



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

**Processo n°** 11080.723409/2012-13  
**Recurso n°** 99.999 Voluntário  
**Acórdão n°** **1103-000.854 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 07 de maio de 2013  
**Matéria** IRPJ  
**Recorrente** ESTRUTURAL SERVIÇOS INDUSTRIAIS LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Exercício: 2007, 2008

IRPJ. CSSL. LUCRO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. COEFICIENTE DE APURAÇÃO. SERVIÇOS QUE SE ENQUADRAM NO CONCEITO DE OBRAS CIVIS.

A execução de serviços de engenharia civil, mediante contratação sob a modalidade de empreitada global com fornecimento de materiais, tem tributação, sob a sistemática do lucro presumido, com a utilização de coeficiente de presunção de 8%, o que decorre da aplicação da Instrução Normativa SRF n° 480/2004, da Instrução Normativa SRF n° 539/2005, e do Ato Declaratório Normativo Cosit n° 06/1997.

A tributação diferenciada com a alíquota de 8% se aplica exclusivamente quando se tratar de contrato de empreitada de construção (ainda que em acepção mais ampla) e com o fornecimento de materiais em qualquer quantidade. Inteligência do art. 1º, § 7º, II, da Instrução Normativa n°. 480/2004 que determina.

O conceito de construção deve ser tido em acepção mais ampla, abrangendo também as obras e serviços auxiliares e complementares da construção civil, entre as quais se incluem as instalações elétricas e hidráulicas, desde que tenham por objeto “*benfeitoria agregada ao solo ou subsolo*”.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Turma Ordinária da 1ª. Câmara da **PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**, por maioria DAR PROVIMENTO ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros

Eduardo Martins Neiva Monteiro e André Mendes de Moura. O Conselheiro Aloysio José Percínio da Silva seguiu o relator pelas conclusões.

Aloysio José Percínio da Silva  
Presidente  
(assinado digitalmente)

Sergio Luiz Bezerra Presta  
Relator  
(assinado digitalmente)

## Relatório

Por bem descrever os fatos relativos ao contencioso, adoto parte do relato do órgão julgador de primeira instância administrativa até aquela fase:

*“O processo trata de impugnação a auto de infração (AI) de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), às fls. 744/771, relativo a fatos geradores havidos nos quatro trimestres de 2007 e de 2008; o lançamento foi no valor originário de R\$ 5.797.169,98, que acrescido de multa de ofício e juros moratórios, calculados até março de 2012, montaram a R\$ 12.559.009,28.*

*A infração apurada pela agente fiscal foi a aplicação incorreta do percentual de determinação do lucro presumido de 8% sobre as receitas tributáveis auferidas na atividade de serviços em geral, quando o correto seria de 32%, o que acarretou valores declarados e recolhidos a menor do IRPJ pela contribuinte. O enquadramento legal dessa infração foram os arts. 3º da Lei nº 9.249 de 26/12/1995, 518 e 519 do Decreto nº 3.000 de 26/03/1999 – RIR/99.*

### *Relatório da Ação Fiscal*

*O relatório da ação fiscal (RAF) informou que a contribuinte alegava realizar reformas em bens imóveis (tanques de armazenamento, caldeiras, conversores, esferas e torres, bens estes que são fixados ao solo), em virtude do desgaste decorrente de seu uso e, por força dos contratos, aplicava materiais na realização de seus trabalhos. Assim, a impugnante entendia que poderia adotar como coeficiente de presunção da base de cálculo do IRPJ o percentual de 8%, e para a CSLL de 12%; para tanto, invocava também entendimento expresso pela RFB através do Ato Declaratório Normativo Cosit nº 30/1999 (ADN Cosit 30/99).*

*Em pesquisa sobre as atividades da contribuinte, a fiscalização encontrou informações no site da empresa segundo as quais as atividades por ela prestadas seriam serviços de engenharia, manutenção e montagem.*

*Seguindo sua pesquisa, a fiscal apurou ainda que as atividades expressamente realizadas pela contribuinte se enquadravam, como privativas da área de engenharia mecânica, de acordo com a relação de atividades específicas daquela modalidade profissional para fins de preenchimento de Anotação de Responsabilidade Técnica (ART) no site do Conselho Regional de Engenharia e Agronomia do Rio Grande do Sul (CREARS).*

*Os serviços prestados pela contribuinte decorreram de diversos contratos, alguns deles na condição de sócia ostensiva em Sociedades em Conta de Participação (SCP).*

*Das cópias dos contratos correspondentes aos serviços, a agente fiscal extraiu os seguintes:*

- *serviços de manutenção e montagem em torres, vasos, reatores e permutadores de calor;*
- *planejamento, supervisão técnica e controle de qualidade;*
- *serviços de caldeiraria, tubulação e soldas;*
- *serviços de inspeção e manutenção de vasos de pressão e esferas GLP;*
- *serviços de manutenção em tanques de armazenamento e esferas;*
- *serviços de manutenção em conjunto conversor;*
- *serviços de manutenção, fabricação, montagem e desmontagem de tubulações e plataformas;*
- *serviços de manutenção nos fornos e trocadores de calor;*
- *ensaios não destrutivos;*
- *montagem e desmontagem de andaimes tubulares;*
- *serviços de manutenção em caldeira;*
- *projeto, suprimento, construção e montagem das interligações com tanque de armazenamento.*

*Disso concluiu que todos eles poderiam ser perfeitamente identificados na descrição de atividades do CREA, englobando as mais diversas prerrogativas da área de engenharia mecânica, não se caracterizando como empreitadas de construção civil.*

*Os serviços prestados pela contribuinte não se enquadrariam no conceito fixado pelo ADN Cosit 30/99, estando mais alinhados com aqueles dispostos como de competência privativa do engenheiro mecânico no art. 12 da Resolução CONFEA (Conselho Federal de Engenharia e Arquitetura) nº 218/1973. Tais serviços seriam referentes a processos mecânicos, máquinas em geral, instalações industriais e mecânicas, equipamentos mecânicos e eletromecânicos, sistemas de produção de transmissão e de utilização de calor, sistemas de refrigeração e de ar condicionado, seus serviços afins e correlatos, incluindo execução de instalação, montagem, operação, reparo ou manutenção.*

*Dessa forma, a fiscalização concluiu que a prestação de serviços na área da engenharia mecânica ou mesmo de serviços em geral, com ou sem fornecimento de materiais, tem suas receitas sujeitas à aplicação do percentual de 32% para determinação da base de cálculo presumida, tanto do IRPJ, quanto da CSLL.*

*Nas DIPJs apresentadas para os anos calendário de 2007 e 2008, foi constatado que a fiscalizada informou IRPJ e CSLL a pagar relativos a SCP. O regime de apuração dos lucros adotado para a SCP foi o mesmo regime que havia sido adotado para a fiscalizada, ou seja: presumido.*

*Intimada, a contribuinte apresentou sete contratos de constituição de SCP, relacionados aos contratos de prestação de serviços, dos quais participavam mais duas empresas, sendo ela a sócia ostensiva. Abaixo segue o quadro resumo dos contratos e das sócias participantes, com os respectivos serviços contratados:*

Unidade de Negócio	Sócia Participante	Contrato	Descrição do Serviço
REFAP	BG Engenharia	8000.0000519.06.2	Serviços de Projeto, Suprimento, Construção e Armazenamento TQ-01P.
REFAP	BG Engenharia	8000.0000636.07.2	Serviços de manutenção do conjunto conversor na parada geral programada da Unidade de Craqueamento
REDUC	BG Engenharia	1050.0032340.07.2	Serviços de manutenção e montagem em Torres, Vasos, Reatores e Permutadores de Calor
RPBC	BG Engenharia	1200.0031684.07.2	Serviços de manutenção e montagem em Torres, Vasos, Reatores e Permutadores de Calor
RPBC	STEELTEC Proj. Serv. Técnicos Ltda.	1200.0031684.07.2	Serviços de manutenção e montagem em Torres, Vasos, Reatores e Permutadores de Calor
REPAR	BG Engenharia	1400.0021525.06.2	Serviços de manutenção no sistema do conjunto conversor nas paradas de manutenção
REPAR	BG Engenharia	1400.0035600.07.2	Serviços de manutenção de parada programada na unidade de recuperação de enxofre e periféricos

*Dai, a agente fiscal concluiu:*

*Vale destacar que compete ao sócio ostensivo a responsabilidade pela apuração do resultado, apresentação da declaração de rendimentos e recolhimento do imposto devido pela sociedade em conta de participação.*

*Considera-se sócio ostensivo aquele que, na sociedade, se obriga para com terceiros, sendo, portanto, perante a administração tributária, o responsável pelo cumprimento das normas aplicáveis à SCP, conforme art. 991 do Código Civil.*

*Nos contratos de constituição de SCP apresentados, constata-se que a fiscalizada assume a condição de sócia ostensiva.*

*Como os serviços prestados pelas SCP's eram os mesmos que a sua sócia ostensiva prestava em suas operações próprias, adotamos o mesmo entendimento exposto nos itens acima relativamente às atividades desenvolvidas pelas SCP's constituídas.*

#### *Impugnação*

*A contribuinte inicia seu arrazoado com a síntese dos fatos que levaram ao lançamento. Naquele ponto, salienta que as atividades por ela desenvolvidas, que originaram as diferenças de IRPJ lançadas, eram de manutenção no sistema do conjunto conversor nas paradas de manutenção prestados para a empresa Petróleo Brasileiro S/A – Petrobrás, objeto do contrato nº 1400.0021525.06.2. Tais serviços foram executados por ela, individualmente, bem como através da SCP com a BG Engenharia Ltda.*

*Partindo do contrato, a impugnante procura demonstrar que a situação de fato enquadraria sua atividade como de construção de imóveis ou obras de serviços auxiliares e complementares da construção civil, conforme disposto no ADN Cosit 30/99.*

*Anexa como conjunto probatório os documentos:*

*a) Instrumento de Contrato n. 1400.0021525.06.2, firmado com a PETROBRÁS, e seu Anexo I (fls. 820/862);*

- b) *resumo (descrição) dos serviços prestados pela impugnante junto à unidade petrolífera de Araucária/PR (fl. 863);*
- c) *fotografias dos bens nos quais os serviços foram realizados (fl. 864);*
- d) *Notas Fiscais/Fatura de Prestação de Serviços e Relatórios de Medição que lhes dão suporte (fls. 865/875);*
- e) *Notas Fiscais dos Materiais utilizados na prestação (amostragem), tudo extraído do respectivo contrato (fls. 876/901).*

*O contrato disporia de forma sucinta que a prestação de serviços seria de manutenção, mas em regime de empreitada global, com fornecimento de mão de obra e materiais. Ainda que a palavra utilizada no contrato fosse manutenção, que traduziria em linhas gerais a combinação de todas as ações (técnicas ou administrativas) com o objetivo de manter ou recolocar um bem em estado de plena utilização, a verdade material seria outra.*

*Abaixo, transcrevemos a síntese da exposição dos argumentos da contribuinte, colocada ao final da impugnação para justificar sua solicitação de cancelamento da autuação:*

- a) *os serviços de montagem, reparação, pintura e manutenção de caldeiras, sistemas conversores, tubulações, reatores e outras estruturas da empresa contratante (PETROBRÁS), constituem-se em obras de grande vulto, executadas em bases de sustentação que estão fixadas ao solo, portanto, realizadas em "bens imóveis", caracterizando-se como "prestação de serviços de construção civil";*
- b) *doutrina e legislação conceituam "construção civil" como sendo a atividade que se exerce sobre bens imóveis, assim considerado o solo e tudo o que nele se agrega, não se podendo transportar, sem destruição, de um lugar para outro (Código Civil, arts. 79 e 81);*
- c) *de acordo com o Ato Declaratório Normativo COSIT n. 30, de 14.10.1999, a atividade de "construção" é gênero, da qual são espécies a "edificação", "demolição", "reforma", "reconstrução", "reparação", "pintura", "colocação de vidros e esquadrias", em bens imóveis;*
- d) *os serviços prestados pela Impugnante, nos anos de 2007 e 2008, junto à PETROBRÁS, abrangem manutenção em sistemas conversores, montagem e desmontagem de andaimes, caldeiraria, tubulação e soldas, pintura, instalações elétricas, reforma em concretos, substituição de tubos, tijolos e outros componentes, enquadrando-se no conceito de "construção civil", definido pelo ADN COSIT n. 30/99, havendo, inclusive, decisões no mesmo sentido, como se vê na ementa do Acórdão 1020315, de 13.07.2009, proferido pela 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre, e, no Acórdão n. 1202000.612, de 18 de outubro de 2011, da Segunda Câmara da Primeira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF);*
- e) *tanto os serviços de "engenharia" como os de "construção civil" exigem a "Anotação de Responsabilidade Técnica" (ART), não sendo esse requisito, por si só, suficiente para diferenciar ambas as atividades;*
- f) *considerando que o serviço foi prestado juntamente com o fornecimento de materiais, a apuração do IRPJ e da CSLL segue o disposto no art. 518 do RIR/99 e nos arts. 15 e 20, da Lei n. 9.249/95 (com a redação dada pela Lei n. 10.684/03),*

que determinam a aplicação dos coeficientes de presunção de 8% e 12% sobre a receita bruta, respectivamente;

g) de acordo com o Ato Declaratório Normativo COSIT n. 6, de 13.01.1997, na atividade de "construção civil", o percentual de 32% sobre a receita bruta somente se aplica quando houver emprego de mão de obra, sem o emprego de materiais,

h) a retenção de 1,2%, pela fonte pagadora (PETROBRÁS), deixa claro que o percentual de presunção adotado pela recorrente nos anos calendário de 2007 e 2008 (8% sobre a receita bruta mensal), está correto, o que é corroborado, inclusive, pelo art. 32, inc. II, da Instrução Normativa SRF n. 480/04 (na redação dada pela IN SRF n. 539/05); e, por fim, que

i) a retenção efetuada pela fonte pagadora com base no percentual de 1,2%, não altera os percentuais previstos na legislação, exceto em relação aos serviços de construção civil com fornecimento de materiais, hipótese em que o coeficiente de presunção da pessoa jurídica beneficiária do pagamento, é aquele determinado no momento da retenção (no caso,  $15\% \times 8\% = 1,2\%$ ), consoante art. 32, inc. II, da Instrução Normativa SRF n. 480/04 (na redação dada pela IN SRF n. 539/05)".

A 5ª Turma da DRJ/Porto Alegre-RS, em sessão de 31/08/2012, ao analisar a peça impugnatória apresentada, proferiu o acórdão nº 1040.183 entendendo "por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido", sob argumentos assim ementados:

*“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ*

*Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008*

*LUCRO PRESUMIDO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. NÃO COMPROVAÇÃO DESTA ATIVIDADE.*

*As atividades de montagem e manutenção industrial, ainda que realizadas sob a modalidade de empreitada, não caracterizam obras de construção civil, sujeitando as receitas assim auferidas à aplicação do percentual de 32% (trinta e dois por cento) para determinar a base de cálculo do IRPJ sob o regime de tributação com base no lucro presumido.*

*COMPROVAÇÃO DO EMPREGO DE TODOS OS MATERIAIS INDISPENSÁVEIS. Mesmo na atividade de prestação de serviços de construção civil sob o regime de empreitada, o percentual de presunção do lucro é de 32%, quando não houver comprovação do fornecimento de todos os materiais indispensáveis à execução da obra.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido”*

Cientificada da decisão de primeira instância em 11/09/2012 (AR fls. 921), a ESTRUTURAL SERVIÇOS INDUSTRIAIS LTDA., qualificada nos autos em epígrafe, inconformada com a decisão contida no Acórdão nº 1040.183, recorre em 09/10/2012 (fls 923 e segs) a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais objetivando a reforma do julgado reiterando os argumentos da peça impugnativa e acrescenta novos argumentos em decorrência da decisão proferida pela 5ª Turma da DRJ/Porto Alegre-RS.

Na referência às folhas dos autos considerei a numeração do processo eletrônico (e-processo).

É o relatório do essencial.

### Voto

Conselheiro Sergio Luiz Bezerra Presta

Observando o que determina os arts. 5º e 33 ambos do Decreto nº. 70.235/1972 conheço a tempestividade do recurso voluntário apresentado, preenchendo os demais requisitos legais para sua admissibilidade, dele, portanto tomo conhecimento.

A questão dos autos trata de *“infração apurada pela agente fiscal foi a aplicação incorreta do percentual de determinação do lucro presumido de 8% sobre as receitas tributáveis auferidas na atividade de serviços em geral, quando o correto seria de 32%”* nos contratos de manutenção prestados para a empresa Petróleo Brasileiro S/A – Petrobrás, executados pela Recorrente, individualmente, bem como através de sociedade em conta de participação (SCP) com outras empresas.

Antes de adentrarmos ao mérito, sobre qual seria o percentual correto, tomando por base as atividades da Recorrente, para determinação do lucro presumido; vejo a necessidade de tratarmos um pouco mais sobre a responsabilidade tributária na sociedade em conta de participação (SCP); neste tipo o sócio ostensivo é o único que se obriga para com terceiros, tanto públicos quanto privados; os outros sócios ficam unicamente obrigados para com o mesmo sócio por todos os resultados das transações e obrigações sociais empreendidas nos termos precisos do contrato.

A constituição da SCP não está sujeita às formalidades legais prescritas para as demais sociedades, não sendo necessário o registro de seu contrato social na Junta Comercial. Normalmente são constituídas por um prazo limitado, no objetivo de explorar um determinado projeto. Após, cumprido o objetivo, a sociedade se desfaz. E, segundo o art. 991, do Código Civil Brasileiro (Lei nº. 10.402/2002), temos que:

*“Art. 991. Na sociedade em conta de participação, a atividade constitutiva do objeto social é exercida unicamente pelo sócio ostensivo, em seu nome individual e sob sua própria e exclusiva responsabilidade, participando os demais dos resultados correspondentes.*

*Parágrafo único. Obriga-se perante terceiro tão-somente o sócio ostensivo; e, exclusivamente perante este, o sócio participante, nos termos do contrato social.”*

De acordo com os arts. 148 e 149, do Decreto nº. 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99), as SCP são equiparadas às pessoas jurídicas, para os efeitos do Imposto de Renda e da CSLL, sendo que na apuração dos resultados, assim como na tributação dos lucros apurados e dos distribuídos, serão observadas as normas atinentes às pessoas jurídicas em geral.

As SCP podem tributar o lucro mediante a opção pelo lucro real (trimestral ou estimado) ou lucro presumido trimestral, conforme determina a legislação (no art. 14 da Lei nº 9.718/1998 e IN SRF nº. 31/2001). Dessa forma, observadas as hipóteses de obrigatoriedade de tributação pelo lucro real, as SCP podem optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido.

Ressalte-se que, a opção da SCP pelo regime de tributação com base no lucro presumido não implica a simultânea opção do sócio ostensivo, nem a opção efetuada por este implica a opção daquela. Ainda, que as SCP que exerçam as atividades de compra e venda, loteamento, incorporação e construção de imóveis não poderão optar pelo lucro presumido enquanto não concluídas as operações imobiliárias para as quais haja registro de custo orçado.

O recolhimento dos tributos e contribuições devidos pela SCP será efetuada mediante a utilização de DARF específico, em nome do sócio ostensivo. Ou seja, compete ao sócio ostensivo a responsabilidade pela apuração dos resultados, apresentação da declaração de rendimentos e recolhimento do imposto devido pela SCP.

Ultrapassado esse ponto, é importante ressaltar que na sessão de 04 de dezembro de 2012, essa 3ª Turma Ordinária da 1ª. Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, quando do julgamento do processo nº. 11080.724523/2010-07 da mesma Recorrente, porém restrito ao exercício de 2006, consubstanciado através do Acórdão nº. 1103-000.795 da lavra do ilustre Conselheiro pernambucano Hugo Correia Sotero, a quem rendo minhas homenagens e peço vênias para transcrever parte do voto que, por maioria, deu provimento ao recurso voluntário, “*verbis*”:

*“Razão assiste a Recorrente ao afirmar que a execução de serviços de engenharia civil, mediante contratação sob a modalidade de empreitada global com fornecimento de materiais, tem tributação, sob a sistemática do lucro presumido, com a utilização de coeficiente de presunção de 8%, o que decorre da aplicação da Instrução Normativa SRF nº 480/2004, da Instrução Normativa SRF nº 539/2005, e do Ato Declaratório Normativo Cosit nº 06/1997.*

*Quanto a este aspecto, não há discussão no processo.*

*Para fins de comprovação da subsunção dos serviços executados em cumprimento às obrigações estabelecidas nos diversos contratos celebrados em relação à Petróleo Brasileiro S/A, argumenta a Recorrente no sentido de que: (a) os serviços que constituem o escopo das contratações foram realizados em bens imóveis – “edificações e instalações existentes nas unidades petrolíferas”; (b) os contratos consubstanciam empreitadas globais com fornecimento de materiais; e,*

(c) o conceito legal de 'construção de imóveis', para abranger, também, "os seus serviços auxiliares, complementares e de outras obras semelhantes como é o caso da demolição, reparação, pintura, conservação e/ou reforma".

Efetivamente, os documentos acostados pela Recorrente comprovam que os Contratos celebrados em face da PETROBRÁS previam o fornecimento integral dos materiais e equipamentos necessários à execução das obras, sendo nesse sentido o item 2.4.1 do Contrato n.º 1350.0021375.06.2 (fl. 652), o item 10.4 do Contrato n.º 1050.0021572.06.2 (fl. 575), e o item 2.4.1 do Contrato n.º 1050.0021572.06.2 (fl. 533). Estabelecem os Contratos, efetivamente, empreitadas globais com fornecimento integral de materiais.

Quanto à descrição dos serviços – malgrado o laconismo dos instrumentos, o que afirma a própria Recorrente –, estabelecem os aludidos Contratos: (a) Contrato n.º 1050.0021572.06.2 – “serviços de manutenção em torres, vasos e permutadores durante a parada da unidade U-1240 incluindo planejamento, execução dos serviços, supervisão técnica, controle de qualidade, montagem e desmontagem de andaimes na REDUC”; (b) Contrato n.º 1050.0021572.06.2 – “manutenção de Torres, Vasos e Permutadores da Unidade U-1240 (Desasfaltação a Propano), e seus Sistemas de Pre-aquecimento, incluindo a execução dos serviços, supervisão técnica, planejamento, controle da qualidade, montagem e desmontagem de andaimes”; e, (c) Contrato n.º 1350.0021375.06.2 – “serviços caldeiraria, tubulação e soldas nas paradas de manutenção das unidades 30/31 da UN-RLAM”.

No corpo dos instrumentos se destaca a indicação da execução de serviços de reforma (substituição de materiais, reparo, substituição de tijolos de paredes internas, soldas, instalação elétrica), pintura, instalação de suportes de aço para sustentação do concreto refratário, instalação de concreto refratário nas pernas de sustentação do equipamento, incluindo preparação do concreto, cura hidráulica e testes específicos de garantia dos serviços, reparos gerais de alvenaria nas bases de concreto do equipamento, incluindo a preparação das formas, aplicação do concreto, cura hidráulica e acabamento.

Da especificação dos serviços se extrai a incorreção do asserto da Delegacia de Julgamento ao afirmar que o escopo das contratações se resumia à execução de serviços de engenharia mecânica, conceito que, obviamente, não abarca as atividades descritas, mormente aqueles pertinentes à instalação e preparação de concreto, reparos gerais de alvenaria em bases de concreto, pintura e reforma.

Identificada a situação de fato específica – natureza dos contratos (empreitada com fornecimento de materiais) e a natureza dos serviços – resta identificar se os serviços efetivamente executados pela Recorrente se enquadram no conceito de construção civil, de sorte a permitir a aplicação do coeficiente de 8% sobre o faturamento para obtenção da base tributável no regime do lucro presumido.

A primeira interpretação possível é no sentido de que a tributação diferenciada (coeficiente de 8%) se aplica exclusivamente à edificação de bens imóveis, não se estendendo à respectiva manutenção. No entanto, nos termos do que dispõe o art. 1º, § 7º, II, da Instrução Normativa SRF n.º 480/2004, entende-se por

*empreitada de construção civil, na modalidade total, fornecendo o empreiteiro todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra'.*

*Interpretando a norma este Conselho estabeleceu que a caracterização de serviços de engenharia, para fins de enquadramento no regime de tributação diferenciada, exige a configuração de três condições: (a) tratar-se de contrato de empreitada; (b) de construção (ainda que em acepção mais ampla); e, (c) com o fornecimento de materiais em qualquer quantidade.*

*O dissecar do conjunto probatório indica que os contratos celebrados entre a Recorrente e a PETROBRÁS são contratos de empreitada com fornecimento (integral) de materiais, restando aferir se as atividades especificadas se enquadram no conceito de "construção".*

*Este Conselho, no Acórdão n.º 1301-00.456 (3.ª Câmara, 1.ª Turma, rel. Waldir Veiga Rocha), consignou que 'Para fins de determinação do percentual aplicável ao lucro presumido e, em consequência, ao lucro arbitrado, o conceito de construção deve ser tido em acepção mais ampla, abrangendo também as obras e serviços auxiliares e complementares da construção civil, entre as quais se incluem as instalações elétricas e hidráulicas, desde que tenham por objeto "benfeitoria agregada ao solo ou subsolo". Estão compreendidas nesse conceito as obras de construção civil em sentido estrito, bem assim as obras de implantação/instalação de iluminação pública, por seu caráter de definitividade e de incorporação aos logradouros públicos em que realizadas'.*

*É fato que os contratos não previram a edificação de estruturas em concreto, porém, ao estabelecerem a obrigação da Recorrente de executar serviços de reforma (substituição de materiais, reparo, substituição de tijolos de paredes internas, soldas, instalação elétrica), pintura, instalação de suportes de aço para sustentação do concreto refratário, instalação de concreto refratário nas pernas de sustentação do equipamento, incluindo preparação do concreto, cura hidráulica e testes específicos de garantia dos serviços, reparos gerais de alvenaria nas bases de concreto do equipamento, incluindo a preparação das formas, aplicação do concreto, cura hidráulica e acabamento, definiu escopo contratual que se subsume ao conceito (amplo) de construção civil, definido no art. 1.º, § 7.º, II, da Instrução Normativa SRF n.º 480/2004".*

Assim, diante do exposto, observando tudo que consta nos autos e as razões de decidir expostas no processo nº. 11080.724523/2010-07, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário, para desonerar a Recorrente da imposição tributaria confirmada pela 5ª Turma da DRJ/Porto Alegre-RS, através do acórdão nº 1040.183 referente aos exercícios de 2007 e de 2008, mantendo aplicação do percentual de determinação do lucro presumido de 8% sobre as receitas tributáveis auferidas em decorrência do contrato nº. 1050.0021572.06.2, como determinam as Instruções Normativas SRF n.ºs 480/2004 e SRF n.º 539/2005, e também no Ato Declaratório Normativo Cosit nº 06/1997.

Sérgio Luiz Bezerra Presta  
Relator

(assinado digitalmente)

### Declaração de Voto

Não obstante o costumeiro esmero do I. Relator, que tão bem expôs o caso ao Colegiado, peço vênica para respeitosamente tecer breves considerações, afinadas com a minha interpretação já anunciada quando do julgamento do processo nº 11080.724523/2010-07, apreciado por esta Terceira Turma Ordinária, em que proferi um dos votos vencidos.

O cerne da discussão cinge-se à definição de qual o percentual de presunção a ser aplicado, tendo em consideração as atividades desempenhadas pelo contribuinte, tudo à luz das provas produzidas.

Para o autuado, serviços de reformas, com emprego de materiais, em tanques de armazenamento, caldeiras, conversores, esferas e torres, decorrentes do desgaste decorrente do seu uso, seriam enquadráveis no percentual de presunção de 8% para fins de cálculo do lucro presumido.

No curso do procedimento fiscal, o contribuinte apresentou os seguintes contratos celebrados com a Petróleo Brasileiro S/A - Petrobrás:

Unidade de Negócio	Sócia Participante	Contrato	Descrição do Serviço
REFAP	BG Engenharia	8000.0000519.06.2	Serviços de Projeto, Suprimento, Construção e Armazenamento TQ01P.
REFAP	BG Engenharia	8000.0000636.07.2	Serviços de manutenção do conjunto conversor na parada geral programada da Unidade de Craqueamento
REFAP	BG Engenharia	1050.0032340.07.2	Serviços de manutenção e montagem em Torres, Vasos, Reatores e Permutadores de Calor
REFAP	BG Engenharia	1200.0031684.07.2	Serviços de manutenção e montagem em Torres, Vasos, Reatores e Permutadores de Calor
REFAP	STEELTEC Proj. Serv. Técnicos Ltda	1200.0031684.07.2	Serviços de manutenção e montagem em Torres, Vasos, Reatores e Permutadores de Calor
<b>REFAP</b>	<b>BG Engenharia</b>	<b>1400.0021525.06.2</b>	<b>Serviços de manutenção no sistema do conjunto conversor nas paradas de manutenção</b>
REFAP	BG Engenharia	1400.0035600.07.2	Serviços de manutenção de parada programada na unidade de

			recuperação de enxofre e periféricos
--	--	--	--------------------------------------

Na impugnação, salienta que as atividades desenvolvidas, que originaram as diferenças de IRPJ constituídas, diziam respeito à execução do contrato nº 1400.0021525.06.2. No seu entender, tais atividades seriam de construção de imóveis ou obras de serviços auxiliares complementares da construção civil. Apresentou, ainda, os seguintes documentos:

- a) *Instrumento de Contrato n. 1400.0021525.06.2, firmado com a PETROBRÁS, e seu Anexo I (fls. 820/862);*
- b) *resumo (descrição) dos serviços prestados pela impugnante junto à unidade petrolífera de Araucária/PR (fl. 863);*
- c) *fotografias dos bens nos quais os serviços foram realizados (fl. 864);*
- d) *Notas Fiscais/Fatura de Prestação de Serviços e Relatórios de Medição que lhes dão suporte (fls. 865/875);*
- e) *Notas Fiscais dos Materiais utilizados na prestação (amostragem), tudo extraído do respectivo contrato (fls. 876/901).*

Pois bem, a Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, dispõe:

*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 arts. 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:*

*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 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).

§ 2º No caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade.

§ 3º As receitas provenientes de atividade incentivada não comporão a base de cálculo do imposto, na proporção do benefício a que a pessoa jurídica, submetida ao regime de tributação com base no lucro real, fizer jus.

§ 4º O percentual de que trata este artigo também será aplicado sobre a receita financeira da pessoa jurídica que explore atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda, quando decorrente da comercialização de imóveis e for apurada por meio de índices ou coeficientes previstos em contrato. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

Como é sabido e ressaltado, o percentual de presunção relacionado à prestação de serviços em geral é 32% (trinta e dois por cento), nos termos do supracitado art.15, III, “a”, da Lei nº 9.249/95. Tal dispositivo, como se nota, excepciona apenas serviços relacionados à área médica.

A defesa ancora a sua tese no Ato Declaratório Normativo Cosit nº 6, de 13/01/97, que, em seu inciso I, dispunha que nas atividades de construção por empreitada o percentual a ser aplicado seria de 8% (oito por cento) quando houvesse emprego de materiais em qualquer quantidade:

“O COORDENADOR-GERAL DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso das atribuições que lhe confere o art. 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 art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e no art. 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. (...)”

Limitou-se, portanto, à atividade de construção.

Ver-se-á adiante que o termo “construção” relaciona-se, até mesmo intuitivamente, com uma ação, um processo, de criar, erguer, fabricar, edificar, elaborar.

Para fins tributários, especialmente para a definição do percentual de presunção buscado, considerando que o art.15 da Lei nº 9.249/95 não excepcionou, do percentual de 32% (trinta e dois por cento), atividades de construção, o alcance do ADN Cosit nº 6/97 deve ser buscado em atos da própria Secretaria da Receita Federal do Brasil, ainda que inseridos em um outro contexto.

Assim, por exemplo, mencione-se a IN SRF nº 480, de 15 de dezembro de 2004, que dispôs:

*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.*

A construção a que alude o ADN Cosit nº 6/97 não é outra, senão a relacionada à construção civil.

Tal exceção, e como tal deve ser apreciada de forma restritiva, sob pena de a particularidade transformar-se em regra, não abarca toda e qualquer atividade de construção, mas apenas aquelas afetas à modalidade civil. Apenas para se ater a poucos exemplos, as atividades de montagem (construção em sentido amplo) de circuitos elétricos, ainda que executados em equipamentos industriais que compõem uma instalação petrolífera, não se beneficia do percentual reduzido de presunção; tampouco de condicionadores de ar, vasos de pressão e dutos de determinado maquinário.

Por este ângulo, aqui se rechaça qualquer interpretação que tente conferir ao termo construção, previsto no ADN nº Cosit nº 6/97, sentido diverso de atividades relacionadas à construção civil.

A atividade do Fisco federal, a menos que reproduzisse o alcance técnico do termo “*construção civil*” não poderia extrapolar tal significado, que, frise-se, é buscado em área específica do conhecimento, diversa das ciências jurídicas. Na espécie, a fonte da qual se serve o intérprete é abastecida pelos entendimentos do Conselho Federal de Engenharia e Agronomia (Confea), responsável, em conjunto com os Conselhos Regionais, por regulamentar e fiscalizar o exercício profissional dos que atuam nas áreas que representa, sistematizando os respectivos campos de atuação profissional. Outro não pode ser o caminho a ser trilhado quando se busca extrair a norma que interessa ao presente caso concreto, especialmente quando de exceção.

Assim, no Anexo II da Resolução nº 1.010, de 22 de agosto de 2005, o Confea explicita que atividades de “construção civil” incluem-se no campo de atuação profissional da engenharia, modalidade civil. Em que pese a “construção civil” ser, à luz de tal Resolução, um setor da Engenharia Civil, não se descaracteriza, no meu entender, quando se está diante de obras de particulares setores da Engenharia Civil. Assim, a execução de um projeto de uma ponte (sistemas estruturais), de uma fundação (geotecnia), de rodovias (transportes), de adução de água para abastecimento doméstico (hidrotecnia), de tratamento de águas (saneamento básico), de recuperação de processos erosivos (recursos naturais), por exemplo, normalmente demandam atividades de construção civil.

Não se pode fugir de tais especificações.

Mas a questão dos autos prescinde até mesmo de tentar caracterizar determinada atividade de construção como sendo de construção civil. Ao menos considerando as provas dos autos, o sujeito passivo não prestou serviços de construção.

O contrato celebrado com a Petrobrás teve como objeto a prestação de serviços de “*manutenção no sistema do conjunto conversor nas paradas de manutenção*”. Incluiria:

- *Serviços de Planejamento, Acompanhamento e Programação dos serviços;*
- *Serviços de Caldeiraria e Solda.*
- *Todos os ensaios não destrutivos necessários à garantia da qualidade dos serviços.*
- *Montagem e desmontagem de andaimes tubulares ou especiais para execução dos serviços.*
- *Limpeza e remoção de resíduos oriundos dos serviços, bem como a manutenção da limpeza nos locais de trabalho.*
- *Serviços de elevação de carga.*
- *Serviços de Pintura.*

Vê-se, portanto, que as atividades diziam respeito essencialmente a serviços de manutenção de conjunto conversor, que incluiria serviços de caldeiraria e de aplicação de solda. A montagem e desmontagem de andaimes, por exemplo, não pode ser considerado um serviço contratado, prestado ao contratante, mas um meio a cargo do contratado, para executar

o objeto contratual. De igual forma, os serviços de elevação de carga. Também os serviços de pintura e limpeza nos locais de trabalho estavam inseridos no contexto de prestação de serviços de manutenção. Em outras palavras, se do serviço de manutenção resultava a necessidade de pintura, por exemplo, de tubulações e caldeiras, cabia ao contratado fazê-lo; se deixava resíduos impréstitáveis, cabia-lhe a remoção.

O termo manutenção, nos moldes contratuais, não encerrou qualquer sentido, ainda que minimamente, de construção. Menos ainda de construção civil.

Como definido pelo Confea, no glossário objeto do Anexo I da Resolução nº 1.010/05, para o termo manutenção deve prevalecer o seguinte entendimento: **“atividade que implica conservar aparelhos, máquinas, equipamentos e instalações em bom estado de conservação e operação”**.

Caberia ao contribuinte, então, comprovar que durante a execução prestou algum serviço de construção. Ao intérprete caberia averiguar se se trata de construção civil. A questão resolve-se primeiramente no campo probatório.

As notas fiscais acostadas pelo contribuinte possuem a seguinte descrição: *“Serviços de manutenção no cpto conversor com utilização de equipamentos e emprego de materiais”*. A seu turno, no “Relatório de Medição” emitido pela Petrobrás consta a seguinte descrição: *“70.000.139 – Manutenção – Equip. Estáticos”* ;

Não mencionam, portanto, qualquer atividade de construção.

Por sua vez, as notas fiscais de fornecedores do contribuinte confirmam que os serviços prestados foram de manutenção, não de construção, tudo em consonância com o contrato firmado e respectivas notas fiscais de serviços prestados. Tal fato não passou despercebido na decisão de primeira instância. *In verbis*:

*“Analisando as cópias do razão contábil da contribuinte, às fls. 876/877, seguidos de notas fiscais de fornecedores, às fls. 978/901, observa-se que os materiais empregados são quase totalmente ligados a atividades de soldagem: eletrodos de tungstênio e grafite, gás oxigênio industrial, gás argônio, gás acetileno, escovas industriais. Como exceção encontra-se nota com referência à aquisição de quatro sacos de cimento no valor total de R\$ 74,58 e três tubos para água e esgoto que somam R\$ 59,15.”*

Assim, não se concorda com a tese de que serviços de manutenção de equipamentos, com o uso de soldas, eletrodos, cilindros de gases, escovas, arames, fixadores e bocais, possam ser considerados como serviços de construção.

Até mesmo a nota fiscal em que se faz referência à aquisição de 4 (quatro) sacos de cimento, no valor total de R\$ 74,58, de 2 (dois) tubos soldáveis, no valor total de R\$20,92, e de 1(um) tubo de esgoto, no valor de R\$38,23, têm o condão de caracterizar os serviços prestados à Petrobrás como serviços de construção, ainda que tenham sido empregados na execução do ajuste considerado.

A verdade é que o Recorrente sequer se desincumbiu do ônus de anexar às peças de defesa amostra representativa que poderia confirmar qualquer atividade de

construção. Em casos como este, não basta, por exemplo, o contrato descrever os serviços a serem prestados. Essencial é que os documentos fiscais e as quitações do tomador, estes sim relacionados com a efetiva execução, estejam coerentes com o que restou formalmente contratado. Como visto, tal amostra converge para atestar a prestação de serviços de manutenção de equipamentos, não de construção. Menos ainda, de construção civil.

Tais documentos não comprovam, por exemplo, ter havido edificação, demolição, reforma, reconstrução, ampliação, atividades que confeririam, no entender do Recorrente, amplitude ao conceito de construção. O fato de os serviços terem sido prestados em unidade petrolífera, que, por óbvio, como destacou o Recorrente, “*estão construídas sobre bases de sustentação incorporadas ao solo, sendo, portanto, parte integrante das mesmas*”, não os caracteriza como serviços de construção.

A tese do Recorrente confere características de construção a todo e qualquer serviço de reparo em equipamento que esteja montado em tal unidade. Lixar, soldar, pintar, isolar, não significa necessariamente construir. Se o serviço de lixar é executado em uma reforma de edifício, se a solda é necessária para se formar um elemento estrutural de aço (v.g., vigas, pilares e treliças de coberturas), se a pintura faz parte, por exemplo, do acabamento de uma parede ou teto, ou se o isolamento térmico ou acústico é realizado no contexto de uma edificação, todos estes serviços podem ser considerados no contexto da construção civil. Agora, se são prestados, como no caso concreto, para manter o funcionamento de determinada instalação industrial, como caldeiras, tanques, esferas, a situação é deveras diferente.

Caso tenha havido, por exemplo, reparo, ainda que no contexto de conservação, de um elemento estrutural da edificação petrolífera, caberia ao contribuinte, além de prová-lo, ter segregado a respectiva remuneração, exatamente para fins de aplicação do percentual diferenciado de presunção, como previsto na legislação de regência.

Nem o acórdão nº 1301-00.456, proferido pela Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara do CARF, mencionado pelo I. Relator, auxilia, com a devida vênia, o Recorrente, pois tratou de “*implantação/instalação de iluminação pública*”, em nada se assemelhando ao caso sob análise. Em tal decisão, e isso é importante ressaltar, fez-se, inclusive, uma diferenciação entre construção (ainda que na ocasião, aquele colegiado tenha entendido pela compreensão, no conceito, der obras e serviços auxiliares de engenharia) e manutenção. A ementa é esclarecedora, no que importa reproduzir:

*“(…) LUCRO PRESUMIDO. LUCRO ARBITRADO. CONCEITO DE CONSTRUÇÃO. Para fins de determinação do percentual aplicável ao lucro presumido e, em consequência, ao lucro arbitrado, o conceito de construção deve ser tido em acepção mais ampla, abrangendo também as obras e serviços auxiliares e complementares da construção civil, entre as quais se incluem as instalações elétricas e hidráulicas, desde que tenham por objeto “benfeitoria agregada ao solo ou subsolo”. Estão compreendidas nesse conceito as obras de construção civil em sentido estrito, bem assim as obras de implantação/instalação de iluminação pública, por seu caráter de definitividade e de incorporação aos logradouros públicos em que realizadas. A contrário senso, excluem-se do conceito os serviços de mera manutenção, substituição, recuperação ou efficientização de iluminação pública, da mesma forma que os serviços de*

***iluminação temporária e decorativa destinados a eventos de duração específica.***

No respectivo voto condutor, pode-se conferir o sentido dado ao vocábulo construção, que norteou tal decisão:

*De se ver, a seguir, se os contratos tratam de construção. O Vocabulário Jurídico (De Plácido e Silva, volume I, Editora Forense) assim define esse termo:*

*CONSTRUÇÃO - Derivado do latim constructio, de construere, possui a significação de estrutura, compleição, formação ou edificação. Dessa forma, tanto pode indicar a configuração de uma pessoa ou de uma coisa, como se entende a ação de construir ou execução de obras. Construção. Na terminologia do Direito Civil, é mais comumente aplicado para indicar o edifício ou prédio (em sentido estrito), já construído (obra executada), como para apontar toda espécie de obra ou edificação que se esteja executando. Nesta última acepção, pois, não somente se entende construção a obra realizada para erguer ou edificar uma casa, um sobrado, um arranha-céu, genericamente chamados de prédios; mas, toda obra executada de parte dele, como sejam chaminés, muros, paredes, ou mesmo as várias espécies de tapumes divisórios.*

*Essa definição permite que a construção de que trata o ADN COSIT nº 6/1997 seja tida em uma acepção mais ampla, não se atendo estritamente a um edifício ou prédio. Foi com esse fundamento que o próprio legislador, embora tendo por finalidade a regulação de assunto diverso (a possibilidade ou não de opção pelo SIMPLES), estendeu a abrangência do conceito para fins tributários, veja-se o art. 9º, inciso V e § 4º da Lei nº 9.317/1996 (grifo não consta do original):*

*Art. 9.º Não poderá optar pelo SIMPLES, a pessoa jurídica:*

*(...)*

*V – que se dedique à compra e venda, ao loteamento, à incorporação ou à construção de imóveis;*

*(...)*

*§ 4º Compreende-se na atividade de construção de imóveis, de que trata o inciso V deste artigo, a execução de obra de construção civil, própria ou de terceiros, como a construção, demolição, reforma, ampliação de edificação ou outras benfeitorias agregadas ao solo ou subsolo.*

*Ao esclarecer a aplicação desse artigo, a Administração Tributária introduziu o conceito de “obras e serviços auxiliares e complementares da construção civil”, nos termos do Ato Declaratório Normativo COSIT nº 30, de 14 de outubro de 1999 (D.O.U. de 18.10.1999):*

[...] 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:

I – a construção, demolição, reforma e ampliação de edificações;

II – sondagens, fundações e escavações;

III – construção de estradas e logradouros públicos;

IV – construção de pontes, viadutos e monumentos;

V – terraplenagem e pavimentação;

VI – pintura, carpintaria, instalações elétricas e hidráulicas, aplicação de tacos e azulejos, colocação de vidros e esquadrias; e

VII – quaisquer outras benfeitorias agregadas ao solo ou subsolo.

O conceito assim estendido de construção foi empregado e ratificado pela Administração Tributária no que toca à matéria aqui discutida – percentual aplicável às receitas de construção por empreitada, com emprego de materiais, para fins de determinação do lucro presumido – em diversas Soluções de Consulta, algumas das quais já referidas neste voto, proferidas anteriormente ao advento da IN SRF nº 480/2004.

No entanto, um importante limite deve ser posto a essa ampliação. Mesmo fazendo incluir as instalações elétricas e hidráulicas (atividade societária da recorrente, vide Contrato Social à fl. 65) no conceito de construção, não se pode nunca perder de vista que a construção deve ter por objeto “benfeitoria agregada ao solo ou subsolo”. Melhor explicando, não é qualquer instalação elétrica ou hidráulica que se pode haver por construção, mas apenas aquelas em que os materiais empregados venham a se incorporar de forma definitiva ao imóvel construído (aqui em sentido estrito), perdendo assim sua característica de bens móveis. A contrário senso, nas situações em que, mesmo havendo emprego e instalação de materiais, estes possam ser posteriormente removidos ou desinstalados sem qualquer prejuízo, dano ou descaracterização ao bem ao qual, supostamente, se teriam incorporado, não se pode entender tratar-se de “construção”.

Assim, e já passando à análise dos contratos e demais documentos apresentados no caso concreto, **desde logo afastado a possibilidade de ter por construção aqueles nos quais o objeto contratual são os serviços de manutenção, substituição, recuperação ou efficientização de iluminação pública (fls. 317/323, 324/328, 341/349, 359/373, 403/405, 1174/1197 e 1718/1755). Os serviços de manutenção e assemelhados, por sua natureza, não se amoldam ao conceito de construção anteriormente explicitado, e seria forçar os limites delineados pelos atos legais e infralegais a tentativa de aqui enquadrá-los.**

Processo nº 11080.723409/2012-13  
Acórdão n.º **1103-000.854**

**S1-C1T3**  
Fl. 973

---

Observe-se que, nas normas citadas, não se nota qualquer traço de intimidade entre as atividades de construção e manutenção. Ao revés, afastou-se “*a possibilidade de ter por construção aqueles nos quais o objeto contratual são os serviços de manutenção*”.

Por todo o exposto, pedindo mais uma vez licença ao I. Relator, voto no sentido de **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso.

(assinado digitalmente)  
Eduardo Martins Neiva Monteiro