



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	18470.733562/2012-12
ACÓRDÃO	1401-007.829 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	20 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	EFER CONSTRUTORES ASSOCIADOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009

LUCRO PRESUMIDO. CONSTRUÇÃO CIVIL. EMPREITADA.

FORNECIMENTO DE MATERIAL. PERCENTUAL.

Para efeito de aplicação do percentual de presunção do lucro presumido (IRPJ) de 8% (oito por cento) e de 12% (doze por cento) para a CSLL considera-se atividade de construção civil aquela que envolva a produção de uma obra nº solo, a qual, para sua remoção, somente pode vir a ser derrubada, demolida ou desmantelada, não se enquadrando neste conceito implantação/manutenção de área verde, supressão vegetal, corte de árvores.

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.

As demais receitas decorrentes de prestação de serviços, salvo as exceções especificadas pela legislação, sujeitam-se ao percentual de presunção de 32% (trinta e dois por cento), para ambos os tributos.

MULTA. CONFISCO. INCONSTITUCIONALIDADE. APRECIAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

À autoridade julgadora é vedado afastar a aplicação da lei sob fundamento de inconstitucionalidade, pelo que é impossível apreciar as alegações de ofensa aos princípios constitucionais da vedação ao confisco, razoabilidade e proporcionalidade.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário para rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, negar-lhe provimento

Assinado Digitalmente

Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin – Relatora

Assinado Digitalmente

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Alberto Pinto Souza Junior, Daniel Ribeiro Silva, Paulo Elias da Silva Filho (substituto[a] integral), Andressa Paula Senna Lísias, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente). Ausente o conselheiro Fernando Augusto Carvalho de Souza, substituído pelo conselheiro Paulo Elias da Silva Filho.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 11-62.882, proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ) em Recife, que julgou PARCIALMENTE PROCEDENTE a impugnação apresentada em face do lançamento de ofício para exigência de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), relativos ao ano-calendário de 2009.

A Fiscalização, em procedimento de revisão, identificou divergências na base de cálculo do IRPJ e da CSLL apurados sob a sistemática do Lucro Presumido.

A autoridade fiscal constatou que a Contribuinte aplicou os percentuais de presunção de 8% (oito por cento) para o IRPJ e 12% (doze por cento) para a CSLL sobre as receitas decorrentes de prestação de serviços.

Entendendo que a atividade desempenhada não se enquadrava como "serviços de construção civil por empreitada com emprego de materiais" — única hipótese que autorizaria os percentuais reduzidos, nos termos do art. 15, § 1º, III, "a", da Lei nº 9.249/95 —, a Fiscalização

reclassificou a receita para a presunção de 32% (trinta e dois por cento), lavrando o Auto de Infração para cobrança das diferenças apuradas, acrescidas de multa de ofício de 75% e juros de mora.

Inconformada, a Contribuinte apresentou tempestiva impugnação, alegando, em sede preliminar, a nulidade do lançamento por insegurança na determinação da infração e cerceamento do direito de defesa, sustentando que a descrição dos fatos foi genérica.

No mérito, defendeu a regularidade da aplicação dos percentuais de 8% e 12%, argumentando que os serviços prestados configuram empreitada global (mista), com fornecimento efetivo de materiais indispensáveis à execução da obra, cujos custos estariam inclusos no preço do serviço. Subsidiariamente, contestou a multa de ofício, qualificando-a como confiscatória.

A DRJ/Recife, ao apreciar a defesa, rejeitou as preliminares de nulidade, consignando que o lançamento atendeu a todos os requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/72.

Quanto ao mérito, a decisão de piso manteve a reclassificação dos percentuais de presunção para 32%, sob o fundamento de que os contratos apresentados (fls. 485/505) denotam a preponderância de fornecimento de mão de obra ou empreitada parcial, sem a comprovação inequívoca do emprego de materiais por conta e risco da empreiteira que justificasse o benefício fiscal.

Contudo, a instância a quo reconheceu erro material no levantamento fiscal, referente à duplicidade no cômputo da Nota Fiscal nº 5616 (valor de R\$ 3.884,40), razão pela qual julgou a impugnação PARCIALMENTE PROCEDENTE, apenas para excluir tal valor da base de cálculo, mantendo os demais termos da autuação.

Irresignada com a decisão que manteve a parte substancial do crédito tributário, a Recorrente interpôs o presente Recurso Voluntário. Em suas razões, reitera os argumentos expendidos na fase impugnatória, insistindo:

Na nulidade do Auto de Infração por vício formal e material;

No correto enquadramento de suas atividades como construção civil com fornecimento de materiais, fazendo jus à alíquota de presunção de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL);

No caráter confiscatório da multa aplicada, pugnando pelo seu afastamento.

O recurso foi admitido pela autoridade preparadora e encaminhado a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para julgamento.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin**, Relatora.

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

Dele conheço.

PRELIMINAR: NULIDADE DO LANÇAMENTO

Argui a Recorrente, preliminarmente, a nulidade do Auto de Infração por insegurança na determinação da infração e cerceamento do direito de defesa, sustentando que a descrição dos fatos pela autoridade fiscal foi genérica.

A preliminar não prospera.

Da análise do Termo de Verificação Fiscal (TVF) e dos demais documentos que instruem o lançamento, verifica-se que a descrição da infração é cristalina: a aplicação indevida de percentual de presunção (8% e 12%) sobre receitas decorrentes de prestação de serviços que, à luz da documentação apresentada, não se enquadram na exceção legal de "empreitada com fornecimento de materiais".

O lançamento preenche todos os requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/72. Ademais, o fato de a Recorrente ter apresentado impugnação detalhada, combatendo o mérito da autuação ponto a ponto, demonstra inequivocamente que não houve prejuízo à defesa. No processo administrativo fiscal, vigora o princípio *pas de nullité sans grief* (não há nulidade sem prejuízo).

Assim, voto por rejeitar a preliminar suscitada.

MÉRITO

A controvérsia central reside na definição do percentual aplicável à base de cálculo do IRPJ e da CSLL no regime do Lucro Presumido para as atividades de construção civil: se 8% (oito por cento) e 12% (doze por cento), como pretende a Recorrente, ou 32% (trinta e dois por cento), como autuado pelo Fisco e mantido pela DRJ. A regra geral para prestação de serviços, conforme o art. 15, § 1º, III, "a", da Lei nº 9.249/95, impõe o percentual de 32%. A exceção — aplicação de 8% — é restrita aos "**serviços de construção civil por empreitada com emprego de materiais**".

Como observado no acórdão recorrido:

Pelo entendimento prevalecente, então, a aplicação do percentual de 8% para definição da base de cálculo do IRPJ no lucro presumido para os serviços prestados com fornecimento de materiais somente seria possível na hipótese de fornecimento, pelo empreiteiro, de todos os materiais indispensáveis à execução da obra, sendo estes a ela incorporados, em empreitada na modalidade total.

No presente caso, a partir dos contratos anexados aos autos pela defesa, fica evidenciado que se tratam de prestação de serviço de empreitada na modalidade parcial, conforme exemplos reproduzidos abaixo:

- Contrato às fls. 485:

1- DO OBJETO:

1.1 - A Contratada, pelo presente, obriga-se a executar para a Contratante pelo regime da empreitada parcial, os serviços de execução de complemento de Obras Cíveis conforme projetos de arquitetura, instalações hidráulicas, elétricas, ar condicionado, especiais (incluindo infra-estrutura do som) e combate a incêndio; serviços de paisagismo, comunicação visual, marcenaria fixa, acústica e irrigação; aprovação nas concessionárias, complementação de estrutura e as built e habite-se, incluindo:

- Contrato às fls. 505:

1.0 – OBJETO DO ADENDO:

1.1 – As partes, em comum acordo, resolvem promover o presente Adendo ao “Contrato de Empreitada Parcial nº. 033/18”, firmado em 06/03/2007, da forma a seguir estipulada, a fim de retificar o preâmbulo contratual, bem como prorrogar o prazo para a execução dos serviços contratados.

Por outro lado, a Autoridade Fiscal apenas lançou os valores recebidos pela autuada em razão de cinco contratos de empreitada parcial, especificados no Termo de Verificação e Constatação Fiscal (fls. 379/382).

A Impugnante insurgiu-se afirmando que tais contratos são claros ao estabelecer a obrigação de fornecimento de materiais por ela, o que se demonstra, exemplificadamente, com cópia de cláusulas do Contrato de Empreitada Parcial nº 033/18.

Ora, o próprio título dado ao instrumento contratual já especifica ser um contrato de empreitada parcial e a Impugnante não transcreveu as cláusulas 4.5 e 5.1 do referido contrato, transcritas no Termo de Verificação e Constatação Fiscal pela fiscalização, que evidenciam pagamento direto de material a fornecedores, não sendo permitido à contratada emissão de NF própria para recebimento do valor, conforme reproduzido abaixo:

A – CONTRATO DE EMPREITADA PARCIAL N.º 033/18

Contratante: Igreja Universal do Reino de Deus, CNPJ 29.744.778/0595-90

CLÁUSULAS:

“(…)

4 – CONSTITUIÇÃO DO VALOR DO CONTRATO

“(…)

4.5. Faturamento Direto – R\$ 8.000.000,00 (oito milhões)

5 – FORMA DE PAGAMENTO

5.1 – O primeiro PAGAMENTO será de R\$ 3.670.200,00 (três milhões, seiscentos e setenta mil e duzentos reais) a ser pago 15 (quinze) dias a contar da assinatura do aviso de início do serviço.

a. O valor acima descrito como sinal será pago diretamente a fornecedores de material da contratada, como parte do valor previsto no item 4.5, não sendo permitido a contratada emissão de NF própria para recebimento do valor referente ao sinal.”

Valores recebidos:

DATA	NF	VALOR
18/03/2009	5596	1.200.000,00
15/07/2009	5623	172.676,36

Assim, conclui-se que a aplicação dos percentuais lançados pela fiscalização coaduna-se com o entendimento de que a prestação de serviços na modalidade de empreitada parcial, sem o fornecimento de todos os materiais, submete-se ao percentual de 32% para definição das bases de cálculo na apuração do IRPJ e da CSLL pelo lucro presumido.

Para fazer jus ao benefício da alíquota reduzida, não basta a mera previsão contratual ou a alegação genérica de uso de insumos. A jurisprudência deste Conselho, alinhada ao entendimento do Superior Tribunal de Justiça, consolidou-se no sentido de que a redução da base de cálculo exige a comprovação de que a contratação ocorreu sob a modalidade de empreitada global (ou mista), onde o empreiteiro fornece todos os materiais indispensáveis à execução da obra, sendo tais materiais efetivamente incorporados ao bem.

No caso em tela, a análise fiscal dos contratos e notas fiscais (fls. 485/505) revelou que a Recorrente atuou preponderantemente no fornecimento de mão de obra (empreitada de labor) ou em empreitadas onde o custo dos materiais não era suportado integralmente por ela de modo a caracterizar a incorporação.

Nesse sentido, trago à colação o entendimento pacificado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), consubstanciado no Acórdão nº 9101-002.543:

LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO. ATIVIDADE DE CONSTRUÇÃO CIVIL. Para efeito de aplicação do percentual de presunção do lucro presumido (IRPJ) de 8% (oito por cento), considera-se atividade de construção civil aquela que envolva a produção de uma obra no solo, a qual, para sua remoção, somente

pode vir a ser derrubada, demolida ou desmantelada, não se tratando, pois, de fixação de um bem já construído ao solo, ou de montagem de um bem no solo, o qual, para sua retirada, pode vir a ser desmontado a qualquer tempo.

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 (IRPJ) de 8% (oito 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.

Na mesma linha, reforço o posicionamento com o Acórdão nº 1201-004.632:

LUCRO PRESUMIDO. CONSTRUÇÃO CIVIL. EMPREITADA. FORNECIMENTO DE MATERIAL. PERCENTUAL.

Para efeito de aplicação do percentual de presunção do lucro presumido (IRPJ) de 8% (oito por cento) e de 12% (doze por cento) para a CSLL considera-se atividade de construção civil aquela que envolva a produção de uma obra no solo, a qual, para sua remoção, somente pode vir a ser derrubada, demolida ou desmantelada, não se enquadrando neste conceito implantação/manutenção de área verde, supressão vegetal, corte de árvores. 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. As demais receitas decorrentes de prestação de serviços, salvo as exceções especificadas pela legislação, sujeitam-se ao percentual de presunção de 32% (trinta e dois por cento), para ambos os tributos. Não tendo a Recorrente logrado êxito em comprovar, documentalmente, a segregação de receitas ou a natureza de empreitada global com fornecimento integral de materiais em suas notas fiscais e contratos, impõe-se a manutenção do percentual de 32% (trinta e dois por cento) tanto para o IRPJ quanto para a CSLL, conforme corretamente decidido pela instância a quo.

Desta forma, ainda que a Recorrente argumente no sentido da inaplicabilidade da irretroatividade das normas, citando diversas soluções COSIT editadas ao longo dos anos, neste caso restou mantido o percentual de presunção em 32%, pela ausência de demonstração dos serviços de construção terem se dado no modelo de empreitada global, portando, improcedente a alegação.

Da alegação de multa confiscatória.

Por fim, sobre a multa de 75%, alega ser punitiva e confiscatória, excessiva e desproporcional.

À luz do artigo 103, I, da Constituição Federal, o chefe do Poder Executivo, nº caso o Presidente da República, tem legitimidade para propor ação direta de inconstitucionalidade sustentando que determinada lei viola da Constituição. Contudo, nem o Presidência da República e tampouco os demais órgãos da Administração podem deixar de cumprir lei sob o pretexto de que esta viola norma Constitucional. Neste sentido, por força do artigo 26-A, § 6º, I, do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, a seguir transcrito, os Conselheiros do Carf somente podem deixar de aplicar lei sob o fundamento de inconstitucionalidade após o Supremo Tribunal Federal, por seu Plenário, em controle concentrado ou difuso, por decisão definitiva, ter reconhecido a inconstitucionalidade da norma.

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

....

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

A propósito, na mesma linha dos fundamentos anteriormente expostos, a matéria resultou Sumulada junto ao Carf, nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Deste modo, deixo de apreciar as questões que sustentam a insubsistência do crédito tributário com base em alegações relacionadas à inconstitucionalidade das normas apontadas pela recorrente.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário, afastar a preliminar para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO, mantendo a decisão recorrida por seus próprios e jurídicos fundamentos.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin