



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15504.733074/2013-55
ACÓRDÃO	1301-008.002 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PAULINO PATRUS ENGENHARIA LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2005

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%.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinado Digitalmente

Eduarda Lacerda Kanieski – Relatora

Assinado Digitalmente

Rafael Taranto Malheiros – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Iágaro Jung Martins, Luis Angelo Carneiro Baptista, José Eduardo Dornelas Souza, Eduardo Monteiro Cardoso, Eduarda Lacerda Kanieski e Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por Paulino Patrus Engenharia Ltda. contra decisão proferida pela 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília – DRJ/BSB, que julgou improcedente a impugnação apresentada e manteve integralmente o crédito tributário constituído em autos de infração de IRPJ e CSLL, referentes aos períodos de apuração 01/07/2008 a 31/12/2008 e 01/01/2009 a 31/12/2009, lavrados sob o regime de lucro presumido.

DO PROCEDIMENTO FISCAL

O procedimento fiscal foi instaurado pela Delegacia da Receita Federal em Belo Horizonte/MG em 26/04/2013, mediante Mandado de Procedimento Fiscal nº 0610100.2013.00352. Conforme o Termo de Verificação Fiscal – TVF, de 12/12/2013 (fls. 34-56), foram examinados documentos contábeis, fiscais e contratuais da contribuinte, com o objetivo de verificar a correta aplicação dos percentuais de presunção do lucro nas receitas decorrentes da execução de obras e serviços de engenharia.

A Fiscalização solicitou livros contábeis, contratos, planilhas de receitas e notas fiscais, todos devidamente apresentados. A partir dos contratos analisados — firmados com diversas pessoas jurídicas, tais como Linde Gases, Siderúrgica Barra Mansa, Daltec, IESA, Metso Brasil e Toshiba Transmissão — concluiu que as atividades exercidas correspondiam a serviços de construção civil, sem configuração de empreitada total, em razão da ausência de fornecimento integral de materiais pela contratada (e-fls. 34/56).

Com base nessa premissa, a Fiscalização aplicou o coeficiente de 32% para determinação do lucro presumido do IRPJ e da CSLL, em substituição aos percentuais de 8% e 12% utilizados pela contribuinte. Elaborou demonstrativos trimestrais da receita bruta e das diferenças de base de cálculo (Anexos 01 a 03), resultando em exigências de IRPJ e CSLL, acrescidas de multa de ofício e juros.

DA IMPUGNAÇÃO

A contribuinte apresentou impugnação tempestiva (fls. 301-312), na qual contestou integralmente o lançamento. Sustentou, em síntese:

a) que suas atividades configuram empreitada total, com fornecimento de materiais essenciais incorporados à obra, o que atrairia a aplicação dos percentuais de presunção de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL) previstos na legislação;

b) que o Ato Declaratório Normativo COSIT nº 6/1997 permanece vigente e aplicável, diferenciando empreitada com fornecimento de materiais (8%) de prestação de serviços com emprego de mão de obra (32%);

c) que a IN SRF nº 480/2004 teria sido utilizada pela Fiscalização de forma indevida, por tratar de retenções na fonte e não das regras de apuração do lucro presumido;

d) que haveria violação ao princípio da legalidade, pois a majoração da base de cálculo não poderia decorrer de ato regulamentar.

Requeru, assim, a anulação do lançamento.

Do Acórdão da DRJ

A DRJ julgou improcedente a impugnação (fls. 326-332), argumentando, em síntese:

a) a IN SRF nº 480/2004 é aplicável à apuração do lucro presumido das atividades de construção civil e estabelece os critérios para caracterização da empreitada total, condicionada ao fornecimento, pelo empreiteiro, de todos os materiais indispensáveis;

b) o ADN COSIT nº 6/1997 teria sido superado após a edição de normas posteriores, notadamente a IN SRF nº 539/2005, cuja interpretação administrativa mais recente foi consolidada na Solução de Consulta COSIT nº 76/2016;

c) os contratos analisados não evidenciariam fornecimento integral de materiais pela contribuinte, nem a estrutura típica de empreitada total;

d) não haveria violação ao princípio da legalidade, pois as instruções normativas apenas regulamentam a aplicação dos percentuais previstos em lei.

Concluiu pela manutenção integral do crédito tributário.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Inconformada, a contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 342-364), por meio do qual sustenta que a DRJ teria incorrido em interpretação equivocada da legislação. e que suas atividades se enquadram no conceito legal de construção civil, devendo, portanto, submeter-se ao percentual de presunção de 8% previsto no art. 15 da Lei nº 9.249/1995 e no art. 518 do RIR/1999. No mais, reproduz as alegações formuladas em sede de Impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Eduarda Lacerda Kanieski**, Relatora

1 DA ADMISSIBILIDADE

A Recorrente foi intimada do v. Acórdão Recorrido em 10/02/2020 (e-fls. 339), vindo a apresentar o presente Recurso Voluntário em 10/03/2020 (e-fls. 340), por meio de advogados regularmente habilitados por procuração nos autos (e-fls. 353).

Portanto, o Recurso Voluntário é tempestivo, e preenche os pressupostos legais de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

2 DO MÉRITO

A controvérsia instaurada nos autos circunscreve-se à definição do percentual de presunção aplicável às receitas auferidas pela Recorrente na execução de obras de construção civil, no regime do lucro presumido, durante os períodos de apuração de 2008 e 2009.

A contribuinte sustenta que suas atividades se enquadram como empreitada total, hipótese em que seriam aplicáveis os percentuais de 8% para o IRPJ e 12% para a CSLL, nos termos do ADN COSIT nº 6/1997. A Fiscalização, por sua vez, concluiu que os contratos examinados não evidenciam o fornecimento integral de materiais pela contratada, caracterizando, antes, prestação de serviços de construção civil, com aplicação do percentual de 32% tanto para o IRPJ quanto para a CSLL. A DRJ, ao apreciar a impugnação, manteve o lançamento nos exatos termos em que constituído.

O ponto de partida da análise normativa reside no art. 15 da Lei nº 9.249/1995, que estabelece coeficiente geral de 8% para apuração do lucro presumido, excepcionado, contudo, nas hipóteses previstas no § 1º, *verbis*:

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, sem prejuízo do disposto nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

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

I - um inteiro e seis décimos por cento, para a atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

II - dezesseis por cento:

a) para a atividade de prestação de serviços de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no caput deste artigo;

b) para as pessoas jurídicas a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 da referida Lei;

III - trinta e dois por cento, para as atividades de: (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)

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

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 nº 11.727, de 2008)

- b) intermediação de negócios;
 - c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;
 - d) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).
 - e) prestação de serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura vinculados a contrato de concessão de serviço público. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)
- (...)

A prestação de serviços de construção civil em geral, ou seja, que não estejam vinculadas a contrato de concessão de serviços público, não figura expressamente no rol das exceções, o que ensejaria a aplicação da alíquota geral de 32%. Entretanto, com a edição do Ato Declaratório Normativo 6/1997, a atividade de construção por empreitada, com emprego de materiais (em qualquer quantidade), passou a sujeitar-se ao percentual de 8%, *verbis*:

"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."

Com efeito, os critérios para a identificação do percentual de presunção aplicável às atividades de construção civil ganharam novos contornos com a edição da IN SRF nº 480/2004, alterada pela IN SRF nº 539/2005, definindo "serviços de construção por empreitada com emprego de materiais" conforme art. 1º, inciso II e art. 32, inciso II da IN SRF nº 480/2004, com as alterações promovidas pela IN SRF nº 539/2005:

Art. 1º 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.

(...)

§ 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.

(...)

Art. 32. As disposições constantes nesta Instrução Normativa: (Redação dada pela IN SRF nº 539, de 25 de abril de 2005)

I - alcançam somente a retenção na fonte do IRPJ, da CSLL, da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, realizada para fins de atendimento ao estabelecido nos arts. 64 da Lei nº 9.430, de 1996, e 34 da Lei nº 10.833, de 2003; (Incluído pela IN SRF nº 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 nº 9.249, de 1995, exceto quanto aos serviços de construção por empreitada com emprego de materiais, de que trata o inciso II do art 1º, e aos serviços hospitalares, de que trata o art. 27. (Incluído pela IN SRF nº 539, de 25 de abril de 2005)

Nesse cenário, não subsiste a pretensão recursal de dar vigência plena ao ADN nº 6/1997, uma vez que a partir da edição das instruções normativas acima, as disposições daquele ato declaratório interpretativo foram derogadas.

A legislação posterior atribuiu ao conceito de empreitada total um conteúdo jurídico mais restritivo, assentado na integralidade do fornecimento de materiais. A manutenção de interpretação anterior, conflitaria com a interpretação da administração tributária vigente.

Nesse sentido tem se posicionado a jurisprudência deste e. CARF:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Exercício: 2010, 2011 AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO FÁTICA. LANÇAMENTO BASEADO EM PRESUNÇÕES. NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA. A motivação para o lançamento, atividade vinculada e obrigatória, é a constatação da infração fiscal e da falta de recolhimento do tributo. Estando os fatos e o enquadramento legal clara e minuciosamente expostos nos autos, nenhuma nulidade se há de reconhecer, nesse sentido. De igual modo, ao se constatar que o lançamento não se baseia em presunções, mas na análise de documentos e contratos trazidos aos autos, a alegação de nulidade do lançamento por se basear em presunções não pode prosperar. LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAL APLICÁVEL. CONSTRUÇÃO POR EMPREITADA. O percentual aplicável à receita bruta para fins de determinação do lucro presumido das pessoas jurídicas que se dedicam à atividade de construção por empreitada com ou sem emprego de materiais, para fatos geradores posteriores à vigência das Instruções Normativas SRF nº 480/2004 e nº 539/2005, é regido por esses normativos. Para contratos com fornecimento integral dos materiais pela contratada, o percentual aplicável é de 8%. Para contratos com fornecimento parcial de materiais pela contratada, ou contratos exclusivos de mão-de-obra, o percentual aplicável é de 32%. A modificação do entendimento da Administração Tributária não se constitui em criação de nova hipótese de incidência tributária, antes é a interpretação e regulamentação do alcance de dispositivo legal pré-existente. Entendimento aplicável de igual modo à CSLL.

(Acórdão nº 1301-001.865, Rel. Cons. Waldir Veiga Rocha, Data da Sessão: 10/12/2015)

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL Ano-calendário: 2004, 2005 LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO. ATIVIDADE DE CONSTRUÇÃO CIVIL. CONSTRUÇÃO POR EMPREITADA. FORNECIMENTO DE TODOS OS MATERIAIS. Para efeito de aplicação do percentual de presunção do lucro presumido (CSLL) de 12% (doze por cento), tratando-se de atividade de construção civil, a contratação por empreitada deve-se fazer na modalidade total, fornecendo o empreiteiro todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra.

(Acórdão nº 1401-002.660, Rel. Cons. LIVIA DE CARLI GERMANO, Data da Sessão: 12/06/2018)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2009 LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO. ATIVIDADE DE CONSTRUÇÃO CIVIL. CONSTRUÇÃO POR EMPREITADA. FORNECIMENTO DE TODOS OS MATERIAIS. Não logrando a pessoa jurídica comprovar a execução de obras de construção civil com fornecimento de materiais, os quais são incorporados a elas, ainda que realizadas sob a

modalidade de empreitada, as receitas operacionais auferidas ficam sujeitas à alíquota de 32% (trinta e dois por cento), aplicável à prestação de serviços em geral, para efeito de determinar a base de cálculo do IRPJ sob o regime de tributação com base no lucro presumido.

(Acórdão nº 1201-007.333, Rel. Cons. RAIMUNDO PIRES DE SANTANA FILHO, Data da Sessão: 17/11/2025)

Delineados os contornos normativos, cabe examinar se, no caso concreto, os contratos celebrados pela contribuinte evidenciam o fornecimento integral de materiais, requisito indispensável para a caracterização da empreitada total.

O conjunto probatório constante dos autos — formado por contratos e anexos, aditivos (e-fls. 64 a 274) — não demonstra que a contribuinte assumiu, de forma ampla e inequívoca, a responsabilidade pelo fornecimento de todos os materiais incorporáveis à obra.

Ao contrário, as cláusulas contratuais indicam que parte significativa dos insumos seria fornecida pelo contratante ou por terceiros, ou ainda que a contratada executaria apenas etapas específicas da obra, muitas vezes com obrigação restrita à prestação de serviços ou ao fornecimento de mão de obra e equipamentos.

A análise individualizada e pormenorizada dos contratos consta no TVF, especificamente nas e-fls. 42/47, inexistindo elementos que permitam afastar a conclusão da Fiscalização e da DRJ, no sentido de que as atividades examinadas configuram prestação de serviços de construção civil, com aplicação do percentual de 32%.

Mantém-se, pois, o lançamento.

| CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Eduarda Lacerda Kanieski

ACÓRDÃO 1301-008.002 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 15504.733074/2013-55

DOCUMENTO VALIDADO