



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15940.720082/2011-21
ACÓRDÃO	1302-007.511 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SP COMERCIO E CONSTRUCAO PARAPUA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008

SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. REJEIÇÃO.

Reconhecimento como efeito *ex lege* da apresentação tempestiva de impugnação e de recurso, nos termos do art. 151, III, do CTN, não constituindo matéria a ser decidida como preliminar.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL.

Apresentadas declarações retificadoras após a ciência do Termo de Intimação, considera-se iniciado o procedimento fiscal, afastando a aplicação do art. 138 do CTN.

ARTIGO 112 DO CTN. INTERPRETAÇÃO FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE. INAPLICABILIDADE.

Somente cabível em hipóteses de dúvida fática ou jurídica. Não configurada no caso concreto, em que restaram plenamente delimitados os fatos e a legislação aplicável.

IRPJ E CSLL. LUCRO PRESUMIDO. ATIVIDADE DE TERRAPLENAGEM. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO.

A atividade de terraplenagem enquadra-se como prestação de serviços de construção civil, caracterizando empreitada parcial, sujeita ao percentual de presunção de 32% (trinta e dois por cento) para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Ausente comprovação de empreitada total com fornecimento de todos os materiais incorporados à obra, inaplicável o percentual de 8% (oito por cento).

MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA.

Mantida a multa proporcional de 75% prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/1996, bem como os juros de mora, calculados pela taxa Selic, por expressa determinação legal.

Recurso Voluntário Negado.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas, e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto da Relatora.

Assinado Digitalmente

Natália Uchôa Brandão – Relatora

Assinado Digitalmente

Sérgio Magalhães Lima – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nimer Chamas, Alberto Pinto Souza Junior, Miriam Costa Faccin, Natália Uchôa Brandão, Sérgio Magalhães Lima (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado em face da empresa **SP Comércio e Construção Parapuã Ltda.**, CNPJ 03.XXX.XXX/0001-00, com sede em Parapuã/SP, relativo ao **Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ)** e à **Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)**, exercício de 2008, no regime de lucro presumido.

O crédito tributário exigido foi de **R\$ 556.969,63** a título de IRPJ e de **R\$ 244.660,51** a título de CSLL, valores já acrescidos de multa de ofício proporcional e juros de mora até 30/09/2011.

A fiscalização apurou duas principais irregularidades:

1. **Falta ou insuficiência de recolhimento** de IRPJ e CSLL, constatada a partir da divergência entre valores informados na DIPJ e nas DCTFs originais do ano-calendário de 2008.

2. **Aplicação incorreta do percentual de presunção** para apuração da base de cálculo do lucro presumido. A autuada teria utilizado o percentual de 8% quando, segundo a fiscalização, deveria aplicar-se 32%, em razão da atividade de **terraplenagem e obras correlatas (CNAE 4313-4-00)**.

O procedimento fiscal teve início em 26/08/2011, com a ciência do Termo de Intimação postal, conforme registrado no Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 118/124. Após essa data, a contribuinte transmitiu declarações retificadoras da DIPJ e das DCTFs de 2008, que foram desconsideradas pela fiscalização, por entender que não se caracterizaria denúncia espontânea.

Regularmente cientificada, a empresa apresentou **Impugnação** (fls. 131/143) na qual sustentou, em síntese:

- que as retificações foram promovidas antes do início da fiscalização, devendo ser reconhecida a denúncia espontânea nos termos do art. 138 do CTN;
- que houve equívoco material nas declarações, sem intenção de fraude, tendo as diferenças sido detectadas pela própria empresa;
- que a atividade exercida, com fornecimento de materiais nas obras, deveria sujeitar-se ao percentual de **8%** sobre a receita bruta, e não de **32%**, conforme contratos apresentados nos autos;
- que, em caso de dúvida, deveria aplicar-se o art. 112 do CTN, interpretando-se a norma de forma mais favorável ao contribuinte.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador/BA – DRJ/SDR, por meio do **Acórdão nº 15-45.999, sessão de 15/02/2019**, julgou **improcedente a impugnação**, mantendo integralmente o crédito tributário. Em síntese, entendeu que:

- a denúncia espontânea não se aplica, pois o procedimento fiscal já havia sido iniciado quando da apresentação das retificações (26/08/2011);
- o art. 112 do CTN não se aplica, por não haver dúvida fática, mas certeza quanto à infração;
- a atividade de terraplenagem enquadra-se como prestação de serviços de construção civil, sujeita ao percentual de **32%**, não havendo amparo legal para equipará-la ao transporte de cargas.

O acórdão restou assim ementado:

Acórdão 15-45.999 - 7ª Turma da DRJ/SDR

Sessão de 15 de fevereiro de 2019

Processo 15940.720082/2011-21

Interessado SP COMERCIO E CONSTRUCAO PARAPUA LTDA

CNPJ/CPF 03.766.175/0001-00

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

IMPUGNAÇÃO TEMPESTIVA. EFEITO.

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário lançado é efeito ex lege da interposição da impugnação tempestiva, sendo desnecessária a formulação de pedido neste sentido.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

Iniciado o procedimento administrativo em desfavor da contribuinte, não mais espontânea será a denúncia eventualmente ofertada, resultando para o infrator as sanções decorrentes do descumprimento de sua obrigação.

ARTIGO 112 DO CTN. INCIDÊNCIA.

O artigo 112 do CTN tem por pressuposto de incidência a presença de dúvidas de natureza fática acerca da infração praticada pela contribuinte, o que não se verifica no caso concreto.

CONSTRUÇÃO CIVIL. TERRAPLENAGEM. LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO.

A atividade de terraplenagem insere-se no ramo de construção civil e configura prestação de serviço, sobre a qual deve ser aplicado o percentual de 32% (trinta e dois por cento) para apuração da base de cálculo do lucro presumido.

DOCTRINA. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. ATIVIDADE VINCULANTE.

Textos doutrinários não podem ser opostos aos ditames das disposições legais em face da vinculação da atividade fiscal.

DECISÕES JUDICIAIS. EFEITO ENTRE AS PARTES.

As decisões judiciais, mesmo que reiteradas, não têm efeito vinculante em relação às decisões proferidas pelas Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2008

IRPJ. TRIBUTAÇÃO REFLEXA. RELAÇÃO DE CAUSA E EFEITO.

Em se tratando de matéria fática idêntica àquela que serviu de base para o lançamento do IRPJ, *mutatis mutandis*, devem ser estendidas as conclusões advindas da apreciação daquele lançamento à autuação relativa à CSLL, em razão da relação de causa e efeito existente entre as matérias objeto de lançamento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada, a contribuinte interpôs **Recurso Voluntário** (fls. 214/218), reiterando os fundamentos da impugnação e acrescentando:

- que deve ser aplicada a espontaneidade à exigibilidade, na forma do art. 151, inciso III, do CTN;
- que a retificação das declarações foi espontânea, tendo havido o recolhimento do imposto acrescido de juros de mora;
- que existem precedentes jurisprudenciais (STJ e TRF3) reconhecendo a possibilidade de exclusão da multa moratória em casos de retificação acompanhada de pagamento antes da fiscalização;
- que a Receita Federal, inclusive em soluções de consulta, já teria admitido o percentual de 8% para atividades de terraplenagem, notadamente quando há fornecimento de materiais.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Natália Uchôa Brandão**, Relatora

Da admissibilidade e tempestividade

Inicialmente, conheço do recurso, porquanto tempestivo e atendidos os requisitos legais de admissibilidade. A decisão de primeira instância foi cientificada em 13/03/2019, tendo a contribuinte interposto o Recurso Voluntário em 29/03/2019, dentro, portanto, do prazo de 30 dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235/1972. A petição recursal atende aos requisitos formais, estando assinada pelo representante legal e acompanhada da exposição de fatos, fundamentos e pedido de reforma.

Superada essa análise, passo ao exame das preliminares.

Preliminares

I – Da suspensão da exigibilidade do crédito tributário

Recorrente sustenta, em preliminar, a necessidade de reconhecimento da suspensão da exigibilidade do crédito tributário em razão da apresentação tempestiva da Impugnação e, posteriormente, do Recurso Voluntário.

Cumpra esclarecer que tal efeito não decorre de decisão judicial ou administrativa específica, mas constitui consequência legal automática da interposição da defesa no âmbito do processo administrativo fiscal. O art. 151, inciso III, do Código Tributário Nacional é categórico ao

dispor que suspendem a exigibilidade do crédito tributário “as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo”.

Assim, estando o crédito tributário objeto de discussão administrativa, a exigibilidade se encontra suspensa por expressa determinação legal, independentemente de pronunciamento expresso da autoridade julgadora. A norma visa justamente assegurar a utilidade do contencioso administrativo, evitando a cobrança imediata de crédito ainda sujeito a controle de legalidade pelo órgão julgador.

A jurisprudência do próprio CARF tem reiteradamente reconhecido que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário é efeito *ex lege* da apresentação tempestiva da defesa administrativa:

PROCESSO 10920.901582/2014-29

ACÓRDÃO 1302-007.429 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

SESSÃO DE 27 de junho de 2025

RECURSO VOLUNTÁRIO

RECORRENTE HYOSUNG BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE FIBRAS LTDA

INTERESSADO FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas de Administração Tributária Período de apuração: 18/03/2010 a 31/12/2010

PRELIMINAR DE SUSPENSÃO DE EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. REJEIÇÃO.

Estando a exigência fiscal pendente de revisão em qualquer das instâncias administrativas – Impugnação/Manifestação de Inconformidade ou Recurso Voluntário – o crédito tributário fica com sua exigibilidade suspensa por força do artigo 151, inciso III, do Código Tributário Nacional (“CTN”).

[...]

Portanto, não se trata de questão a ser enfrentada como preliminar de mérito, mas sim de simples consequência normativa do sistema processual tributário. Logo, não há matéria a ser deliberada, mas apenas o reconhecimento de que o crédito tributário permanece com exigibilidade suspensa até o trânsito em julgado administrativo da presente controvérsia.

II – Da denúncia espontânea

A recorrente alega que as retificações da DIPJ e das DCTFs relativas ao ano-calendário de 2008 foram apresentadas de forma espontânea, antes do início da ação fiscal, atraindo a aplicação do **art. 138 do CTN** e, conseqüentemente, a exclusão da multa de ofício. Afirma que as divergências foram identificadas pela própria empresa e sanadas por iniciativa própria, com recolhimento do imposto acrescido de juros de mora.

A fiscalização, entretanto, considerou que as declarações retificadoras foram transmitidas em **13/09/2011**, enquanto o Termo de Intimação referente ao início do procedimento fiscal foi cientificado em **26/08/2011** (fl. 4 - AR do Termo de Intimação). Assim, já instaurada a ação fiscal, não se poderia falar em espontaneidade.

A DRJ, ao analisar a matéria, reforçou que o benefício da denúncia espontânea pressupõe a confissão da infração e o recolhimento do tributo *antes de qualquer medida de fiscalização*, nos termos do art. 138, parágrafo único, do CTN, o que não ocorreu no caso.

De fato, o processo comprova que o início do procedimento fiscal se deu em **26/08/2011** (fl. 4 - AR do Termo de Intimação), sendo posteriores a esse marco as declarações retificadoras. Dessa forma, não há como acolher a preliminar de denúncia espontânea, devendo ser mantida a exigência da multa de ofício.

III – Da aplicação do art. 112 do CTN

A defesa invoca ainda o art. 112 do CTN, segundo o qual a legislação tributária que define infrações deve ser interpretada de forma mais favorável ao acusado em caso de dúvida sobre a capitulação legal, as circunstâncias materiais, a autoria, a punibilidade ou a gradação da penalidade.

A DRJ **afastou a aplicação do dispositivo**, entendendo que não havia dúvida fática ou jurídica, mas sim situação claramente delimitada pela fiscalização: uso de percentual incorreto para cálculo do lucro presumido e apresentação de retificações após o início da fiscalização.

Com razão a decisão recorrida. O art. 112 do CTN aplica-se apenas em casos de incerteza sobre a subsunção legal ou sobre os elementos fáticos, o que não se verifica neste processo. Vejamos a literalidade do art. 112:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua gradação.

O que se observa no presente caso é a conduta da contribuinte em aplicar 8% ao invés de 32% e transmitir retificadoras após a intimação, que está claramente caracterizada nos autos, não havendo dúvida interpretativa apta a justificar aplicação do art. 112.

Rejeito, portanto, a preliminar.

IV – Do Mérito

Delimitação normativa e objeto da controvérsia.

O ponto central reside em **definir o percentual de presunção aplicável às receitas da recorrente**, que atua com **terraplenagem e serviços auxiliares de construção civil** (CNAE 4313-4-00), no regime de **lucro presumido do ano-calendário de 2008**.

O Auto de Infração e o Termo de Verificação Fiscal consignam que a empresa aplicou 8% para o IRPJ, quando, segundo a fiscalização, deveria aplicar 32%, por se tratar de prestação de serviços de construção civil; no mesmo sentido, a CSLL teria base presumida de 32%. O TVF registra textualmente: *“foram utilizados os percentuais de presunção de 8% do IRPJ de maneira incorreta, em vez de 32%, nos serviços concernentes à atividade de terraplenagem (CNAE 4313-4-00)”* (fls. 118/124).

A DRJ acompanhou o entendimento: *“A atividade de terraplenagem insere-se no ramo de construção civil e configura prestação de serviço, sobre a qual deve ser aplicado o percentual de 32% para apuração da base de cálculo do lucro presumido”* (Acórdão 15-45.999).

A apuração do IRPJ pelo lucro presumido tem disciplina no art. 15 da Lei nº 9.249/1995 e nos arts. 518 e 519 do RIR/1999 (Decreto nº 3.000/1999). O art. 518 do RIR/1999 estabelece, como regra, a base de 8% sobre a receita bruta; o art. 519, § 1º, III, fixa exceção de 32% para “prestação de serviços em geral”, hipótese na qual se inserem serviços de construção civil quando prestados sem fornecimento integral de materiais (empreitada de mão de obra).

Ainda conforme o RIR/1999, em atividades diversificadas aplica-se o percentual correspondente a cada atividade (art. 519, § 3º). Para a CSLL, a legislação de referência (Lei nº 9.249/1995, art. 20, e regulamentação correlata) prevê base presumida de 32% nas prestações de serviços em geral, razão por que a DRJ estendeu ao lançamento de CSLL as conclusões do IRPJ, dada a relação de causa e efeito entre as matérias (reflexo).

A tese da defesa

A recorrente sustenta que, havendo fornecimento de materiais, ainda que parcial, caberia o percentual de 8% para o IRPJ; afirma igualmente que a própria Receita teria “equiparado” a terraplenagem ao transporte de cargas, citando orientações antigas e Soluções de Consulta, além do “Livro de Perguntas e Respostas (Pessoa Física)” (questão 175).

Em suas palavras: *“o percentual de 32% somente será aplicado quando houver única e exclusivamente emprego de mão-de-obra, sendo que no caso de fornecimento de materiais, em qualquer quantidade, o percentual será de 8%, exatamente como no caso da empresa Autuada”* (FLS. 217 - Recurso Voluntário).

A defesa invoca, ainda, ementa de processo de consulta e excertos que tratam de terraplenagem e manutenção viária sob o ângulo de percentuais menores, e procura transpor para pessoas jurídicas a orientação de equiparação usada para pessoas físicas no tema de transportes. Apresenta, por fim, contratos para demonstrar que o ônus dos materiais não recaía integralmente sobre a executora dos serviços.

Auto de Infração e TVF.

O Auto descreve, além da divergência DIPJ/DCTF, que a autuada “*reduziu a Receita Bruta na DIPJ e declarou o imposto a pagar nas DCTF em consonância com a DIPJ retificadora*” e, no mérito material, que “*o lançamento decorreu de cálculo incorreto do lucro presumido [...] foram utilizados os percentuais de presunção de 8% do IRPJ de maneira incorreta, em vez de 32%, nos serviços de terraplenagem*” (síntese de fls. 118/124 do TVF).

As planilhas do Auto evidenciam a reapuração com base de 32% para os trimestres do ano de 2008, tanto para o IRPJ (demonstrativo de apuração) quanto para a CSLL (quadros de base e diferença a lançar), o que robustece a materialidade do ajuste (fls. 109, 115/117 e 123).

Acórdão Recorrido.

A decisão recorrida rechaçou a transposição, para pessoa jurídica, de orientação de pessoas físicas e afastou a alegada equiparação a transporte de cargas: “*Afasto, por falta de previsão legal, o tratamento tributário análogo entre a atividade de terraplenagem, a qual é inerente à construção civil, e a atividade de transporte, seja qual for a sua modalidade*” (fls. 201 – Acórdão de Impugnação).

Também examinou a jurisprudência administrativa e o arcabouço infralegal sobre construção por empreitada: o antigo ADN Cosit nº 06/1997 (que diferenciava percentuais conforme emprego de materiais) e a superveniência das IN SRF nº 480/2004 e nº 539/2005.

A DRJ salientou que, para caracterizar “*construção por empreitada com emprego de materiais*” — situação excepcional que pode afastar o enquadramento de 32% — exige-se a modalidade total, com fornecimento, pelo empreiteiro, de todos os materiais incorporados à obra (IN SRF nº 480/2004, § 7º, II, c/c § 9º), e que “*não são considerados como materiais incorporados à obra os instrumentos de trabalho utilizados e os materiais consumidos na execução da obra*”.

Ainda, pontuou a definição de empreitada total e a qualificação de “*empresa construtora*” nos termos da IN RFB nº 971/2009 (art. 322, XIX e XXVII), inclusive quanto à responsabilidade técnica, como elementos que a contribuinte não comprovou nos autos.

Exame dos contratos e do ônus do fornecimento de materiais.

A DRJ identificou, no contrato com S.A. Paulista de Construções e Comércio, que a contratante forneceria material betuminoso (CAP), havendo, inclusive, cláusulas de desconto em nota fiscal quando bens/materiais obrigatórios fossem postos à disposição da contratada (cláusulas 10.1 e 10.2). Concluiu, portanto, que se tratava de prestação de serviços com uso de equipamentos inerentes à atividade e fornecimento pontual de insumo pela contratante, não havendo comprovação de empreitada total com fornecimento de todos os materiais incorporados pela executora dos serviços.

Nesse cenário, não se evidenciou o deslocamento do regime jurídico para o campo do “comércio de materiais incorporados” que justificaria o emprego de 8%, mantendo o

entendimento de que permanece a qualificação de prestação de serviços de construção civil, regida pelo percentual de 32% para IRPJ e CSLL (base presumida).

Diante do contexto, passamos a abordar as teses específicas da defesa:

a) Sobre a suposta “equiparação” a transporte de cargas.

A orientação citada pela defesa refere-se a pessoas físicas e à apuração de rendimentos com veículos/maquinário, admitindo deduções próprias desse regime.

Ora, não há, na legislação do lucro presumido para pessoas jurídicas (Lei nº 9.249/1995; RIR/1999), autorização para equiparar a receita de terraplanagem — obra/serviço auxiliar de construção civil — à receita de transporte de cargas para fins de presunção de 8% do art. 518 do RIR/1999.

Vejamos os textos legais:

Lei nº 9.249/1995, art. 15, § 1º, III, “a”:

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)

[...]

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 nº 11.727, de 2008)

RIR/1999, art. 518:

Art. 518. A base de cálculo do imposto e do adicional (541 e 542), em cada trimestre, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida no período de apuração, observado o que dispõe o § 7º do art. 240 e demais disposições deste Subtítulo (Lei no 9.249, de 1995, art. 15, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 25, e inciso I).

RIR/1999, art. 519, § 1º, III, “a”:

Art. 519. Para efeitos do disposto no artigo anterior, considera-se receita bruta a definida no art. 224 e seu parágrafo único.

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, § 1º):

[...]

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

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

A DRJ foi clara: *“Afasto, por falta de previsão legal, o tratamento tributário análogo [entre terraplenagem e transporte]”*. Ademais, o próprio ADN Cosit nº 30/1999 classifica terraplenagem e pavimentação como obras/serviços auxiliares de construção civil, reforçando a natureza de prestação de serviços da receita em exame:

Declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados, que a vedação ao exercício da opção pelo SIMPLES, aplicável à atividade de construção de imóveis, abrange as obras e serviços auxiliares e complementares da construção civil, tais como:

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 tacos e azulejos, colocação de vidros e esquadrias; e
7. quaisquer outras benfeitorias agregadas ao solo ou subsolo.

Desse modo, a legislação do lucro presumido para pessoa jurídica não autoriza equiparar terraplenagem (obra/serviço auxiliar de construção civil) a transporte de cargas para fins de 8%. A DRJ foi expressa ao afastar a analogia por falta de previsão legal. O ADN Cosit nº 30/1999 classifica terraplenagem e pavimentação como serviços auxiliares/complementares de construção civil, reforçando o enquadramento como prestação de serviços e não como transporte.

Afasto, portanto, a tese deduzida pela defesa.

b) Sobre “qualquer fornecimento de materiais” levar a 8%.

O antigo ADN Cosit nº 06/1997, de **13 de janeiro de 1997** (*Percentual a ser aplicado sobre a receita bruta para determinação da base de cálculo do imposto de renda mensal na atividade de construção por empreitada*), invocado indiretamente pela defesa, foi superado. Explica-se.

Assim dispõe o normativo:

O Coordenador-Geral do Sistema de Tributação, no uso das atribuições que lhe confere o artigo 147, inciso III, do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria do Ministro da Fazenda nº 606, de 03 de setembro de 1992, e tendo em vista o disposto no artigo 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e no artigo 3º da IN SRF nº 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 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.

Sobreveio, entretanto, a IN SRF nº 93, de **24 de dezembro de 1997** (*Dispõe sobre a apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas a partir do ano-calendário de 1997*), com a seguinte orientação:

Art. 1º. Esta Instrução regula a determinação e o pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, inclusive das equiparadas, das sociedades civis em geral, inclusive das prestadoras de serviços relativos às profissões legalmente regulamentadas e das sociedades cooperativas em relação aos resultados obtidos em operações ou atividades estranhas à sua finalidade.

[...]

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 a 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:

I - 1,6% (um inteiro e seis décimos por cento) sobre a receita bruta auferida na revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

II - 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida na prestação de serviços hospitalares e de transporte de carga;

III - 16% (dezesesseis por cento) sobre a receita bruta auferida na prestação dos demais serviços de transporte;

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. (grifou-se)

A DRJ concluiu, portanto, que o entendimento da ADN se encontra derogado em face da edição de atos supervenientes (fls. 203):

Assim, a construção civil por empreitada parcial enquadrar-se-á como “prestação de serviços em geral”, nos termos do art. 15, § 1º, inciso III, alínea “a”, da Lei nº 9.249, de 1995, quando for unicamente de mão-de-obra. Para tal hipótese, tanto a base de cálculo do IRPJ quanto da CSLL corresponderá a 32% da receita bruta. Ao contrário, se houver o emprego de materiais, em qualquer quantidade, a pessoa jurídica sujeitar-se-á ao coeficiente de presunção de 8% para o IRPJ.

Entretanto, o mencionado ADN encontra-se derogado em face da edição de atos normativos supervenientes.

A disciplina vigente, conforme interpretada pela DRJ a partir da IN SRF nº 480/2004 (com a alteração da IN SRF nº 539/2005), é mais restritiva: a hipótese de empreitada “com emprego de materiais” relevante para afastar a regra dos 32% pressupõe **modalidade total e fornecimento, pelo empreiteiro, de todos os materiais incorporados à obra**; não se computam instrumentos de trabalho e materiais consumidos. Ausentes esses requisitos, persiste a regra de 32% para prestação de serviços.

Vejamos o que dispõe as normas em referência:

IN SRF nº 480/2004 (com a alteração da 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.

§ 1º A retenção efetuada na forma deste artigo dispensa, em relação aos pagamentos efetuados, as demais retenções previstas na legislação do imposto de renda.

§ 2º As retenções serão efetuadas sobre qualquer forma de pagamento, inclusive os pagamentos antecipados por conta de fornecimento de bens ou de prestação de serviços, para entrega futura.

§ 3º No caso de pessoa jurídica ou de receitas amparadas por isenção, não incidência ou alíquota zero, na forma da legislação específica, do imposto de renda ou de uma ou mais contribuições de que trata este artigo, a retenção dar-se-á mediante a aplicação das alíquotas específicas de que tratam o art 2º desta Instrução Normativa, correspondente ao imposto de renda ou às contribuições não alcançadas pela isenção, não incidência ou pela alíquota zero.

§ 4º Na hipótese do § 3º deste artigo, o recolhimento será efetuado mediante a utilização dos códigos de que trata o art. 30 desta Instrução Normativa.

§ 5º Para os fins do § 3º deste artigo, as pessoas jurídicas amparadas por de isenção, não incidência ou alíquota zero devem informar esta condição no documento fiscal, inclusive o enquadramento legal, sob pena de, se não o fizerem, se sujeitarem à retenção do imposto de renda e das contribuições sobre o valor total do documento fiscal, no percentual total correspondente à natureza do bem ou serviço.

§ 6º Para os fins desta Instrução Normativa a pessoa jurídica fornecedora do bem ou prestadora do serviço deverá informar no documento fiscal o valor do imposto de renda e das contribuições a serem retidos na operação.

§ 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.

§ 8º Excetua-se do disposto no inciso I do § 7º os serviços hospitalares, prestados por estabelecimentos hospitalares, de que trata o art. 27 desta Instrução Normativa.

§ 8º Excetua-se do disposto no inciso I do § 7º os serviços hospitalares, de que trata o art. 27 desta Instrução Normativa. (Redação dada pela IN SRF nº 539, de 25 de abril de 2005)

§ 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. (grifou-se)

Os contratos trazidos não demonstram que a executora assume o fornecimento integral de materiais incorporados; ao contrário, **há previsão de fornecimento pelo contratante**, com abatimentos, e menção expressa ao CAP (material betuminoso) fornecido pela contratante (cláusulas 10.1 e 10.2), o que **confirma a natureza de empreitada parcial de serviços**:

CLÁUSULA DÉCIMA - DESCONTOS

10.1 Caso a **CONTRATANTE** vier a colocar à disposição da **CONTRATADA** quaisquer bens, materiais ou serviços, que nos termos do contrato, constituam sua obrigação, os valores dos mesmos serão descontados em Nota Fiscal de Serviços, de acordo com o seu preço na época do fechamento da medição, sendo acrescida taxa administrativa de 10% (dez por cento).

10.2 A **CONTRATANTE** fornecerá o material betuminoso (CAP) para a execução dos serviços descritos na cláusula primeira.

10.3 O valor referente ao material betuminoso utilizado até o fechamento da medição será descontado da **CONTRATADA** na Nota Fiscal de Serviços com a incidência de 2,2% *pro rata die* (dois vírgula dois por cento) relativo ao custo financeiro no período compreendido entre a data do pagamento do fornecedor pela **CONTRATANTE** até a data do efetivo recebimento dos valores pelo Departamento de Estradas de Rodagem do Estado de São Paulo - D.E.R / SP.

Assim concluiu a DRJ:

Nota-se, portanto, que se trata de um contrato de prestação de serviços de construção civil em estradas de rodagens (pavimentação, drenagens, etc), com o uso de equipamentos imanescentes à atividade e com fornecimento de material apenas o betuminoso, porém sem a comprovação de que se trata de uma empreitada total com fornecimento de todos materiais empregados.

Os serviços de terraplenagem e pavimentação são considerados obras e serviços auxiliares/complementares de construção civil, nos termos do ADN Cosit nº 30, de 14 de outubro de 1999:

[...]

Repiso que, de acordo com a fundamentação evidenciada nesse decisório, o coeficiente a ser aplicado sobre a receita bruta para apuração da base de cálculo do lucro presumido na atividade de prestação de serviço de construção civil é de 32% (trinta e dois por cento) quando não houver emprego de todo material necessário, e de 8% (oito por cento) quando se tratar de 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. Frise-se que não são considerados como materiais incorporados à obra os instrumentos de trabalho utilizados e os materiais

consumidos na execução da obra, nos termos da IN SRF nº 480, de 2004, art. 1º, § 9º.

Portanto, restando caracterizada a prestação de serviços auxiliares de construção civil (terraplenagem e pavimentação), nos termos do ADN Cosit nº 30, de 14 de outubro de 1999, objeto de um contrato de empreitada parcial, aplica-se o percentual de 32% para fins de apuração da base de cálculo do lucro presumido.

Conclui-se, portanto, que o antigo ADN Cosit nº 06/1997 foi superado por atos supervenientes. A disciplina vigente (IN 480/2004 + IN 539/2005) exige empreitada total com fornecimento integral de materiais incorporados pelo empreiteiro; fornecimentos pontuais pela contratante, instrumentos e insumos consumidos não descaracterizam a prestação de serviços.

Assim, mantenho as razões esposadas pela DRJ e, de igual modo, afasto a tese da defesa.

c) Sobre Soluções de Consulta e aplicação de casos análogos.

A defesa pede-lhe seja aplicável entendimento da RFB em Processo de Consulta nº 241/05 (05/10/2005) e artigo 13 da Lei nº 9.718/98 e os termos do artigo 15 da Lei 9.249/95, além do artigo 223 do Decreto 3000/99:

Nesse sentido, mais uma vez com a intenção de auxiliar no correto julgamento da presente Impugnação, pede vênha para transcrever mais um posicionamento da RFB, corroborando a tese da Impugnante:

TERRAPLANAGEM E MANUTENÇÃO VIÁRIA; MANUTENÇÃO E CORTE DE ÁRVORES. Na prestação de serviços de natureza diversa, aplicam-se percentuais diferentes sobre a receita bruta de cada atividade para a apuração da base de cálculo do Lucro Presumido. No caso das atividades de terraplanagem e manutenção viária o percentual deve ser de 8%. Já quanto às atividades de florestamento, compreendendo o plantio, manutenção e corte de árvores (eucaliptos), caso o prestador de tais serviços não assumam todos os encargos do produtor rural, abrangendo todo o ciclo produtivo deve ser aplicado o percentual de 32%. Por fim, o mesmo percentual (32 %) deve ser aplicado para as atividades de locação de bens de qualquer natureza (inclusive máquinas e implementos agrícolas). DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 9.249, de 1995, art. 15; Lei nº 9.718, de 1998, art. 13 e Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/1999), arts. 223, III, c, 516, 518 e 519.

Processo de consulta nº 241/05. Órgão SRRF /7ª Região Fiscal. Publicado no DOU 05.10.2005.

Aliás, não obstante a abrangência das referidas Consultas, as quais por si só já seriam capazes de sustentar a tese da Impugnante, importante consignar e transcrever os dispositivos legais que acabam por confirmar tal entendimento, o que pede vênha para fazê-lo, senão confira-se o disposto no artigo 13 da Lei nº

9.718/98 e os termos do artigo 15 da Lei 9.249/95, além do artigo 223 do Decreto 3000/99: [...]

Por fim, novamente importante lembrarmos o disposto no artigo 112 do Código Tributário Nacional, notadamente com relação à penalidade imposto pela Impugnada, senão vejamos: [...]

Portanto, por qualquer ângulo que se analise a questão, quer pela espontaneidade da retificação das DCTF's pela Impugnante, juntamente com o lançamento do imposto acrescido de seus consectários legais, quer pela escorreita observação do percentual aplicado para apuração da base de cálculo do imposto em questão, ou seja, 8%, não há que se falar na manutenção do Auto de Infração, devendo ser afastada in totum a referida autuação.

A DRJ registrou que apenas Soluções de Consulta da Cosit ou por ela aprovadas têm efeito vinculante no âmbito da RFB (Portaria RFB nº 3.222/2011, art. 6º). Logo, entendimentos regionais ou anteriores, quando em desacordo com a disciplina superveniente, não vinculam o lançamento nem a decisão de julgamento:

Esclareça-se que, tendo em vista o princípio da legalidade os textos doutrinários não podem ser opostos aos ditames das disposições legais em face da vinculação da atividade fiscal.

Em consideração aos excertos jurisprudenciais colacionados à peça de resistência, tem-se, no caso concreto, que as decisões judiciais não fazem coisa julgada perante a Receita Federal do Brasil, irradiando seus efeitos apenas diante das partes que compuseram o litígio.

É de se observar o disposto no artigo 506 do Novo Código de Processo Civil, o qual estabelece que a “ A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não prejudicando terceiros.”. Assim, não sendo parte nos litígios objetos dos referidos acórdãos, os interessados não podem usufruir dos efeitos das sentenças ali prolatadas, posto que os efeitos são inter partes e não erga omnes.

Acertado o entendimento da DRJ.

Conforme assentado, à luz do art. 15 da Lei nº 9.249/1995 e dos arts. 518 e 519 do RIR/1999, receitas de serviços de construção civil, quando não caracterizada empreitada total com fornecimento integral de materiais pela executora, sujeitam-se ao percentual de presunção de 32%.

A prova dos autos não demonstra, por parte da recorrente, a condição de empresa construtora formalmente habilitada e responsável por empreitada total, tampouco o fornecimento de todos os materiais incorporados. Cingiu-se somente a argumentar que “a empresa Impugnante apresentou os contratos que demonstram claramente a reponsabilidade pelo fornecimento do material em suas obras, assim como os demais documentos apontados no presente recurso, que estão disponíveis no processo digital” (fls. 218 do Recurso Voluntário).

Ao revés, o Auto e o TVF demonstram a materialidade do recálculo e a aplicação do percentual correto, com reflexos na CSLL, como consta dos demonstrativos (fls. 109, 115/117 e 123), e a DRJ bem equacionou o tema à luz do regime infralegal vigente.

Reforço meu posicionamento, ainda, com julgados deste Conselho:

Processo nº 10680.723804/2010-11

Recurso nº 931.828 Voluntário

Acórdão nº 1802-01.270 – 2ª Turma Especial

Sessão de 14 de junho de 2012

Matéria IRPJ E CSLL

Recorrente SOLUÇÃO SERVIÇOS E LOCAÇÕES LTDA.

Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2008

LUCRO PRESUMIDO - SERVIÇOS DE TERRAPLENAGEM - COEFICIENTE APLICÁVEL.

Os serviços de terraplenagem enquadram-se perfeitamente na condição de “prestação de serviços em geral”, e, portanto, estão submetidos ao coeficiente de 32% para a presunção do lucro. Não há elementos para que, mediante aplicação de analogia, os serviços de terraplenagem sejam tributados na PJ/Lucro Presumido como transporte de cargas.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA - CSLL.

Estende-se aos lançamentos decorrentes, no que couber, a decisão prolatada no lançamento matriz, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Processo nº 10510.002692/2006-28

Recurso Voluntário

Acórdão nº 1301-005.589 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 18 de agosto de 2021

Recorrente FM TERRAPLENAGEM LTDA

Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2003

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ LUCRO PRESUMIDO.
CONTRATO DE EMPREITADA GLOBAL.

Às receitas decorrentes da prestação de serviços de construção civil somente se aplica o percentual de presunção de 8% (oito por cento) para o IRPJ e 12% (doze por cento) para o CSLL, na hipótese de contratação por empreitada na modalidade total, com fornecimento, pelo empreiteiro, de todos os materiais indispensáveis à execução da obra, sendo tais materiais incorporados a esta.

Portanto, para que a recorrente pudesse fazer jus ao coeficiente de presunção do lucro de 8%, deveria ter comprovado nos autos que desenvolveu serviços associados a construção civil sob o modelo de empreitada global com fornecimento integral de materiais no preço final da obra, nos termos do §7º, inciso II, da IN SRF nº 480, de 2004, vigente à época, **o que não ocorreu na espécie.**

Mantenho, portanto, os termos do acórdão recorrido.

d) Quanto aos efeitos reflexos em CSLL.

Verificada identidade fático-jurídica com o lançamento de IRPJ, estendem-se, *mutatis mutandis*, as conclusões ao lançamento de CSLL, por sua natureza reflexa, como assentado na ementa e no corpo do voto de primeira instância.

Assim, mantenho o entendimento de que as receitas de terraplenagem e serviços auxiliares de construção civil da recorrente, nas condições provadas nos autos, sujeitam-se ao percentual de presunção de 32% para o IRPJ e para a CSLL, reputando escorreitos o recálculo e os demonstrativos do Auto de Infração e do TVF.

Assim, nego provimento ao Recurso Voluntário nesse ponto, mantendo integralmente a exigência, nos termos do decidido pela DRJ.

e) Da multa de ofício, juros de mora e capitulação legal.

O Auto de Infração lavrado às fls. 109/117 e 123 consignou expressamente a incidência de **multa de ofício proporcional de 75%** sobre a totalidade do tributo lançado, nos termos do art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996, combinado com os arts. 516, §§ 4º e 5º, 541 e 841 do RIR/1999.

No que toca aos **juros de mora**, estes foram calculados até 30/09/2011, consoante previsão do art. 161, § 1º, do CTN e legislação de regência aplicável (Lei nº 9.065/1995, art. 13, combinado com a taxa Selic).

Quanto à capitulação legal, o lançamento fundou-se:

- **para o IRPJ**, nos arts. 518 e 519 do RIR/1999, c/c art. 15, § 1º, III, “a”, da Lei nº 9.249/1995;
- **para a CSLL**, no art. 20 da Lei nº 9.249/1995, c/c art. 29 da Lei nº 9.430/1996, e no RIR/1999, art. 541;

- **para a multa de ofício**, no art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

A contribuinte não impugnou especificamente a constitucionalidade ou legalidade da multa proporcional, limitando-se a pleitear a exclusão por suposta denúncia espontânea (já afastada). Logo, subsiste a multa de ofício em sua integralidade.

Os juros de mora, por sua vez, decorrem de previsão legal expressa e não podem ser afastados por este Conselho.

Assim, não há qualquer nulidade ou vício quanto à capitulação legal do Auto de Infração, à aplicação da multa de ofício e dos juros de mora, devendo ser mantidas as exigências acessórias.

DISPOSITIVO

Ante o exposto, conheço do recurso para negar as preliminares arguidas e, no mérito, **nego provimento** ao Recurso Voluntário, mantendo integralmente o lançamento de ofício relativo ao **IRPJ** e à **CSLL** do **ano-calendário 2008**, inclusive **multa de ofício** e **juros de mora**, nos termos da legislação de regência.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Natália Uchôa Brandão