



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15504.722231/2013-05
ACÓRDÃO	1101-001.814 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TRATER PESADOS RENTAL LTDA - EPP
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009

LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO. TRANSPORTE DE TERRA, RESÍDUOS DE TERRA E DETRITOS REALIZADOS COMO ETAPA DO SERVIÇO DE TERRAPLENAGEM A QUE SE DEDICA A EMPRESA. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO QUE DEVE SER DEFINIDO A PARTIR DO SERVIÇO EM SUA INTEGRALIDADE, E NÃO PELAS ATIVIDADES-MEIO ISOLADAS.

Demonstrando-se que no caso concreto o “transporte de cargas” a que se refere o contribuinte é, na verdade, parte indissociável e intermediária do serviço de terraplenagem que presta aos seus clientes (transporte da terra removida e adicionada ao terreno, detritos, etc), não há como considerar o transporte como serviço autônomo para definição do percentual de presunção do lucro presumido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário para, na parte conhecida, negar-lhe provimento, nos termos do voto do Relator.

Sala de Sessões, em 15 de setembro de 2025.

Assinado Digitalmente

Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho – Relator

Assinado Digitalmente

Efigenio de Freitas Junior – Presidente

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

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (e-fls. 188-244) interposto contra acórdão da 3ª Turma da DRJ/FNS (e-fls. 175-181) que julgou improcedente impugnação (e-fls. 146-168) apresentada em face de autos de infração de IRPJ e CSLL (e-fls. 2-22) em que se aponta, em síntese, a APLICAÇÃO INDEVIDA DE PERCENTUAL DE DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA DO IRPJ E CSLL.

O Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 23-25) narra os seguintes fatos principais:

Em atendimento aos Termos de Intimações, o contribuinte apresentou, no dia 28/12/2013, Termo de resposta contendo demonstrativo de faturamento e da base de cálculo do IRPJ/CSLL, relativos aos quatro trimestres do ano calendário de 2009, cópia do Livro Caixa, Cópia do Livro de registro de Serviços Prestados e cópia das Notas Fiscais de Serviço.

Informou, também que no ano de 2009 a atividade econômica para cálculo do Lucro Presumido foi a atividade de Transporte de materiais (areia, Rita, asfalto, cascalho e outros) foi utilizado o percentual de 8% para cálculo do IRPJ e 12% para cálculo da CSLL.

Após análise das informações prestadas pela empresa, principalmente as notas fiscais, que constam como serviço de terraplenagem e movimentação de terra ou simplesmente serviço de terraplenagem.

Esclarecemos que a atividade de terraplenagem insere-se no ramo da construção civil e configura prestação de serviço, sobre o qual deve ser apurado o percentual de 32%, para apuração da base de cálculo do Lucro presumido e CSLL.

Para efeito de apuração do IRPJ devido por pessoa jurídica tributada com base no Lucro Presumido, aplica-se o percentual de 32% sobre a receita decorrente da prestação de serviço de terraplenagem.

Em relação à atividade de transporte, o percentual de 8%, somente pode ser empregado quando a receita bruta decorre da prestação de serviço de transporte

de carga que integrem obrigatoriamente um contrato de transporte, ou seja auferido exclusivamente em função do serviço de transporte contratado.

Enquadra no conceito de obra de construção civil, as obras e os serviços auxiliares e complementares tais como:

- terraplenagem e pavimentação

Em sua impugnação, o contribuinte informou que reconhece 50% dos valores auferidos no auto de infração, solicitando inclusive o parcelamento imediato com redução da multa. No mérito, afirma tratar-se de erro de fato quanto da emissão das notas fiscais, sustentando que 50% da receita diz respeito a terraplenagem e 50% a transporte de material, de forma que sobre a parcela relativa ao transporte é adequada a utilização do percentual de presunção de 8%.

A DRJ proferiu acórdão que restou a seguir ementado:

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE DE CARGA. APLICAÇÃO DO PERCENTUAL DE 8%. NECESSIDADE DE CONTRATO AUTÔNOMO.

Somente em relação às receitas que advenham de contratos de prestação de serviços de transporte de carga é que se aplica o percentual de 8% para a apuração da base de cálculo do lucro presumido.

As atividades de deslocamento de terra inseridos em um contrato de terraplenagem lhes são acessórios, não possuindo natureza autônoma necessária para a caracterização de serviços de transporte de carga, ainda que seja possível sua precificação à parte das outras atividades.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Aplica-se à CSLL solução dada em relação ao IRPJ em face da similaridade na apuração da base de cálculo dos dois tributos. Portanto, o decidido para o Auto de Infração de IRPJ projeta suas consequências para a CSLL, na medida em que com ele compartilha o mesmo fundamento factual e para os quais não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.

Irresignada, a Recorrente interpôs recurso voluntário em que defende (A) DA NÃO OBSERVÂNCIA DO PRAZO PARA CONCLUSÃO DA INSTRUÇÃO PROCESSUAL; (B) DA AUSÊNCIA DE IRREGULARIDADE NO RECOLHIMENTO DO IRPJ E DA CSLL – APLICAÇÃO DOS PERCENTUAIS DE 8% E 12% -SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE CARGAS; (C) DA AUSÊNCIA DE IRREGULARIDADE NO RECOLHIMENTO DO IRPJ E DA CSLL – APLICAÇÃO DOS PERCENTUAIS DE 8% E 12% -SERVIÇOS DE TERRAPLENAGEM; (D) DA NATUREZA CONFISCATÓRIA DA MULTA APLICADA; (E) DA APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE E DA RAZOABILIDADE.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo.

No que diz respeito ao seu conhecimento, é importante ter em mente que, na peça impugnatória, a Recorrente expressamente reconheceu a procedência de 50% do crédito tributário lançado. Reconheceu que o crédito tributário relativo a 50% da receita – correspondente à terraplenagem – seria devido, ao passo que a parcela restante – relativa ao transporte dos materiais - estaria efetivamente sujeita à utilização do percentual de presunção de 8%, restringindo-se a tal ponto a sua impugnação.

Inclusive, justamente em face do reconhecimento parcial do crédito tributário, consta aos autos Termo de Transferência de Débitos (e-fls. 170-171) em que se informa que 50% do crédito tributário lançado nestes autos foi transferido ao processo de nº 10680-721.281/2013-11, atendendo ao pedido do contribuinte para fins de parcelamento.

Todavia, em seu recurso voluntário, a Recorrente aduz argumento de mérito no sentido de que mesmo as atividades de terraplenagem – cuja procedência do lançamento foi reconhecida na impugnação - deveriam se submeter ao percentual de presunção de 8%/12%. É o que afirma no tópico “DA AUSÊNCIA DE IRREGULARIDADE NO RECOLHIMENTO DO IRPJ E DA CSLL – APLICAÇÃO DOS PERCENTUAIS DE 8% E 12% -SERVIÇOS DE TERRAPLENAGEM” do seu recurso voluntário:

III.3.3. Nesta senda, necessário se elucidar que, no que tange à prestação de serviços de terraplenagem, temse que os mesmos são classificados como serviços de construção civil.

(...)

III.3.10. Evidente que, em casos como nº presente, em que há a prestação de serviços de construção civil, como a terraplenagem, em que há a utilização de materiais, tem-se a aplicação da porcentagem reduzida para fins de apuração da base presumida do IRPJ e da CSLL.

III.3.11. No caso em espeque, conforme o Contrato de Subempreitada, bem como, a planilha de quantitativos, anexos aos autos, há evidente utilização de materiais por conta da Recorrente.

(...)

III.3.13. Desta forma, como devidamente comprovado, tem-se que na prestação dos serviços de empreitada, há a devida utilização de todo o material por parte da Recorrente, fazendo jus, portanto, à aplicação da porcentagem reduzida para fins de cálculo do IRPJ e da CSLL, ainda que se considere parcial prestação de serviços de terraplenagem (com prestação de serviços de transporte), quanto como exclusiva prestação de serviços de terraplenagem, devendo o presente Recurso ser provido.

Da mesma forma, o recurso voluntário igualmente apresenta novos argumentos que também não foram trazidos anteriormente aos autos: A) DA NÃO OBSERVÂNCIA DO PRAZO PARA CONCLUSÃO DA INSTRUÇÃO PROCESSUAL; (D) DA NATUREZA CONFISCATÓRIA DA MULTA APLICADA; (E) DA APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE E DA RAZOABILIDADE.

Nos termos do Decreto 70.235/1972, é a impugnação que instaura a fase litigiosa do processo administrativo, considerando-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada:

Art. 16. A impugnação mencionará:

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante

Nesse sentido é a jurisprudência deste Conselho, inclusive desta Turma:

MATÉRIA NÃO SUSCITADA EM SEDE DE IMPUGNAÇÃO/MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. PRECLUSÃO PROCESSUAL. Afora os casos em que a legislação de regência permite ou mesmo nas hipóteses de observância ao princípio da verdade material, não devem ser conhecidas às razões/alegações constantes do recurso voluntário que não foram suscitadas na impugnação, tendo em vista a ocorrência da preclusão processual, conforme preceitua o artigo 17 do Decreto nº 70.235/72, sob pena, inclusive, de supressão de instância. (Acórdão 1101-001.498, 12/12/2024)

Opera-se, portanto, a preclusão em relação aos tópicos acima indicados, razão pela qual deles não conheço.

E, apenas como forma de indicação ao contribuinte, reitero que as matérias relativas ao caráter confiscatório da multa, aplicação da proporcionalidade ou razoabilidade, bem como quanto ao prazo de conclusão da fiscalização, encontram-se já sumuladas no âmbito deste Conselho, razão pela qual – ainda que hipoteticamente conhecidas – tampouco seriam acolhidas:

Súmula CARF nº 2

Aprovada pelo Pleno em 2006

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária.

Feitas tais observações, passo à análise do recurso voluntário, na parcela cujo conhecimento é possível nesta altura, isto é, o tópico “DA AUSÊNCIA DE IRREGULARIDADE NO RECOLHIMENTO DO IRPJ E DA CSLL – APLICAÇÃO DOS PERCENTUAIS DE 8% E 12% -SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE CARGAS”.

Em síntese, sustenta a Recorrente ser cabível a aplicação dos percentuais de 8% e 12% na apuração do IRPJ e CSLL relativo à parcela de sua receita que é decorrente do que chama de “transporte de cargas”:

III.2.2. No que tange à tais valores, necessário se ressaltar que a Recorrente entende pelas suas aplicações em decorrência da prestação de serviços de transporte de cargas.

(...)

III.2.6. Como já explanado anteriormente, no interregno compreendido no período fiscalizado, a Recorrente obteve rendimentos, tão somente, decorrentes de Contrato de Prestação de Serviços firmados com empresa terceira, contrato este já juntado aos autos.

III.2.7. A Cláusula Primeira do Contrato firmado previa a prestação de serviços de Terraplenagem e Transporte. Vejamos:

(...)

III.2.10. Conforme se vê na planilha acima colacionada, os serviços de transporte de carga representam o quantitativo de 18.000.000, em um montante total de 47.000.000, equivalente 38,29% da totalidade:

(...)

III.2.17. Noutro giro, não poderia a Autoridade Fiscal exigir a prestação dos serviços de transporte de forma desvinculada a qualquer outro serviço, pois, pela própria natureza do primeiro, tem por si só que o mesmo já é autônomo.

III.2.18. Tanto o é que a Lista de Serviços da Lei Complementar nº 116/03, que trata especificamente da tributação sobre a prestação de serviços, prevê tanto os serviços de transporte, quanto os serviços de terraplenagem, especificamente, como serviços autônomos, apartados. Vejamos:

A DRJ afastou os argumentos, com base na seguinte fundamentação:

15. Entendo que tal pretensão não pode prosperar porque, embora não se negue que tenha havido efetivamente o transporte de material (terra), não se tratou de uma atividade autônoma ao serviço de terraplenagem. De todo razoável que se considere o deslocamento de terra como atividade integrante do serviço de terraplenagem e, por isso, acessória e necessária a ele. Recorrendo ao Dicionário Houaiss, obtém-se a seguinte definição:

Terraplenagem (1877 cf. MS7) substantivo femininº ato ou efeito de terraplenar; terraplenº 1 eng conjunto das operações necessárias para se proceder a uma construção (edifício, estrada de ferro ou de rodagem, fortificação etc.) e que, basicamente, consistem no desmonte (escavação, desaterro ou corte) e no transporte de terras no aterro.

16. O destaque da atividade de transporte de terra na planilha constante do contrato cumpre tão-somente a finalidade prevista na Cláusula 3: a decomposição

do serviço de terraplenagem contratado em suas atividades elementares para fins de quantificação e precificação. A planilha por si só não se mostra suficiente para comprovar que houve a prestação – autônoma ao serviço de terraplenagem – de um serviço de transporte de carga.

17. Seria necessário um conjunto mais consistente de evidências (retificação da contabilidade, demonstrativos da prestação do serviço de carga emitido por terceiros, etc.) para que se pudesse considerar ter havido, de fato, a prestação de serviços de terraplenagem e de transporte de cargas, de forma autônoma. Caberia nesse caso – como bem apontou a autoridade fiscal – a existência de contrato específico, próprio, para a contratação do serviço de transporte de carga.

Com efeito, à luz do que consta nos autos, não há como chegar à conclusão diversa da que chegou a DRJ, quanto à premissa de que não se trata de um serviço de transporte autônomo, mas de parte da execução da própria terraplenagem.

O contrato de prestação de serviços anexado junto à impugnação (e-fls. 148-168) aponta como objeto SERVIÇOS DE TERRAPLENAGEM:

CLÁUSULA PRIMEIRA - OBJETO DO CONTRATO

1.1 - **O Contratante**, na qualidade de detentor dos direitos decorrentes do Contrato TT-070/2007-00, firmado com o **DNIT –Departamento Nacional de Infra-Estrutura de Transporte**, doravante denominado **Cliente**, referente à execução das obras de implantação da **BR-040, Lote n.º 02 MG**, pelo presente e na melhor forma de direito, cede à **Contratada** os seguintes serviços:

- Serviços de Terraplenagem, conforme descrito no Anexo I, sob o regime de empreitada por preços unitários, conforme especificado na cláusula terceira.

A “PLANILHA DE QUANTITATIVOS DE TERRAPLENAGEM”, que acompanha o contrato em questão (e-fls. 162) expressamente detalha que a carga transportada é justamente a utilizada na terraplenagem, e que o valor do montante do m³ de carga transportada é utilizada como fator de medição do contrato, para fins de faturamento periódico:

PLANILHA DE QUANTITATIVOS DE TERRAPLENAGEM					
RODOVIA: SEGMENTO: EMPRESA:	BR-040/MG KM 435,88 – KM 471,02 CONSORCIO IVAI-COWAN-ATERPA	CÓDIGO	DISCRIMINAÇÃO	UNID.	QUANTIDADE
	TERRAPLENAGEM				
1 000 00	Desm. dest. limpeza áreas clav. diam. até 0,15 m	m2	10.000,000		
1 100 01	Esc. carga transporte solos DMT 50 m	m3	2.000,000		
1 100 02	Esc. carga transporte solos DMT 50 a 200m	m3	2.000,000		
1 100 03	Esc. carga transporte solos DMT 200 a 400m	m3	2.000,000		
1 100 11	Esc. carga transporte solos DMT 400 a 600m	m3	2.000,000		
1 100 12	Esc. carga transporte solos DMT 600 a 800m	m3	4.000,000		
1 100 13	Esc. carga transporte solos DMT 800 a 1000m	m3	2.000,000		
1 100 14	Esc. carga transporte solos DMT 1000 a 1200m	m3	1.000,000		
1 100 15	Esc. carga transporte solos DMT 1200 a 1400m	m3	1.000,000		
1 100 16	Esc. carga transporte solos DMT 1400 a 1600m	m3	1.000,000		
1 100 17	Esc. carga transporte solos DMT 1600 a 1800m	m3	1.000,000		
1 510 00	Compação de aterros a 95% proclor normal	m3	6.000,000		
1 511 00	Compação de aterros a 100% proclor normal	m3	6.000,000		
1 513 01	Compação de material de "bota-fora"	m3	5.000,000		

As Notas Fiscais emitidas pela Recorrente (e-fls. 108-139) apontam, sem exceção, como descrição do serviço “Terraplenagem e Outra Movimentações de Terra” ou “Serviços executados de terraplenagem na duplicação da BR 040 no Município XYZ”. Vide:

DADOS DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS					
ITEM	QTD.	UNID.	COD.	DISCRIMINAÇÃO DOS SERVIÇOS PRESTADOS	PREÇO UNIÁRIO P/
1	1	1	0444 0001	Terraplenagem E Outra Movimentacoes Da Terra	141.018,40
Item	Qtdade	Discriminação do(s) Serviço(s)			
001	1	SERVIÇOS EXECUTADOS DE TERRAPLENAGEM NA OBRA DA DUPLICAÇÃO DA BR 040 NO MUNICÍPIO DE SETE LAGOAS/MG; RETENÇÃO PARA SEGURIDADE SOCIAL INSS R\$1.521,01; CAUÇAO 5% RS4.609,12			

Os documentos apresentados junto ao Recurso Voluntário, que mencionam a quantidade de terra transportada para cada nota fiscal (e-fls. 229-330), igualmente demonstram que se trata do transporte do resíduo de terra retirado do local ou da própria terra utilizada na terraplenagem. Inclusive, tais boletins expressamente apontam como descrição do serviço “SERVIÇOS DE TERRAPLENAGEM”. Vide:

M			
E	2.000 00	Transporte de argila	#DIV/0!
D	2.000 02	Transporte de material usinado (BGTC)	#DIV/0!
I	2.000 03	Carga e transporte de pedra detonada	0,00 viagens
C	3.000 00	Escavadeira	
C	3.000 01	Escavadeira CAT 320B	
A	3.000 02	Carga de pedra detonada	
A	3.000 03	Caminhão	0,00 viagens
O	3.000 04	Remoção de camada asfáltica	
O	3.000 04a	Remoção de camada asfáltica	

DATA	COD.	DESCRIÇÃO	JUN
SERVIÇOS DE TERRAPLENAGEM			
Nov./08	1 100 20	Esc. Carga transporte 1º cat. DMT 3000 a 5000 m ³	
Jul./09		Conforme levantamento topoGRAPH	
Jul./09		Conforme levantamento topoGRAPH	
Jul./09		Ramo "A" interseção norte Sete Lagoas	
Jul./09		Ramo "B" interseção norte Sete Lagoas	
Out./09		Conforme levantamento topoGRAPH	
Nov./09		Conforme levantamento topoGRAPH	
Nov./09		Entulho casa	
Nov./09		Conforme levantamento topoGRAPH	
Nov./09		Conforme levantamento topoGRAPH	
Nov./09		Remoção de fundo de aterro	

Portanto, todos os elementos indicam que o “transporte” a que alude a Recorrente é, na verdade, parte da própria execução do serviço de terraplenagem.

A terraplenagem consiste exatamente no conjunto de operações necessárias para remover a terra dos locais em que se encontra em excesso para aqueles em que há falta (e vice-versa), considerando um determinado projeto a ser implantado¹.

O objeto do contrato de prestação de serviços é, portanto, a execução de todas as etapas necessárias à adequação de um determinado terreno a um projeto específico, movimentando-se a terra, detritos, resíduos, etc, a fim de que o local se encontre adequado às especificações construtivas. Ao contratar a terraplenagem, o contratante quer, de fato, que sua terra se encontre nivelada, para fins de atender a um determinado projeto construtivo. A movimentação do resíduo de solo, de detritos, ou de solo a ser incorporado, é premissa intrínseca à realização do nivelamento do solo.

Como bem apontado pela DRJ, “embora não se negue que tenha havido efetivamente o transporte de material (terra), não se tratou de uma atividade autônoma ao serviço de terraplenagem”. O percentual de presunção dessa atividade deve ser, então, avaliado no conjunto da atividade realizada pela Recorrente (terraplenagem), não sendo possível segregar o transporte dos materiais do restante da prestação de serviço.

Os elementos probatórios do caso concreto não permitem concluir no sentido defendido pela Recorrente, de que o transporte seria autônomo em relação à terraplenagem.

Portanto, não assiste razão à Recorrente em pretender caracterizar sua atividade como transporte de cargas, à luz do que consta nos autos.

E, fixada essa premissa, não há como aprofundar na análise do restante da argumentação da Recorrente, no sentido de verificar se a terraplenagem constitui ou não atividade de construção civil e qual o percentual a ela aplicável, haja vista a já mencionada preclusão processual.

Diante do exposto, conheço parcialmente do recurso voluntário e nego-lhe provimento.

É como voto.

¹<https://www.bibliotecaagptea.org.br/agricultura/topografia/livros/APOSTILA%20INTRODUCAO%20A%20TERRAPLENAGEM.pdf>

Assinado Digitalmente

Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho