



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 11080.723409/2012-13
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-002.943 – 1ª Turma
Sessão de 08 de junho de 2017
Matéria IRPJ
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ESTRUTURAL SERVIÇOS INDUSTRIAIS

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

DIVERGÊNCIA NA INTERPRETAÇÃO DA LEI TRIBUTÁRIA.
CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL.

O recurso especial é conhecido quando há similitude entre os fatos tratados pelos acórdãos paradigma e recorrido. Ambos os acórdãos trataram da definição da atividade de construção civil para apuração da base de cálculo do IRPJ presumido, justificando-se o conhecimento do recurso especial.

LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO. ATIVIDADE DE CONSTRUÇÃO CIVIL. MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS.

Aplica-se o percentual de presunção do lucro presumido (IRPJ) de 8% (oito por cento) à atividade de construção civil, que é a produção de uma obra no solo. A manutenção de equipamentos não se equipara à construção civil.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que não conheceram do recurso. No mérito, por unanimidade de votos, acordam em dar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Luís Flávio Neto e Daniele Souto Rodrigues Amadio.

(assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luis Flavio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de processo originado pela lavratura de Auto de Infração de IRPJ quanto aos 4 (quatro) trimestres dos anos de 2007 e 2008, eis que a contribuinte teria aplicado incorretamente o percentual de 8% para apuração do lucro presumido, quando o correto seria 32%. O auditor fiscal aplicou multa de 75% sobre o crédito tributário. Consta do Relatório Fiscal que acompanha o Auto de Infração:

A empresa entregou, em 01/03/2012, a justificativa da utilização desse coeficiente alegando que realiza 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, aplica materiais na realização de seus trabalhos. (...)

Ressaltamos, novamente, que os serviços que a fiscalizada executada, inclusive os de manutenção e montagem, não se caracterizam como empreitadas de construção civil. (...)

Nas empreitadas de construção civil, a legislação permite a utilização de percentual de 8% para fins de apurar o lucro presumido, quando existe o fornecimento, além da mão-de-obra, de todo o material a ser incorporado à obra (IN 480/2004, artigos 1º e 32 da IN 539/2005). No entanto, a prestação de serviços na área de 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 a determinação da base de cálculo presumida. (...)

A contribuinte apresentou Impugnação Administrativa, decidindo a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre pela manutenção integral do lançamento, conforme acórdão do qual se destaca ementa (905/918):

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

Sendo apresentado recurso voluntário, a 3ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento deste Conselho deu-lhe provimento, conforme ementa a seguir reproduzida:

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 nº 480/2004, da Instrução Normativa SRF nº 539/2005, e do Ato Declaratório Normativo Cosit nº 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 nº. 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”.

Destaco trecho do voto do Relator, ex-Conselheiro Sergio Luiz Bezerra Presta, acompanhado pela maioria do Colegiado:

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. (...)

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 n.º 11080.724523/201007 da mesma Recorrente, porém restrito ao exercício de 2006, consubstanciado através do Acórdão n.º 1103000.795 da lavra do ilustre Conselheiro pernambucano Hugo Correia Sotero, a quem rendo minhas homenagens e peço vênia para transcrever parte do voto que, por maioria, deu provimento ao recurso voluntário, “verbis”: (...)

Assim, diante do exposto, observando tudo que consta nos autos e as razões de decidir expostas no processo n.º 11080.724523/201007, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário, para desonerar a Recorrente da imposição tributária confirmada pela 5ª Turma da DRJ/Porto Alegre - RS, através do acórdão n.º 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 n.º 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 n.º 06/1997.

Os autos foram remetidos à Procuradoria em 23/09/2013, que interpôs recurso especial em 28/10/2013 (fls. 975/983), no qual alega divergência na interpretação da lei tributária a respeito da **do percentual para cálculo do lucro presumido quanto às atividades de montagem e manutenção de equipamentos industriais**, indicando como paradigma o **acórdão n.º 1201-00.594** (processo administrativo n.º 15540.000486/2008-10), no qual se decidiu que *"Para empresa que presta serviços de inspeção, manutenção, instalação e reparos em estruturas metálicas marítimas de exploração de petróleo, com ou sem emprego de material, o coeficiente de apuração do lucro presumido é de 32%, independentemente do percentual utilizado para retenção do imposto na fonte pelo tomador do serviço"*.

O Presidente da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento (Conselheiro André Mendes de Moura) deu seguimento ao recurso especial, em decisão da qual se reproduz trecho a seguir:

O acórdão recorrido trilhou no sentido de se equiparar as atividades de empresa (de inspeção, manutenção, instalação, reparos em plataformas de petróleo) ao conceito "amplo" de construção, e, por consequência, permitir a aplicação do percentual de coeficiente de 8% para o lucro presumido. Ou seja, a decisão recorrida adotou, como fundamento, o fato de que as atividade de manutenção em plataformas de petróleo poderiam se enquadrar como atividades de construção civil.

*Por sua vez, no acórdão paradigma, considerou-se que a empresa que presta natureza de serviços **similares** à do acórdão recorrido sujeitar-se-ia ao coeficiente de 32%, e para isso adotou como premissa que a empresa não exercia atividade de construção civil.*

Entendo que a divergência está caracterizada nesse ponto, qual seja, se as atividades em análise podem ou não ser enquadradas no conceito de construção civil, o que, por consequência, no caso concreto, tem repercussão direta na determinação do coeficiente do lucro presumido.

Portanto, em cumprimento ao disposto no art. 18, III, do Anexo II do Ricarf, e com base nas razões retro expostas, DOU SEGUIMENTO ao recurso especial interposto pela FAZENDA NACIONAL

A contribuinte apresentou contrarrazões ao recurso especial em 08/04/2016, alegando, em síntese **(i)** a falta de demonstração analítica da divergência e de similitude fática, que impediriam o conhecimento do recurso especial; **(ii)** que suas atividades de engenharia e construção civil justificam a manutenção do acórdão recorrido; **(iii)** que o ADN COSIT 30/99 reforçaria o conceito de construção civil adotado pelo acórdão recorrido; (iv) o Ato Declaratório Normativo COSIT nº 6/97 trata do percentual a ser aplicado sobre a receita bruta para determinação da base de cálculo do imposto de renda na construção civil, distinguindo o serviço prestado com o emprego de materiais em qualquer quantidade do serviço sem emprego de materiais; (fls. 1.001)

Voto

Conselheira Cristiane Silva Costa, Relatora

O recurso especial é tempestivo, razão pela qual analiso a seguir a demonstração analítica de divergência, lembrando que a contribuinte alega, em suas contrarrazões, falta de demonstração analítica da divergência em recurso especial.

A demonstração analítica da divergência:

O recurso especial foi interposto pela Procuradoria em 2013, quando vigia o RICARF anterior (Portaria MF nº 256/2009), exigindo a demonstração analítica da divergência:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF. (...)

§ 6º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

Em sentido similar, prevê o atual Regimento Interno deste Conselho (Portaria 343/2015):

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF. (...)

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

O recurso especial da Procuradoria, de forma sintética, trata de demonstrar a divergência entre a interpretação adotada pelo acórdão recorrido e a dos acórdãos paradigmas, *verbis*:

Com a devida vênia, nota-se que o r. acórdão recorrido não empreendeu a melhor análise da legislação pertinente, tendo, no ponto, contrariado também a jurisprudência desse Eg. Conselho Administrativo e dos extintos Conselhos de Contribuintes. Doravante se passará a demonstrar que a r. decisão merece ser reformada por esta Col. CSRF.

O julgado ora recorrido, como questão central, 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%, diversos contratos celebrados em relação à Petróleo Brasileiro S/A.

É dizer que o cerne da discussão é a legalidade ou não da sistemática de cálculo do PRL 60 definida na IN SRF nº 243/2002. (SIC)

Em sentido oposto ao decidido no acórdão ora recorrido, a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, analisando caso semelhante ao dos autos, entendeu que empresa que presta serviços de inspeção, manutenção, instalação e reparos em estruturas metálicas marítimas de exploração de petróleo, com ou sem emprego de material, o coeficiente de apuração do lucro presumido é de 32%.

Eis a ementa do acórdão paradigma nº 1201-00.594 (...)

Observe-se que as atividades desenvolvidas pela empresa aqui autuada em tudo se assemelha àquelas desenvolvidas no caso paradigmático.

Nessas condições, demonstrada a divergência jurisprudencial diante dos

acórdãos paradigmas acima transcritos, nos termos do art. 67 do RI-CARF aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, afiguram-se presentes os requisitos de admissibilidade do Recurso Especial.

Em respeito à verdade material e ao formalismo moderado, são usualmente admitidos recursos que não cumpram rigorosamente a exigência de demonstração analítica dos

pontos de divergência. De toda forma, exige-se a demonstração da divergência pela recorrente em suas razões, mesmo que tal divergência seja demonstrada de forma sintética.

Reitero meu posicionamento manifestado anteriormente, sobre a necessidade de - mesmo que de forma sintética - comparação nas razões do recurso especial entre a solução jurídica adotada pelo acórdão recorrido e aquela adotada pelo acórdão paradigma, para fins de demonstração analítica da divergência. Não cabe aos julgadores inferir qual seria a distinção entre os acórdãos recorrido e paradigma, sendo imprescindível a demonstração da divergência pela parte recorrente .

Ocorre que no caso dos presentes autos entendo que está preenchida tal exigência, na medida em que enfrentada pela Recorrente a divergência na interpretação da lei tributária em suas razões recursais, mesmo que de forma sintética, como acima citado.

A divergência na interpretação da lei tributária

A Recorrida ainda alega que o acórdão paradigma trataria de fatos sem similitude com o dos autos. Em suas contrarrazões alega que o acórdão paradigma teria julgado serviço de "*inspeção, manutenção, instalação e reparos de estruturas metálicas marítimas para exploração de petróleo, com ou sem emprego de material*"; enquanto o acórdão recorrido trataria de "*manutenção do sistema do conjuntor conversor nas paradas de manutenção*"

Lembro que a Procuradoria indicou o acórdão paradigma nº **1201-00.594**. Este acórdão trata da seguinte situação de fato:

Trata-se de Auto de Infração de IRPJ, em razão do contribuinte ter apurado e recolhido na sistemática do lucro presumido o referido tributo sob uma base de cálculo presumida de 8% sobre a receita bruta, sendo que a empresa presta serviços, sujeitando-se ao recolhimento do IRPJ sob uma base de cálculo presumida de 32%.

Constou do Relatório Fiscal:

A sociedade empresária epigrafada tem por objeto as atividades de prestação de serviços, através de técnicas de acesso a locais difíceis com emprego de materiais e equipamentos, utilizando métodos de escalador, robótica, mergulho e ensaios não destrutivos equiparados a industriais, reparos em estruturas e tubulações metálicas, reparos navais, inspeções gerais, bem como a prática de atividade que se relacione ou se assemelhe com as atividades acima, desenvolvendo assessoria técnica, projetos de execução de serviços de navegação de apoio marítimo, podendo participar do capital de outras empresas, como quotista ou acionista

Realizou a opção pela tributação com base no lucro presumido, no período de apuração acima identificado, em acordo com o disposto na Lei nº 9.718/98, de sorte que, a base de cálculo do imposto de renda, em cada trimestre, será determinada mediante a aplicação de percentuais fixados no art. 15 da Lei nº 9.249/95, de acordo com a atividade da pessoa jurídica, sobre a receita

bruta auferida no trimestre, sendo o resultado acrescido de outras receitas, rendimentos e ganho de capital na forma do art. 25 da Lei nº 9.430/96.

O CNAE da empresa é 94.993/ 09 – Escafandria e Mergulho, não se tratando de empresa de construção civil que realiza atividade de prestação de serviço com emprego de material.

Nas notas fiscais apresentadas pelo contribuinte constam as seguintes descrições: reparo e manutenção em estruturas e tubulações metálicas navais de unidade marítimas dedicadas à exploração de petróleo, com fornecimento de equipamentos, equipes e ferramentas, através da técnica de mergulho, soldagem, ACFM e escalador industrial.

Foram juntadas ainda notas fiscais de aquisições de mercadorias pela contribuinte e livros Diários que apontam registros das apropriações desses bens usados nas atividades da empresa autuada, dentre os produtos há material elétrico, cabos, solda, fita, tubos, materiais para caldeira, materiais para estrutura, materiais para a inspeção, faca de mergulho, oxigênio, broca, marcadores, escovas, cabo de aço etc.

Nesse contexto, a Turma Julgadora deste acórdão (**paradigma nº 1201-00.594**) analisou a lei tributária da forma seguinte, conforme voto do Relator acompanhado à unanimidade pelo Colegiado:

Primeiramente, cumpre ressaltar que as Instruções Normativas nº 306/2003, 480/2004 e 539/2005, mencionadas pelo Recorrente, conforme se constata abaixo são regras que disciplinam apenas os percentuais de retenção de tributos nos pagamentos efetuadas a pessoas jurídicas por órgãos, autarquias e fundações federais e por sociedade de economia mista, e não afetam o coeficiente de cálculo do lucro presumido (...).

Portanto, se tais regras regulamentadoras não alteraram os percentuais de presunção de apuração da base de cálculo na apuração de Lucro Presumido, exceto nos casos de construção por empreitada com empregos de materiais, que não é caso, até mesmo porque as atividades descritas no objeto social e no CNAE da empresa não traz a referida descrição de construção civil, não há que se falar em aplicação das referidas Instruções Normativas.

Nestes termos, entendo que o contribuinte realizou atividade de prestação de serviço, com emprego de material, sendo consumidor final desses produtos aplicados em suas atividades, sujeitando-se à regra do artigo 15, inciso III, “a”, da Lei nº 9.249/95, sujeitando-se a uma base de cálculo presumida de 32% para fins de incidência das alíquotas do IRPJ.

O **acórdão recorrido** está fundado na seguinte situação de fato, devidamente descrita no Relatório Fiscal que acompanha o Auto de Infração:

Ressaltamos, novamente, que os serviços que a fiscalizada executada, inclusive os de manutenção e montagem, não se caracterizam como empreitadas de construção civil. (...)

Nas empreitadas de construção civil, a legislação permite a utilização de percentual de 8% para fins de apurar o lucro presumido, quando existe o fornecimento, além da mão-de-obra, de todo o material a ser incorporado à obra (IN 480/2004, artigos 1º e 32 da IN 539/2005). No entanto, a prestação de serviços na área de 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 a determinação da base de cálculo presumida. (...)

Esta situação fática se confirma pelo teor do acórdão recorrido, destacando-se trecho do voto do Relator:

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. (...)

Pois bem. Analisando tal situação fática, o **acórdão recorrido** decidiu aplicar a lei tributária da forma seguinte:

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”: (...)

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 nº. 1350.0021375.06.2 (fl. 652), o item 10.4 do Contrato nº. 1050.0021572.06.2 (fl. 575), e o item 2.4.1 do Contrato nº. 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 nº. 1050.0021572.06.2 – “serviços de manutenção em torres, vasos e permutadores durante a parada da unidade U1240 incluindo planejamento, execução dos serviços, supervisão técnica, controle de qualidade, montagem e desmontagem de andaimes na REDUC”; (b) Contrato nº. 1050.0021572.06.2 – “manutenção de Torres, Vasos e Permutadores da Unidade U1240 (Desasfaltação a

Propano), e seus Sistemas de Preaquecimento, 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 UNRLAM”.

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. (...)

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 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’.

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. (...)

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. 1º, § 7º, II, da Instrução Normativa SRF nº. 480/2004”.

Assim, diante do exposto, observando tudo que consta nos autos e as razões de decidir expostas no processo nº. 11080.724523/201007, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário, para desonerar a Recorrente da imposição tributária 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 nºs 480/2004 e SRF nº 539/2005, e também no Ato Declaratório Normativo Cosit nº 06/1997.

Nota-se uma pequena distinção entre o acórdão paradigma e o acórdão recorrido, como identificado pela Recorrida. Entretanto, a pequena dessemelhança fática é insuficiente para afastar a similitude fática entre o acórdão recorrido e o primeiro acórdão paradigma, eis que **ambos os casos tratam de lançamento tributário a respeito da aplicação do percentual de 8% para a atividade de construção civil, utilizado por contribuinte que assim o entendeu, sendo readequado para o percentual de 32% pela auditoria fiscal.** É sempre bom lembrar que não tratamos de identidade fática, mas similitude.

Diante disso, **entendo pela existência de similitude fática entre acórdão recorrido e paradigma, razão pela qual voto pelo conhecimento do recurso especial.**

Mérito

O acórdão mencionado pelo acórdão recorrido (1103-000.795) foi reformado por esta Turma da CSRF, em sessão de julgamento de 02 de fevereiro de 2017, por unanimidade de votos, conforme acórdão cuja ementa é transcrita a seguir:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2006

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.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2006

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

Para efeito de aplicação do percentual de presunção do lucro presumido (CSLL) de 12% (doze 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 (CSLL) de 12% (doze por cento), tratando-se de atividade de construção civil, a contratação por empreitada deve-se fazer na modalidade total, fornecendo o empreiteiro todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra. (acórdão 9101-002.545)

O acórdão cuja ementa se transcreveu acima (9101-002.545) tratou dos contratos firmados pela ora Recorrida, enumerados naquela decisão:

Número contrato e contratante	Fls.	Atividade desenvolvida
1050.0021572.06.02 PETROBRAS	65 a 81	Execução de serviços de manutenção em torres, vasos e permutadores durante a parada da unidade U-1240, incluindo planejamento, execução do serviços, supervisão técnica, controle de qualidade, montagem e desmontagem de andaimes na refinaria Duque de Caxias
1350.0021375.06.2 PETROBRAS	84 a 98	Execução de serviços de caldeiraria, tubulação e soldas nas paradas de manutenção de manutenção das unidades 30/31 na UN-RLAM
4600001670 TRANSPETRO	100 a 122	Execução de serviços de inspeção e manutenção de vasos de pressão e esferas de GLP
1350.0017186.05.2 PETROBRAS	124 a 139	Prestação de serviços de manutenção em tanques de armazenamentos e esferas
8000.0000355.06.2 REFAP S.A	141 a 158	Execução de serviços de manutenção em torres, vasos e permutadores durante a parada geral programada das unidades de destilação atmosférica (U-0001) e destilação a vácuo (U-0002).
1350.0022244.06.2 PETROBRAS	161 a 177	Prestação de serviços de manutenção no sistema do conjunto conversor nas paradas de manutenção
1150.0021257.06.2 PETROBRÁS	179 a 195	Prestação de serviços de manutenção no sistema do conjunto conversor nas paradas de manutenção
203-2-004/01-3 PETROBRAS	196 a 213	Prestação de serviços de manutenção no sistema do conjunto conversor nas paradas de manutenção
8000.0000468.06.2 REFAP SA	215 a 234	Serviços de execução de manutenção da caldeira D-801B durante a parada programada da unidade U-1248 em 2006

Àquela ocasião, esta Turma da CSRF decidiu que os serviços de **manutenção em diversos equipamentos petrolíferos** (torres, vasos, permutadores, caldeiras, tubulações, esferas de GLP, tanques de armazenamento, unidades de destilação atmosférica e destilação a vácuo e conjunto conversor) **não se trataria de atividade de construção civil**.

Nos presentes autos, foi lavrado auto de infração quanto ao serviços relacionados no do **contrato nº 1400.0021525.06.2**, que tem por objeto a prestação de "*serviços de manutenção no sistema do conjunto conversor nas paradas de manutenção*".

Ocorre que o serviço de **manutenção de equipamentos** não se enquadra como construção civil, como já enfrentado pelo acórdão acima mencionado (9101-002.545, processo nº 11080.724523/2010-07). Adoto, nesse sentido, fundamentação do acórdão precedente, conforme voto do relator, Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão:

*Entendo que o que distingue a **atividade de construção civil** de outras atividades de prestação de serviços em geral é o fato de, aquela, envolver a produção de uma obra que se incorpora permanentemente ao solo.*

*Não se trata, no caso, de **fixação** de um bem já construído ao solo; mas de se proceder à sua própria edificação nele. Também não se trata de **montagem** de um bem no solo, o qual, para sua*

retirada, pode vir a ser desmontado a qualquer tempo; mas de se erigir uma obra no solo, a qual, para sua remoção, somente pode vir a ser derrubada, demolida ou desmantelada.

É bem de se ver, por outro turno, que o montante gasto com a obra, o seu peso, ou o seu maior ou menor porte, nenhuma influência têm quanto à qualificação desta como de construção civil ou não. O que é essencial é que haja a total agregação da obra ao solo, impossibilitando a sua posterior desincorporação sem destruição, modificação, fratura ou dano. (...)

Lembro que a Recorrida sustenta que os serviços tratados nestes autos são de "manutenção em sistemas conversores, montagem e desmontagem de andaimes, caldeiraria, tubulação e soldas, pintura, instalações elétricas, reforma em concretos isolantes substituição de tubos, tijolos e outros componentes" (fls. 3 das contrarrazões de recurso especial).

É incontroversa, portanto, a execução de **manutenção** dos sistemas acima referido, além de atividades complementares a esta manutenção. Nesse sentido, consta do **contrato nº 1400.0021525.06.2** (fls. 272) o seu objeto:

1.1. O presente contrato tem por objeto a prestação, pela CONTRATADA de serviços de manutenção no sistema do conjunto conversor das paradas de manutenõ, de conformidade com os termos e condições nele estipulados e no Anexo nº 1 - Especificação dos Serviços. Estes serviços compreendem:

ESCOPO:

1.2.1 - Serviços de Planejamento, Acompanhamento e Programação dos serviços;

1.2.2 - Serviços de Calderaria e Solda.

1.2.3 - Todos os Ensaio Não Destrutivos, necessários a Garantia da Qualidade dos Serviços.

1.2.4 - A montagem e desmontagem de Andaimes Tubulares ou especiais para execução dos serviços.

1.2.5 - A limpeza e remoção de resíduos oriundos dos serviços, bem como a manutenção da limpeza nos locais de trabalho.

1.2.6 - Serviços de Elevação de carga.

1.2.7 - Serviços de Pintura.

Acrescento que a distinção entre **construção civil** e **manutenção e montagem** é tratada pelo IBGE na identificação de atividades:

O IBGE identifica os serviços de execução de **construção civil** na "Seção F" da classificação de atividades (CNAE). São as notas explicativas desta Seção (<http://cnae.ibge.gov.br/?view=secao&tipo=cnae&versao=9&secao=F&chave=constru%C3%A7%C3%A3o%20civil>)

Notas Explicativas:

Esta seção compreende a construção de edifícios em geral (divisão 41), as obras de infra-estrutura (divisão 42) e os

serviços especializados para construção que fazem parte do processo de construção (divisão 43).

A construção de edifícios compreende: a construção de edifícios para usos residenciais, comerciais, industriais, agropecuários e públicos.

Também estão compreendidas nesta seção as reformas, manutenções correntes, complementações e alterações de imóveis; a montagem de estruturas pré-fabricadas in loco para fins diversos de natureza permanente ou temporária.

A construção de obras de infra-estrutura compreende: a construção de auto-estradas, vias urbanas, pontes, túneis, ferrovias, metrô, pistas de aeroportos, portos e redes de abastecimento de água, sistemas de irrigação, sistemas de esgoto, instalações industriais, redes de transporte por dutos (gasodutos, minerodutos, oleodutos) e linhas de eletricidade, instalações esportivas, etc.

A construção de edifícios e de obras de infra-estrutura é realizada tanto pela empresa contratada como por meio da subcontratação de terceiros. A subcontratação pode ser de partes ou do todo da obra. As unidades que assumem a responsabilidade total do desenvolvimento de projetos de construção são classificadas nesta seção.

O aluguel de equipamentos de construção e demolição com operador é classificado junto à atividade específica de construção que inclua o uso desses equipamentos.

Esta seção compreende também as atividades de incorporação de empreendimentos imobiliários que promovem a realização de projetos de engenharia civil provendo recursos financeiros, técnicos e materiais para a sua execução e posterior venda. Caso a promoção de projetos de engenharia civil seja realizada com o propósito de sua incorporação no ativo imobilizado de negócio próprio, a unidade deverá ser classificada na atividade do seu negócio, p.ex., aluguel de imóveis, indústria, hotel, etc.

Esta seção não compreende a produção de materiais de construção ou de elementos mais complexos destinados a obras de edifícios e de infra-estrutura, tais como estruturas metálicas (divisão 25), elementos pré-fabricados de madeira (divisão 16), cimento ou outros materiais pré-moldados (divisão 23), a instalação e reparação de equipamentos incorporados a edificações, como elevadores, escadas rolantes, etc., quando realizadas pelas unidades fabricantes (seção C - divisão 28), os serviços de paisagismo (seção N - divisão 81) e a retirada de entulho e refugos de obra e de demolições (seção E - divisão 38).

colacionada: O IBGE ainda identifica a divisão desta "Seção F" na forma a seguir

Esta seção contém as seguintes divisões:

41	<i>Construção de Edifícios</i>
42	<i>Obras de Infra-estrutura</i>
43	<i>Serviços Especializados para Construção</i>

Na divisão **41 (Construção de Edifícios)** constam Notas Explicativas, das quais se extrai: "Esta divisão compreende a construção de edifícios de todos os tipos (residenciais, comerciais, industriais, agropecuários e públicos), as reformas, manutenções correntes, complementações e alterações de imóveis, a montagem de estruturas de casas, abrigos e edifícios pré-fabricadas in loco para fins diversos de natureza permanente ou temporária quando não realizadas pelo próprio fabricante. (...)". Esta Divisão 41 ainda subdivide-se no **Grupo 412 (Construção de Edifícios)**.

Passamos à análise da única Classe identificada pelo IBGE dentro do grupo 412, qual seja: 4120-4: Construção de Edifícios. A hierarquia de tal Classe é a seguinte:

<i>Seção</i>	<i>F</i>	<i>Construção</i>
<i>Divisão</i>	41	<i>Construção de Edifícios</i>
<i>Grupo</i>	412	<i>Construção de Edifícios</i>
<i>Classe</i>	412	<i>Construção de Edifícios</i>
<i>Subclasse</i>	4120-4	<i>Construção de Edifícios</i>

Sobreleva considerar as Notas Explicativas desta Subclasse, também extraído do mencionado site do IBGE:

Esta classe compreende:

- a construção de edifícios residenciais de qualquer tipo:
 - casas e residências unifamiliares
 - edifícios residenciais multifamiliares, incluindo edifícios de grande altura (arranha-céus)
- a construção de edifícios comerciais de qualquer tipo:
 - consultórios e clínicas médicas
 - escolas
 - escritórios comerciais
 - hospitais
 - hotéis, motéis e outros tipos de alojamento
 - lojas, galerias e centros comerciais
 - restaurantes e outros estabelecimentos similares
 - shopping centers
- a construção de edifícios destinados a outros usos específicos:

- *armazéns e depósitos*
- *edifícios garagem, inclusive garagens subterrâneas*
- *edifícios para uso agropecuário*
- *estações para trens e metropolitanos*
- *estádios esportivos e quadras cobertas*
- *igrejas e outras construções para fins religiosos (templos)*
- *instalações para embarque e desembarque de passageiros (em aeroportos, rodoviárias, portos, etc.)*
- *penitenciárias e presídios*
- *postos de combustível*
- *a construção de edifícios industriais (fábricas, oficinas, galpões industriais, etc.)*

Esta classe compreende também:

- *as reformas, manutenções correntes, complementações e alterações de edifícios de qualquer natureza já existentes*
- *a montagem de edifícios e casas pré-moldadas ou pré-fabricadas de qualquer material, de natureza permanente ou temporária, quando não realizadas pelo próprio fabricante.*

A manutenção é tratada em diversos outros itens de atividades da classificação do IBGE, como na Seção C, Divisão 33, Grupo 331, classe 3314, que trata da Manutenção e REparação de Máquinas e Equipamentos da Indústria Mecânica.

Hierarquia:

<i>Seção</i>	C	<i>Indústria de Transformação</i>
<i>Divisão</i>	33	<i>Manutenção e reparação e instalação de máquinas e equipamentos</i>
<i>Grupo</i>	331	<i>Manutenção e reparação de máquinas e equipamentos</i>
<i>Classe</i>	3314-7	<i>Manutenção e reparação de máquinas e equipamentos da Indústria Mecânica</i>

Destacam-se explicações a respeito da classe 3314-7, acima mencionada:

1.1.3. - Notas Explicativas

1.1.3.1 - Esta classe compreende:

- *a manutenção e reparação de motores, bombas, compressores e equipamentos de transmissão*
- *a manutenção e reparação de válvulas industriais*

- a manutenção e reparação de fornos industriais e equipamentos para instalações térmicas
- a manutenção e reparação de equipamentos para transporte e elevação de cargas(exceto elevadores, escadas ou esteiras rolantes)
- a manutenção e reparação de máquinas e aparelhos de refrigeração e ventilação de uso industrial e comercial
- a manutenção e reparação de máquinas e equipamentos para saneamento básico e ambiental
- a manutenção e reparação de máquinas e equipamentos de uso geral, não especificados anteriormente
- a manutenção e reparação de máquinas e equipamentos para agricultura, avicultura e usos semelhantes
- a manutenção e reparação de máquinas-ferramenta
- a manutenção e reparação de tratores
- a manutenção e reparação de máquinas e equipamentos de uso na extração mineral e construção
- a manutenção e reparação de máquinas e equipamentos para a indústria siderúrgica e metalurgia em geral
- a manutenção e reparação de máquinas e equipamentos para as indústrias alimentar, de bebida e fumo
- a manutenção e reparação de máquinas e equipamentos para a indústria têxtil, do vestuário, couro e calçados
- a manutenção e reparação de máquinas e equipamentos para as indústrias de celulose, papel, papel-cartão, papelão e artefatos
- a manutenção e reparação de máquinas e equipamentos para usos industriais não especificados anteriormente

Diante disso, tanto adotando as razões de precedente desta Turma da CSRF, como pelas razões adicionais acima, voto por **conhecer e dar provimento ao recurso especial da Procuradoria**, reformando o acórdão recorrido.

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa

Processo nº 11080.723409/2012-13
Acórdão n.º **9101-002.943**

CSRF-T1
Fl. 1.044
