



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10580.7244682010-43  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1402-001.111 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 04 de julho de 2012.  
**Matéria** IRPJ  
**Recorrente** SERTEL SERVIÇOS DE INSTALAÇÕES TÉRMICAS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IRPJ**

Ementa:

**SERVIÇOS. CONSTRUÇÃO CIVIL E INDÚSTRIA. BASE DE CÁLCULO. CONTRATOS QUE REPRESENTAM APENAS UM FAZER E CONTRATOS CUJO FAZER VEM ACOMPANHADO DE FORNECIMENTO DE MATERIAIS, INSUMOS OU PEÇAS.**

Quando, na prestação de serviço, se fornece o material, seja ele inerente à construção civil ou à indústria, pratica-se atividade de resultado que inclui fazer e fornecer. Este é o elemento distintivo para se saber se determinados serviços da construção civil ou da indústria, nas empresas tributadas com base no lucro presumido, inserem-se na base de cálculo de 8% ou de 32%. Se o serviço tiver por objeto apenas um fazer a base de cálculo será de 32%. Se o serviço incluir um fazer e fornecer os materiais necessários, a base de cálculo será de 8%. Caso concreto que não inclui o fornecimento dos materiais incorporados ao resultado dos serviços. Base de cálculo de 32%.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

*(assinado digitalmente)*

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

*(assinado digitalmente)*

Moisés Giacomelli Nunes da Silva - Relator

Processo nº 10580.7244682010-43  
Acórdão n.º **1402-001.111**

**S1-C4T2**  
Fl. 0

---

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Leonardo de Andrade Couto.

CÓPIA

## Relatório

A contribuinte antes qualificada nos autos, com fundamento no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972, recorre da decisão de primeira instância, que julgou procedente a exigência. A síntese da decisão recorrida e do objeto do recurso pode ser aferida por meio da ementa do acórdão de fls. 2.140 e seguintes:

*2007, 2008 MULTA REGULAMENTAR. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.*

*Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo contribuinte, devendo o crédito tributário correspondente ser considerado definitivamente constituído na esfera administrativa.*

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

*Ano-calendário: 2006*

*FALTA DE RECOLHIMENTO. LANÇAMENTO.*

*Cabível o lançamento de ofício de diferenças verificadas entre o imposto devido, apurado a partir da escrituração contábil e fiscal da empresa, e o valor confessado ou recolhido, em conformidade com a legislação aplicável.*

*PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO E MONTAGEM. PERCENTUAL DE DETERMINAÇÃO DO LUCRO PRESUMIDO.*

*As atividades de manutenção e montagem de equipamentos industriais, tais como bombas, compressores, instrumentos de medição, sondas, etc, não se caracterizam como obras de construção civil, sujeitando-se ao coeficiente de determinação do lucro presumido de 32%.*

*LANÇAMENTO DECORRENTE.*

*Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL Em se tratando de bases de cálculo originárias das infrações que motivaram o lançamento principal, deve ser observado para o lançamento decorrente o que foi decidido para o matriz, no que couber.*

Do acórdão acima referido a recorrente foi intimada em 27-12-2011 e em 25-01-2012 apresentou o recurso de fls. 2.161 e seguintes alegando em síntese:

- (i) Que os objetivos descritos na nos termos da cláusula segunda de seu contrato social consistem, dentre outros, em instalações térmicas, elétricas, hidráulicas, sanitárias, de gás, de sistemas de prevenção contra incêndio; mecânica de equipamentos industriais, comerciais e automóveis, manutenção e reparos de equipamentos térmicos... redes de baixa e alta tensão.... etc.
- (ii) Que o artigo 322, II, c/c o anexo VII, da Instrução Normativa nº 971/2009, considera-se
- I - obra de construção civil, a construção, a demolição, a reforma, a ampliação de edificação ou qualquer outra benfeitoria agregada ao solo ou ao subsolo, conforme discriminação no Anexo VII;
- (iii) Em que pese a recorrente estar habilitada a para exercer outras atividades diversas da construção civil, a atividade empresarial desenvolvida se concentra neste referido ramo.
- (iv) Com vistas a reforçar o que fora alegado, a recorrente juntou aos autos documentos que efetivamente comprovam que realiza a atividade de construção civil, como cópias de contratos celebrados com a PETROBRÁS e a TRANSPETRO, em que consta a celebração de contrato com fornecimento de recursos materiais necessários à execução das atividades, bem como notas fiscais que mencionam a prestação de serviço relacionado à construção civil.
- (v) A título exemplificativo, a recorrente cita determinados contratos especificando o seu objeto e destaca que os mesmos se relacionam à construção civil. Neste sentido, ainda processo de consulta da SRRF/ 8ª RF, no seguinte sentido:

LUCRO PRESUMIDO . PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. Revisão da Solução de Consulta SRRF/8ª RF/DISIT nº 242, de 29 de outubro de 2001. **Para efeito de determinação da base de cálculo do imposto de renda apurado com base no lucro presumido, aplica-se o percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida em decorrência da prestação de serviços de instalações elétricas, com fornecimento de material.**

- (vi) Argumenta a recorrente que realizava seus contratos com a PETROBRÁS por empreitada, onde a remuneração não estava relacionada ao tempo gasto, mas sim pelos serviços efetivamente realizados.
- (vii) Por fim, a recorrente ainda faz referencia ao artigo 10 da Lei de Licitações destacando que a execução indireta de obras e serviços somente pode se por meio de contratos de empreitada.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Relator.

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo artigo 33, do Decreto nº. 70.235 de 06/03/1972, foi interposto por parte legítima, está devidamente fundamentado e preenche os requisitos de admissibilidade. Assim, conheço-o e passo ao exame da matéria.

Pelo que se extrai dos autos, em especial pela origem da receita tributada, esta decorre, principalmente, de contrato que a recorrente celebrou com a PETROBRÁS e a TRANSPETRO.

Em primeiro lugar há que se analisar a natureza dos serviços prestados pela recorrente, isto é, se podem ser classificados como serviços da construção civil, já que tal fato não foi reconhecido pela decisão atacada. Nesta linha, transcrevo do acórdão recorrido a parte que diz respeito ao objeto dos contratos celebrados que gerou a receita tributada: “in verbis:

### ***Contrato celebrado com a TRANSPETRO***

#### ***Contrato nº 4600002455:***

- de acordo com a cláusula primeira desse contrato, o seu objeto é “... a execução, pela CONTRATADA, sob regime de empreitada por preço unitário, dos serviços de manutenção, apoio operacional e apoio administrativo das bases do orsub, em conformidade com os termos e condições neles estipulados e no Anexo I – Memorial Descritivo”; quanto ao uso de materiais, o item 2.4 da cláusula segunda (**obrigações da contratada**) diz o seguinte:

“2.4 – Quanto a materiais, equipamentos, máquinas, veículos, ferramentas e instalações;

2.4.1 – Fornecer os materiais, equipamentos, máquinas, veículos e ferramentas necessários à execução de todos os serviços, conforme definido no Anexo I deste Contrato.

2.4.2 – Responsabilizar-se pela correta utilização, guarda e conservação dos materiais, equipamentos, ferramentas, máquinas, veículos, e instalações fornecidas pela TRANSPETRO, bem como ressarcir eventuais extravios, danos ou depreciações não relacionadas com a execução do presente Contrato.”

- analisando-se o Anexo I desse contrato, constata-se que os serviços contratados foram:

1. manutenção elétrica (limpeza e manutenção de chaves; botoeiras e relés de baixa tensão; retirada e instalação de motores elétricos, etc.);
2. manutenção de instrumentação (manutenção de instrumentos eletrônicos, pneumáticos e hidráulicos, etc.);
3. manutenção mecânica (manutenção preventiva e pequenos consertos de motores a diesel; manutenção nos braços de carregamento, etc.);

4. serviço de ajudante (apoio operacional; limpeza de tanques, drenagens, separador de água e óleo, etc.);

5. serviços de apoio administrativo, experiência e atribuições (execução de serviços de datilografia em geral, emissão de notas fiscais, organizar e atualizar fichários; operar fax e xerox, etc.);

6. serviços de segurança industrial (execução das rotinas diárias de inspeção de segurança nos equipamentos e equipes de trabalho existentes nas instalações da TRANSPETRO, etc.).

- conforme os itens 22 e 25 do Anexo 1, a contribuinte forneceu fardamento, equipamentos de proteção individual, parte das ferramentas utilizadas nos serviços, etc. Já a TRANSPETRO, de acordo com o item 26 do mencionado Anexo I, forneceu os materiais de reposição, como sobressalentes, materiais para substituição ou confecção de peças, etc.;

### ***Contratos celebrados com a PETROBRÁS:***

#### ***1. Contrato nº 2500.0011877.05.2***

- de acordo com a cláusula primeira desse contrato, o seu objeto é "... a prestação, pela CONTRATADA, de serviços de execução de serviço de manutenção mecânica em equipamentos e instalações industriais, soldagem e montagem industrial, e serviço de pintura industrial no âmbito da UN –RNCE, de conformidade com os termos e condições neles estipulados e nos seus anexos"; o Anexo I desse contrato, às fls. 157/178, estabelece os seguintes serviços prestados pela fiscalizada:

1. Execução de manutenção em equipamentos mecânicos da indústria de exploração, produção e refino de petróleo, conforme listagem do Anexo VIII;
2. Execução de manutenção em equipamentos hidráulicos da indústria de exploração, produção e refino de petróleo, tais como: cilindros mono ou multi-estágios, chaves hidráulicas, motores, ...;
3. Execução de manutenção em equipamentos pneumáticos da indústria de exploração, produção e refino de petróleo, cilindros, chaves pneumáticas, ...;
4. Serviços de Soldagem e Montagem Industrial;
5. Serviços de Usinagem com máquinas operatrizes;
6. Serviços de pintura industrial de manutenção por meio de jateamento abrasivo com areia, limpeza manual e/ou mecânica e aplicação de demãos de pintura em equipamentos, tanques, ...;
7. Serviços gerais que inclui: limpeza, manutenção, reparo e pintura das instalações prediais pertencentes ao SOP/OM, ...

- no rol das atividades relacionadas, predominam as de manutenção mecânica e usinagem, que estão classificadas com as CNAE 33147/ 99 (manutenção e reparação executada por unidade especializada em máquinas para refinação de petróleo), 33147/ 02 (manutenção e reparação executada por unidade especializada em bombas hidráulicas, cilindros hidráulicos e pneumáticos, equipamentos hidráulicos e pneumáticos) e 25390/ 00 (serviços de usinagem, solda, tratamento e revestimento em metais), sendo que este último compreende, entre outros serviços, os de pintura industrial, solda, etc., conforme documentos anexos do CONCLA (fls. 1287/1312);

com relação ao fornecimento de materiais, o item 3.3.3 do Anexo I desse contrato estabelece que o sujeito passivo está obrigado a fornecer apenas ferramentas, equipamentos, instrumentos e materiais consumíveis, relacionados aos serviços de pintura industrial e soldagem, mecânica, etc-. Com relação aos serviços gerais, que engloba alguns serviços relacionados com a construção civil e que representam 0.01% do valor do contrato, conforme Anexo II (fls. 179/181), não há previsão de fornecimento de materiais por parte da contribuinte....

- quanto aos demais contratos firmados com a PETROBRÁS, os serviços contratados também não estão relacionados com o ramo da construção civil, tratando-se, de modo geral, de serviços de manutenção preventiva ou corretiva de equipamentos relacionados às atividades operacionais da contratante.

Dados os termos dos contratos acima referidos, interessa-nos, no primeiro momento, identificar a natureza dos mesmos. Se dividíssemos em serviços da indústria e serviços da construção civil diria que as tarefas mencionadas nos contratos preponderam, de forma significativa, ao ramo da indústria. Porém, nem por isto teriam forma de tributação diferente. Neste sentido, atenhamo-nos aos termos do artigo 15 da Lei nº 9.249, de 1995:

*Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos artigos 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.*

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

....

*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 artigo 36 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do artigo 29 da referida Lei;*

*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; (NR) (Redação dada à alínea pela Lei nº 11.727, de 23.06.2008, DOU 24.06.2008, com efeitos a partir do primeiro dia do ano seguinte ao da publicação desta Lei).*

Na primeira leitura da norma, a não inclusão dos serviços da construção civil e da indústria poderia levar o intérprete à conclusão de que estes serviços têm base de cálculo de 32%. A interpretação correta não é esta. Quando, na prestação do serviço, se fornece o material, seja ele inerente à construção civil ou à indústria, pratica-se atividade de resultado que inclui um fazer e um fornecer. Este é o elemento distintivo para se saber se determinados serviços da construção civil ou da indústria, nas empresas tributadas com base no lucro presumido, inserem-se na base de cálculo de 8% ou de 32%. Se o serviço tiver por objeto apenas um fazer a base de cálculo será de 32%. Se o serviço incluir fazer e fornecer os materiais necessários, a base de cálculo será de 8%. Exemplifico: No serviço elétrico ou mecânico, com atividade de resultado, o fornecimento do material necessário à execução dos mesmos caracteriza base de cálculo de 8%. Nos casos em que o contratante, isto é, o tomador dos serviços, fornece os materiais que se incorporam ao resultado do serviço ou do conserto realizado, tem-se base de cálculo de 32%.

No caso dos autos, quando se lê o item 2.4.1 do contrato firmado com a TRANSPETRO encontra-se ao encargo da contratada a seguinte responsabilidade:

*2.4.1 – Fornecer os materiais, equipamentos, máquinas, veículos e ferramentas necessários à execução de todos os serviços, conforme definido no Anexo I deste Contrato.*

A cláusula acima faz transparecer que competia à recorrente fornecer os materiais. Assim, estar-se-ia diante de base de cálculo de 8%. Porém, quando se analisa o contrato como um todo, de acordo com o item 26 do Anexo I, verifica-se que a TRANSPETRO forneceu os materiais de reposição, como sobressalentes, materiais para substituição ou confecção de peças. Assim, a interpretação que faço é que o referido contrato ao mencionar como encargo da recorrente o fornecimento de materiais, equipamentos, máquinas, veículos e ferramentas está a contemplar o fornecimento dos meios necessários à execução dos serviços e não o fornecimento dos materiais necessários para realização dos serviços. Desta forma, no caso a alíquota é de 32% porque a contratada não tem obrigação de fornecer os materiais que se incorporam aos serviços prestados.

Quanto aos serviços realizados à PETROBRÁS examinei detidamente o contrato de fls. 138 e seguintes. Inicialmente havia transcrito neste voto uma série de cláusulas na tentativa de identificar se os serviços incluíam ou não o fornecimento de materiais. Depois da cláusula 1.1 descrever o objeto, a cláusula 2.4.1. prevê a seguinte obrigação da recorrente:

*2.4- Quanto a materiais, equipamentos, máquinas, veículos, ferramentas e instalações, no que couber,*

*2.4.1- Fornecer os materiais, equipamentos, máquinas, veículos e ferramentas, necessários à execução de todos os serviços, conforme definido nos Anexos deste Contrato.*

Prosseguindo na análise, na cláusula terceira, ao descrever as obrigações da PETROBRÁS não se verifica a obrigação desta fornecer os materiais necessários à execução dos serviços. Percebo, ainda, a existência das cláusulas 6.2 e 6.4 autorizando a PETROBRÁS a deduzir dos pagamentos os materiais e equipamentos cuja obrigação pelo fornecimento seja da contratada. Contudo, tal cláusula não traz maiores detalhes, isto é, quais seriam os materiais de obrigação da PETROBRÁS.

Prosseguindo na análise do contrato, quando se fala em medição, em se tratando de contrato submetido à lei de licitações, a lógica é que os materiais sejam fornecidos pelo contratado.

Por fim, no que diz respeito à pintura, por exemplo, no item 3.3.3., letra “b”, há menção de responsabilidade da contratada pelos materiais consumíveis, tais como, “verbis”:

b) Consumíveis

Solvente de limpeza, trinchas, rolos, lixas, trapos, estopas, escovas de aço manuais, escovas de aço tipo disco, escovas de aço tipo copo, fitas adesivas em geral, fita filamentosa para teste de aderência, estilete, lubrificantes, combustível, areia para jateamento, agulhas de berilo e/ou aço para marteletes de agulhas, espátulas.

Quando se analisa o referido o contrato em questão é possível perceber que trata-se de contrato unilateral elaborado pela PETROBRÁS, com a grande maioria das cláusulas só prevendo obrigações à contratada e praticamente nada à contratante. Nesta linha, tendo por norte como as situações se verificam em tais casos, a conclusão a que chego é que, caso fosse obrigação da contratada em fornecer os materiais incorporados aos serviços prestados, dita obrigação constaria do contrato.

Para finalizar, destaco que não estou negando provimento ao recurso por considerar que os serviços prestados não têm natureza inerente à construção civil ou à indústria, mas sim por concluir que se trata de serviços sem fornecimento dos materiais incorporados ao resultado.

**ISSO POSTO**, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)  
Moisés Giacomelli Nunes da Silva