVIDADE DO ENTENDIMENTO ADVINDO PELA INSTRUÇÃO NORMATIVA DE Nº 1.234/2012, PARA ATINGIR FATOS GERADORES ANTERIORES A SUA ENTRADA EM VIGOR; DA NATUREZA DOS REGIMES DE CONTRATAÇÃO DOS SERVIÇOS DE

ENGENHARIA COM CARÁTER MULTIPLO, DIVERSIFICADO, E COM O EXERCÍCIO DE VÁRIAS ETAPAS INDISSOCIÁVEIS QUE SUBMETEM AO PERCENTUAL ESTABELECIDO PARA CONSTRUÇÃO CIVIL; DA ABUSIVIDADE DA MULTA PUNITIVA.

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.

Preliminar de nulidade da decisão recorrida.

De início, formula a Recorrente preliminar de omissão no enfrentamento das provas por parte da DRJ na decisão recorrida. Alega que, se o Ilmo. Relator da instância de origem “tivesse o zelo de analisar as informações acostadas aos autos, mormente a planilha de fls. 9.388, que sintetiza todos os Editais e Contratos Licitatórios que fizeram acompanhar com a defesa (fls. 9.389/9.851), em privilegio ao princípio da verdade real, concluiria sem maiores dificuldades que AS RECEITAS FISCALIZADAS, DECORRERAM DE SERVIÇOS PRESTADOS COM EMPREGO DE MATERIAIS QUE POR SUA VEZ, FORAM INCORPORADOS ÀS OBRAS, cumprindo assim, os requisitos necessários para reduções das alíquotas de IRPJ e CSLL”.

Aduz, ainda, que igualmente “também se quedou inerte quanto a análise desta matéria de direito, cerceando o direito de defesa da parte, visto que, se anteriormente à Instrução Normativa de nº 1.234/2012 não havia nenhuma regra ou fundamento legal que atribuísse entendimento diverso na forma de apuração do Lucro Presumido da Recorrente, inadmissível que isto se verifique de forma retroativa para atingir fatos geradores anteriores a sua publicação no diário oficial”.

Não assiste razão à Recorrente.

Como se nota da decisão da DRJ, a instância de origem formulou sua convicção a partir da análise dos documentos constantes dos autos, confirmando o entendimento da fiscalização sobre os contratos e, inclusive, firmando sua convicção quanto à interpretação do acervo probatório disponível.

Portanto, em realidade, o inconformismo da Recorrente diz respeito à conclusão a que chegou a DRJ; matéria de mérito, portanto, e como tal será a seguir enfrentada. Não é demais recordar que ao julgador não é imposto manifestar-se sobre todo e qualquer argumento suscitado, quando vislumbrar – desde que devidamente fundamentado – motivo suficiente a formar sua convicção.

No caso em tela, com a devida vênia à Recorrente, entendo não ser caso de qualquer omissão quanto à questão essencial que implique em nulidade da decisão.

Afasto, então, referida preliminar.

Decadência relativa ao período de janeiro e fevereiro de 2011.

Formula a Recorrente alegação quanto à ocorrência de decadência do direito de constituição do crédito tributário pelo Fisco, relativamente aos meses de janeiro e fevereiro de 2011. Alega que “ao tempo da notificação da Recorrente, a Receita Federal do Brasil havia decaído do direito de promover o lançamento tributário relativo ao período de **janeiro e fevereiro de 2011**, ou mesmo de retificar o lançamento anterior, face às disposições do artigo 149, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, combinado com o artigo 150, §4º, também do CTN (anteriormente transcrito)”.

A DRJ chegou a apreciar referida alegação, rechaçando-a nos seguintes termos:

Conforme previsto pela Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 25 e RIR/1999, art. 516, § 5º, a apuração do lucro presumido é trimestral, aperfeiçoando-se os fatos geradores do IRPJ e da CSLL a cada 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano.

O primeiro fato gerador abarcado pelo lançamento em foco, conforme detalhado no Auto de Infração, é o de 31 de março de 2011.

O prazo delimitado pelo Código Tributário Nacional, art. 150 § 4º, o qual aperfeiçoa o lançamento por homologação, seria, portanto, 31 de março de 2016, ou seja, após a ciência da autuação, não estando, portanto, extinto o direito da fazenda pública de fazê-lo.

Correta a decisão recorrida, respaldada também na jurisprudência deste Conselho, a exemplo do seguinte precedente:

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ARTIGO 150, §4º DO CTN. FATO GERADOR O imposto de renda pessoa jurídica apurado com base no lucro presumido trimestral, com pagamento de imposto, se insere no rol dos lançamentos por homologação, com contagem de prazo decadencial nos termos do art. 150, § 4º, do CTN. Para efeito dessa contagem considera-se ocorrido o fato gerador no último dia do respectivo trimestre/

(CARF – Acórdão 1002-001.249 – 06/05/2020)

Assim, nego provimento ao recurso voluntário nesse ponto.

Mérito. IRPJ. Lucro Presumido. Percentual de presunção aplicável.

No que tange ao mérito da autuação, discute-se tão somente o percentual de presunção aplicável às atividades da Recorrente. Entendeu a fiscalização que para a Recorrente seria aplicável o percentual de presunção de 32%, sendo que a Recorrente havia aplicado a presunção à 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. A mais notável dessas atividades – e que justamente ensejou as discussões iniciais – é a construção civil.

Nesse contexto, foi editado o Ato Declaratório Normativo Cosit 06/1997, utilizado pela contribuinte e pela autuação como fundamentos para o lançamento e para a defesa no curso do procedimento fiscal, 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 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 9101-002.543 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 total, em que (3) todos os materiais sejam fornecidos pela prestadora, e que (4) todos os materiais se incorporem de forma definitiva à edificação. São essas as quatro condições para a diferenciação, desde a IN 480/2004.

Veja-se, por oportuno, que a Instrução Normativa 1.234/2012, contra a qual se insurge a Recorrente por entender que não poderia alcançar fatos pretéritos, caminhava em idêntico sentido¹ ao ora exposto, assim como os atos infralegais que o antecederam (acima mencionados) e os a ela posteriores.

Portanto, descabe o argumento da Recorrente de que referida IN não poderia alcançar fatos geradores pretéritos. A rigor, a IN nada alterou no panorama legal – cuja redação da lei é a mesma desde sua edição, como visto – nem no entendimento da Receita Federal do Brasil.

No Relatório Fiscal, o entendimento da fiscalização é justamente nesse mesmo sentido, sintetizado no seguinte parágrafo:

23. Da leitura das Instruções Normativas supramencionadas verifica-se que nem toda prestação de serviços com emprego de materiais autoriza a contribuinte se

¹ § 7º Para 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.

utilizar do percentual de presunção de 8% e 12% para apuração de sua Base de Cálculo dos IRPJ e CSLL, respectivamente. Somente as receitas que decorrerem de contratação por empreitada de construção civil na modalidade lotai, fornecendo o empreiteiro todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra.

A partir de tais premissas, apontou-se o objeto dos 40 (quarenta) contratos apresentados, concluindo-se que: (1) ***“não se trata de construção civil propriamente dita, mas sim, de serviços de melhorias, manutenção, fornecimento e/ou implantação de sistema de controle e automação”***; que (2) ***“alguns dos contratos apresentados têm como escopo apenas o fornecimento de serviços, sem o fornecimento de materiais”***; que (3) ***“em relação aos contratos onde há previsão de fornecimentos de materiais/equipamentos, verifica-se (...) que, em sua maioria, não são materiais esperados para obra de construção civil (...) e que parte dos materiais/equipamentos não são incorporados à obra”***; e, ainda, que (5), ***“não sendo empresa construtora, bem como não havendo em seu objeto social a indústria de construção, seus contratos recebem o tratamento de empreitada parcial”***.

Em outras palavras, na visão da fiscalização, basicamente sob nenhum aspecto enquadrar-se-ia a atividade da Recorrente no percentual de 8%.

Por outro lado, basicamente repousa a defesa da Recorrente no argumento de que ***“os “Contratos Licitatórios” acostados com a defesa (fls. 9.389/9.851), originaram TODAS as receitas fiscalizadas, permitindo a confirmação de que decorreram de serviços prestados por empreitada com natureza de construção civil, na modalidade total, com fornecimento e emprego de materiais que por sua vez, foram incorporados às obras”***.

Aduz ainda que a construção civil alberga também ***“obras de terra, abrangendo as sondagens, fundações e escavações; obras hidráulicas que se acham relacionadas com a dinâmica das águas; obras de instalações, de montagens e de estruturas em geral, abrangendo as obras assentadas ao solo ou fixadas em edificações”***.

Em conclusão, alega que ***“à luz das informações e rol acima transcrito, permite-se afirmar que as atividades desenvolvidas pela Recorrente, de implantação de instalações de sistemas de automação e instalações elétricas, enquadram-se como obras de construção civil, com emprego total de materiais que são incorporados à obra.”***

Pois bem.

À luz dos requisitos legais acima delineados, a questão é saber se a Recorrente os atende.

Quanto ao primeiro ponto, no que diz respeito à caracterização da atividade da Recorrente como de “construção civil”, entendo que há de se ter parcimônia na interpretação do que consiste em “construção civil” para fins de aplicação do percentual de presunção.

Em primeiro lugar, pelo fato de que a Lei não traz esse critério jurídico. Trata-se de previsão feita de forma infralegal, ao longo do tempo, pela própria Receita Federal. E daí porque, em segundo lugar, torna-se relevante considerar os posicionamentos exarados pela própria RFB a respeito do tema.

Em Soluções de Consulta recentes, a RFB evidencia entendimento mais flexível quanto ao conceito de construção civil para fins de identificação do percentual de lucro presumido, para passar a incluir nessa definição várias espécies de serviços que, à primeira vista, não se trataria diretamente de construção, mas de serviços a ela ‘conexos’.

Veja-se a Solução de Consulta COSIT 80/2025:

EMPREITADA DE CONSTRUÇÃO. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO. INSTALAÇÕES ELÉTRICAS, HIDRÁULICAS, SANITÁRIAS E DE GÁS. INSTALAÇÃO DE SISTEMAS DE PREVENÇÃO CONTRA INCÊNDIO. INSTALAÇÃO DE SISTEMAS CENTRAIS DE AR CONDICIONADO, VENTILAÇÃO E REFRIGERAÇÃO. PINTURA. INSTALAÇÃO DE PORTAS, JANELAS, TETOS E ARMÁRIOS EMBUTIDOS.

Para fins de determinação do lucro presumido, deve-se aplicar o percentual de 8% sobre a receita bruta decorrente da prestação de serviços de instalações elétricas, hidráulicas, sanitárias, de gás, de sistema de prevenção contra incêndio, de sistemas centrais de ar condicionado, ventilação e refrigeração, bem como a decorrente dos serviços de pintura e de instalação de portas, janelas, tetos e armários embutidos; desde que tais serviços sejam prestados na forma de empreitada total, com fornecimento pelo empreiteiro da totalidade dos materiais indispensáveis a sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra. Esse enquadramento independe de o serviço em questão estar sendo prestado no bojo de um contrato que inclua a construção da própria edificação na qual ele será empregado ou por contrato específico, cujo objeto seja apenas a execução dessa empreitada em imóvel já edificado.

A fundamentação de referida Solução de Consulta é relevante:

22. É diante desse cenário que se deve abordar a questão colocada pela Consulente. Uma vez conhecidas as premissas que justificam a imposição dos percentuais de 8% e 12% a esse tipo de atividade, cabe inquirir se faz sentido a diferenciação aventada na consulta. Ora, o fato de determinado serviço ser executado, nos dizeres da consulente, de forma isolada, “sem vínculo com obra de construção civil”, ou seja, dissociado do contrato de construção do imóvel no qual o serviço será aplicado, não altera a estrutura de custos a ele inerente e, consequentemente, a margem de lucro da operação. No exemplo trazido na petição posteriormente juntada aos autos, a consulente relata ter sido contratada para fazer uma instalação elétrica em imóvel já construído. É lícito supor que os custos associados a essa tarefa – que incluem todos os bens necessários à sua consecução – seriam similares caso o contrato fosse mais amplo, abrangendo em seu bojo a própria construção do imóvel e a instalação da rede elétrica na fase final de construção.

23. Assim, é possível concluir a primeira parte da problemática suscitada, rechaçando a ideia de que o inciso II do § 7º do art. 2º da IN RFB nº 1.234, de 2012, incide apenas sobre a empreitada de construção, que englobe, além de serviços de construção específicos, a própria construção da edificação na qual aqueles são realizados.

24. Superada essa questão preambular, permanece a dúvida da consultante acerca daquilo que deve ser entendido por “atividade de construção”, a qual, nos termos do art. 33, § 1º, II, “d”, da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, uma vez exercida “por empreitada com emprego de todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra”, sujeita a receita bruta auferida aos percentuais de presunção de 8% e 12%. Lembrando que a previsão normativa para a tributação diferenciada não abarca a prestação de qualquer serviço com o fornecimento da totalidade dos materiais, mas tão somente as empreitadas de construção desempenhadas nessa modalidade – o fornecimento ou não de materiais não altera os percentuais de presunção da prestação de serviços em geral, que permanecem sendo de 32%. A disciplina normativa em epígrafe atinge, especificamente, os “serviços de construção por empreitada com emprego de materiais”, para se usar a dicção do art. 38, II, da Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012, o que faz com que seja condição primeira que a receita bruta decorra da atividade de construção.

25. A legislação do imposto de renda não contém definição de construção. Em um esforço de integração, nota-se a existência de atos, que guardam relação com a legislação tributária, e podem servir como âncora interpretativa. A Nomenclatura Brasileira de Serviços, Intangíveis e Outras Operações que Produzam Variações no Patrimônio – NBS, instituída pelo Decreto nº 7.708, de 2 de abril de 2012, cuja atual versão (2.0) foi aprovada pela Portaria Conjunta RFB/SCS nº 2000, de 18 de dezembro de 2018, arrola em seu capítulo 1 os serviços de construção. Esse rol já foi utilizado pela Coordenação-Geral de Tributação da RFB como subsídio à pesquisa do alcance do conceito de construção constante dos dispositivos examinados nesta solução de consulta - menciona-se as Soluções de Consulta Cosit nº 129, de 31 de agosto de 2016, nº 163, de 26 de setembro de 2018, e nº 59, de 23 de junho de 2020.

26. Analisando-se a estrutura do capítulo 1 da NBS, percebe-se que além dos serviços de construção stricto sensu - construções de edificações (1.0101) e construção de obras de engenharia civil (1.0102) -, a classificação abrange também atividades sob um enfoque mais amplo, tais como serviços de preparação do local da obra (1.0103), serviços de instalação (1.0106) e serviços de acabamento (1.0107). Cumpre considerar que a própria RFB já lançou mão de perspectiva mais extensiva para caracterização da atividade de construção. Ao disciplinar a vedação ao exercício do antigo Simples Federal aplicável à atividade de “construção de imóveis”, o Ato Declaratório Normativo Cosit nº 30, de 13 de outubro de 1999 (já revogado), assentou que aquela atividade abrangia “as obras e serviços auxiliares e complementares da construção civil”. De modo que não

representa inovação utilizar-se de critério semelhante, visando à definição do sentido da expressão, aplicada à matéria aqui discutida.

27. Reforçando que, para fins de aplicação dos percentuais de presunção de 8% e 12%, não basta que a receita bruta auferida seja derivada da prestação de serviços qualificados como de construção. Cumulativamente a isso, o serviço deve ser prestado mediante empreitada total, ou seja, com o fornecimento pelo empreiteiro de todos os materiais indispensáveis à execução da tarefa. E mais: considera-se como materiais fornecidos aqueles que sejam incorporados à obra.

A partir dessas premissas, veja-se que a própria RFB atualmente adota posicionamento mais flexível do que à época da lavratura do auto de infração. Portanto, as considerações do Relatório Fiscal quanto ao que seria “construção civil” propriamente dita devem ser lidas com ressalva.

Vejamos então os objetos dos contratos:

- a) Automatização de 150 (cento e cinquenta) estações elevatórias;
- b) Implantação de Sistema de Supervisão e Controle para sistema de abastecimento de água;
- c) Fornecimento, instalação, operação e manutenção do sistema de telemetria utilizado no controle de índices pluviométricos;
- d) Fornecimento, testes, transportes, carga e descarga de conjunto de sensores, atuadores, painéis, padrões, televisores, hardwares, cabos e acessórios que comporão o sistema de automação do Projeto Jaiba;
- e) Prestação para integração de instalações operacionais de CLP;
- f) Serviço de Engenharia Consultiva para implantação de projeto piloto de automação de poços;
- g) Serviço de projeto executivo, instalação e integração de 05 (cinco) estações meteorológicas;
- h) Fornecimento e instalação de painéis de controle de válvulas de controle de vazão;
- i) Serviços de implantação e planejamento do controle operacional;
- j) Serviços técnicos para atualização do software;
- k) Serviços de manutenção preditiva, preventiva e corretiva para sistema de telemetria;
- l) Serviços de manutenção eletromecânica no sistema de automação da unidade de tratamento de água

Como se nota, o objeto dos contratos mais aproxima a Recorrente de empresa de engenharia consultiva, implantação de projetos, suporte, tecnologia, do que propriamente de construção civil, ainda que adotado entendimento mais flexível do que aquele da fiscalização.

E, em sentido contrário, entendo não ter a Recorrente formulado prova suficiente a demonstrar a natureza de seus serviços, ainda que, a julgar pelas fotos e elementos trazidos pela Recorrente, possa se depreender que pelo menos parte da atividade da Recorrente envolve etapas típicas de construção civil, como alvenaria, fundações, etc.

Todavia, com base no que consta dos autos, entendo não ser possível confirmar a natureza de construção civil das atividades da Recorrente. Considerando tratar-se de exceção conferida pela própria Administração Tributária, não diretamente prevista em lei, deve ser reconhecida a inaplicabilidade da alíquota adotada pela Recorrente.

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.

(CARF – Acórdão 1402-006.558 – 17/98/2023)

LUCRO PRESUMIDO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO EM GERAL COM FORNECIMENTO DE MATERIAL. COEFICIENTE DE PRESUNÇÃO DO LUCRO. Na atividade de prestação de serviços de manutenção preventiva e corretiva em geral, inclusive de motores e equipamentos elétricos de uso doméstico ou industrial, com emprego ou fornecimento de material, quando não efetuada a segregação do valor do serviço e da mercadoria nas notas fiscais e na escrituração contábil e fiscal, o coeficiente de presunção do lucro é de 32% (trinta e dois por cento) sobre o valor total da receita bruta auferida. O ADN COSIT nº 06/1997, revogado tacitamente pela IN SRF nº 539, de 2005, enquanto esteve vigente, aplicava-se especificamente à execução de obras de construção civil por empreitada, e não à prestação de serviços de manutenção em geral.

(CARF – Acórdão 1802-000.990 – 04/10/2011)

LUCRO PRESUMIDO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE ENGENHARIA. FORNECIMENTO DE MATERIAL. PERCENTUAL Sobre as receitas decorrentes da prestação de serviços de engenharia incide o coeficiente de presunção de 32%, exceto para os serviços de construção, executados sob a modalidade de empreitada total, com fornecimento, pelo empreiteiro, de todos os materiais indispensáveis à execução da obra, devendo tais materiais ser incorporados a essa, sobre os quais é aplicado

o coeficiente de 8%. Considera-se obra de construção civil a construção, demolição, reforma, ampliação de edificação ou qualquer outra benfeitoria agregada ao solo ou ao subsolo.

(CARF – Acórdão 1402-007.478 – 16/10/2025)

LUCRO PRESUMIDO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. As atividades que envolvem a desmontagem, limpeza, reparação, testes, e montagem dos equipamentos, ainda que requeiram para a sua execução a instalação ou

construção, por conta da pessoa jurídica prestadora dos referidos serviços, de equipamentos e estruturas que não devam permanecer no local ao final da execução dos serviços, não se caracterizam como obras de construção civil, mas sim como atividades de manutenção industrial, sujeitando-se as receitas assim auferidas à aplicação do percentual de 32% para determinar a base de cálculo da CSLL sob o regime de tributação com base no lucro presumido.

(CARF – Acórdão 1102-000.880 – 09/07/2013)

IRPJ E CSLL. LUCRO PRESUMIDO. CONSTRUÇÃO CIVIL. EMPREITADA TOTAL OU PARCIAL. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO. FORNECIMENTO INTEGRAL DE MATERIAIS. APLICAÇÃO DA IN SRF Nº 480/2004 E DA SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 76/2016. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA EMPREITADA TOTAL. PERCENTUAL DE 32%. A definição do percentual de presunção para fins de apuração do IRPJ e da CSLL no regime do lucro presumido depende da qualificação da atividade exercida. Na construção civil, a distinção entre empreitada total e prestação de serviços determina a aplicação dos percentuais de 8%/12% ou 32%. A caracterização da empreitada total exige, além da execução integral da obra, o fornecimento de todos os materiais aplicados, conforme disciplinado pela IN SRF nº 480/2004 e consolidado na Solução de Consulta COSIT nº 76/2016. Ausente comprovação documental inequívoca do fornecimento integral de materiais, aplica-se o percentual de presunção de 32%.

(CARF – Acórdão 1301-008.002 – 11/12/2025)

Assim, voto por afastar as preliminares e negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho