



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

Processo n° 11080.723640/2012-15
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **1803-002.301 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 26 de julho de 2014
Matéria LUCRO PRESUMIDO
Recorrente ESTRUTURAL SERVIÇOS INDUSTRIAIS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Exercício:2008,2009

NULIDADE.

No caso de o enfrentamento das questões na peça de defesa denotar perfeita compreensão da descrição dos fatos que ensejaram o procedimento e estando a decisão motivada de forma explícita, clara e congruente, não há que se falar em nulidade dos atos em litígio.

CONSTRUÇÃO POR EMPREITADA. EMPREGO DE TODOS OS MATERIAIS.

A partir de 01.01.1999, para fins de apuração do lucro presumido, na atividade de construção por empreitada, o percentual a ser aplicado sobre a receita bruta para determinação da base de cálculo da CSLL somente será de 8% (oito por cento) quando houver emprego de mão de obra e de todos os materiais indispensáveis à sua execução, que sejam inclusive incorporados à obra.

DOCTRINA. JURISPRUDÊNCIA.

Somente devem ser observados os entendimentos doutrinários e jurisprudenciais para os quais a lei atribua eficácia normativa.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado: (1) por voto de qualidade dar provimento ao recurso voluntário em relação à atividade de construção civil; vencidos os Conselheiros Sérgio Rodrigues Mendes, Ricardo Diefenthaeler e Henrique Heiji Erbanho que

negavam provimento ao recurso voluntário; (2) por voto de qualidade dar provimento ao recurso voluntário em relação à contratação por empreitada; vencidos os Conselheiros Sérgio Rodrigues Mendes, Ricardo Diefenthaeler e Henrique Heiji Erban que negavam provimento ao recurso voluntário; (3) por maioria de votos negaram provimento ao recurso voluntário em relação ao fornecimento de materiais; vencidos os Conselheiros Arthur José André Neto e Meigan Sack Rodrigues que davam provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da Relatora.

(assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva – Relatora e Presidente

Composição do colegiado. Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sérgio Rodrigues Mendes, Arthur José André Neto, Ricardo Diefenthaeler, Henrique Heiji Erban, Meigan Sack Rodrigues e Carmen Ferreira Saraiva.

Relatório

Contra a Recorrente acima identificada foi lavrado o Auto de Infração às fls. 273-283, com a exigência do crédito tributário no valor de R\$192.761,53 a título de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), juros de mora e multa de ofício proporcional referente ao quarto trimestre do ano-calendário de 2007 e primeiro e segundo trimestres do ano-calendário de 2008 apurado pelo regime de tributação com base no lucro presumido.

O lançamento fundamenta-se na aplicação indevida no coeficiente de determinação do lucro presumido, em conformidade com a análise do Contrato nº 12000031684072, fls. 93-114, pactuado entre a Contratante/Petróleo Brasileiro S/A – Petrobrás (CNPJ 33.000.167/0001-01) e a Contratada/Recorrente, em vez 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”, de acordo com o Relatório da Ação Fiscal, fls. 255-272.

Houve aplicação incorreta do percentual de determinação do lucro presumido de 12% sobre as receitas tributáveis auferidas na atividade de prestação de serviços, quando o correto, para esta atividade, seria 32%, o que acarretou as diferenças a menor de CSLL apurada pelo sujeito passivo, em conformidade com o Relatório Fiscal, fls. 255-272. O valor do IRPJ apurado de ofício pela diferença e aplicado o coeficiente de 20% sobre receita para fins de apuração da base tributável.

Para tanto, foi indicado o seguinte enquadramento legal: art. 2º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, art. 2º da Lei nº 8.034, de 12 de abril de 1990, art. 24 da Lei 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 22 da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, art. 37 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, art. 29 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 e art. 17 da Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008.

Cientificada, a Recorrente apresenta a impugnação, fls. 286-310, com as seguintes alegações:

Esclarece que se dedica à atividade de prestação de serviço de engenharia e construção civil, as quais de ofício oram consideradas como de empreitada.

Suscita que:

As atividades desenvolvidas pela Impugnante no período de 01/2007 a 12/2008, e que deram origem às diferenças de CSLL apontadas no auto de infração impugnado, referem-se aos serviços de manutenção e montagem de torres, vasos, reatores e permutadores de calor, prestados para a empresa "Petróleo Brasileiro S/A - Petrobrás", objeto do Contrato n. 1200.0031684.07.2 [...].

Esses serviços foram executados pela Impugnante, individualmente, e, também, através de Sociedade em Conta de Participação (SCP), tendo como sócia participante a pessoa jurídica "BG Engenharia Ltda.", e, a atuada, como sócia ostensiva. Considerando que os serviços prestados pela SCP eram os mesmos que aqueles realizados pela sócia ostensiva em suas operações próprias, a Agente Fiscal adotou o mesmo entendimento relativamente às atividades desenvolvidas pela SCP.

Em síntese. No período compreendido de janeiro de 2007 a dezembro de 2008, a Impugnante considerou como base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, para fins de tributação pelo lucro presumido, o equivalente a 12% (doze por cento) da sua receita. Segundo o Fisco, entretanto, a base de cálculo do IRPJ deveria corresponder a 32% (trinta e dois por cento) da receita bruta, porque a atividade prestada pela atuada (em suas operações próprias e através da SCP) não se enquadra no conceito de "construção civil" - tal como previsto no Ato Declaratório Normativo COSIT n. 30/99 - mas sim, como "prestação de serviços em geral", ou, de "engenharia mecânica", sendo, ademais, irrelevante perquirir se a prestação dos serviços se dá com, ou sem, o fornecimento de materiais.

Esse entendimento do Fisco, entretanto, não se coaduna com a realidade fática e está em desconformidade com a legislação de regência, como adiante será demonstrado. [...]

2- DAS RAZÕES DE DIREITO QUE JUSTIFICAM O CANCELAMENTO DOS AUTOS DE INFRAÇÃO

2.1 - Considerações Iniciais. Objeto do Contrato de Prestação de Serviços n. 1200.0031684.07.2 e Escopo dos Serviços Prestados pela Impugnante

Antes de procedermos à análise específica das normas que tratam da tributação da atividade de construção civil, é imperioso que, desde logo, se tenha conhecimento das atividades desenvolvidas pela Impugnante, notadamente, dos serviços que por ela foram prestados junto à empresa "Petróleo Brasileiro S/A - Petrobrás", nos anos-calendário de 2007 e 2008.

Fundada em 1992, a "Estrutural Serviços Industriais Ltda.", dedica-se a obras de engenharia e construção civil em plantas industriais de empresas petrolíferas, químicas, petroquímicas, de celulose e papel, siderúrgicas, entre outras.

No ano de 2007, ela foi contratada pela empresa "Petróleo Brasileiro S/A - Petrobrás", para prestar serviços de manutenção e montagem de torres, vasos, reatores e permutadores de calor na unidade de abastecimento de refino de petróleo do Município de Cubatão-SP, conforme Contrato n. 1200.0031684.07.2 e seu Anexo nº 1. [...]

Ainda, de conformidade com as Cláusulas 2.4.1 e 2.4.5, do Contrato de Prestação de Serviços em comento, a contratada "se obriga a fornecer os materiais, equipamentos, máquinas, veículos e ferramentas, necessários à execução de todos os serviços, conforme definido no Anexo n. 1", e a "Instalar um canteiro de obras ou fazer as adaptações eventualmente necessárias no local fornecido pela PETROBRÁS, conforme definido no Anexo n. 1".

Objetivando proporcionar, a esta Delegacia de Julgamentos, o mais amplo conhecimento acerca da origem das receitas objeto da autuação fiscal, a Impugnante está anexando cópia dos seguintes documentos vinculados ao Contrato n. 1200.0031684.07.2:

- a) Instrumento de Contrato n. 1200.0031684.07.2 (firmado com a PETROBRÁS) e seu Anexo I [...];
- b) resumo (descrição) dos serviços prestados pela Impugnante junto à unidade petrolífera de Cubatão/SP [...];
- c) fotografias dos bens nos quais os serviços foram realizados [...];
- d) Notas Fiscais/Fatura de Prestação de Serviços e Relatórios. Medição que lhes dão suporte [...];
- e) Notas Fiscais dos Materiais utilizados na prestação (amostragem), tudo extraído do respectivo contrato [...].

Como se verifica pelas fotos que compõem os documentos do Contrato de Prestação de Serviços [...], todas as edificações e instalações existentes na unidade petrolífera, onde foram prestados os serviços, são obras pesadas, de grande vulto, e estão construídas sobre bases de sustentação incorporadas ao solo, sendo, portanto, parte integrante das mesmas. Por isso, como logo em seguida se verá, de acordo com os arts. 79 e 81 do Código Civil Brasileiro, tais instalações e edificações enquadram-se no conceito de "bem imóvel".

A atuação da Impugnante, na condição de contratada, foi a de prestar serviços nesses bens, que para todos os fins legais e jurídicos, são considerados bens imóveis.

Já no que se refere ao tipo do serviço que foi prestado pela Impugnante, é imprescindível detalhar em quê consistem os serviços de manutenção e montagem de torres, vasos, reatores e permutadores de calor, objeto do Contrato n. 1200.0031684.07.2. Nesse particular, tanto o resumo dos serviços, quanto as especificações contidas no Anexo I, ao contrato de prestação de serviços (Does. 5 e 4), nos possibilita compreender melhor a amplitude da sua atuação, isto é, quais os serviços prestados pela Impugnante.

No Anexo n. 1 desse contrato, a obrigação da Impugnante, de fornecer os materiais, aparece de forma clara, tal como se vê, por exemplo, nos seus Subitens 3.5.2 ("... f) fabricação e montagem de novos tirantes, espaçadores e chapas defletoras"), 5.7 (".. remoção do bocal a ser substituído, fabricação do novo bocal, preparação do costado para recebimento do novo bocal, sua montagem e soldagem, ensaios e testes previstos nas normas"); 5.11 (Nota 6 - "o material para isolamento térmico e seus acessórios deverão ser fornecidos pela contratada"), 9.1.1 ("fornecer todo o material necessário para execução de soldas à arco elétrico manual, automáticas e semi-automáticas e corte oxiacetilênico, incluindo tenazes, bicos para corte e solda, ..."); 9.1.5 ("fornecer e instalar exaustores"); e, 9.1.6 ("fornecer bombas, mangueiras, válvulas, conexões e todos os manômetros...").

Como se vê, não obstante o contrato descreva o seu objeto, sucintamente, como sendo vinculado a serviços de "manutenção", trata-se, na verdade, de obrigação que a Impugnante assume para prestação de serviços em regime de empreitada global, com o emprego de mão-de-obra e fornecimento de materiais (ver notas fiscais anexas [...]), para realização de reformas, pinturas, conservação e demais ajustes necessários, de modo que todo o complexo da unidade petrolífera continue funcionando com normalidade.

A farta documentação que instrui a presente impugnação comprova e demonstra com maior clareza - facilitando a compreensão dos argumentos da Impugnante - a efetiva e real extensão das atividades por ela desenvolvidas, em face do pactuado com a PETROBRÁS. Nesse ponto, portanto, se justifica o argumento de que a favor da Impugnante milita a máxima no sentido de que a verdade material deve prevalecer sobre a verdade formal, pois o termo "manutenção", utilizado nos contratos, deve ser interpretado com certa dose de temperamento, diante das particularidades existentes no caso concreto.

O termo "manutenção", como se sabe, representa, em linhas gerais, a combinação de todas as ações (técnicas ou administrativas) que tem por objetivo manter ou recolocar um bem em estado de plena utilização. Na literatura especializada, existem vários tipos de manutenção, como, por exemplo, a "corretiva não planejada e planejada", a "preventiva", a "preditiva" e a "detectiva", sendo, as mais comuns, as "corretiva" e "preventiva".

O "gênero" manutenção, prestado pela Impugnante, tem como "espécies" a reforma, pintura e reparos.

As fotografias, o resumo dos serviços, os Relatórios de Medição, as Notas Fiscais/Fatura de Prestação de Serviços e de Materiais fornecidos pela Impugnante demonstram, com fidelidade, a amplitude dos serviços por ela prestados, englobando fornecimento de mão-de-obra e materiais. E isso é de fácil compreensão ao se analisar, notadamente, as fotos:

- a) dos trabalhos relacionados à pintura de equipamentos, incluindo a preparação de superfícies através de lixamento manual e aplicação das camadas de tinta;
- b) da montagem de andaimes internos e externos para a realização de tais atividades;
- c) de trabalhos envolvendo a substituição de tubulações de vasos e permutadores;
- d) de montagem e instalação de iluminação e alimentação elétrica; e, e) de reconstituição das bases de concreto dos equipamentos.

Dessa forma, não há dúvida de que, os serviços prestados pela Impugnante foram realizados sob o regime de empreitada global, com o fornecimento de mão de obra e de materiais, tal como comprovam as fotos que acompanham respectivo contrato, a descrição dos serviços realizados e as Notas Fiscais de materiais fornecidos com a prestação dos serviços.

Por ter a Impugnante a convicção de que as suas atividades estão diretamente vinculadas àqueles bens agregados ao solo, e que, por isso, são conceituados como "bens imóveis", é que presumiu o seu lucro com base nos percentuais de 8% (oito

por cento) e 12% (doze por cento), respectivamente, para fins do IRPJ e da CSLL, sobre a sua receita bruta auferida mensalmente.

2.2 - Do Enquadramento das Atividades da Impugnante como Vinculadas ao Conceito de "Construção Civil". ADN COSIT n. 30/99

Tal como demonstrado na narrativa dos fatos, a Agente Fiscal não aceitou, como correto, o procedimento da Impugnante de adotar, como base de cálculo da CSLL, para fins de tributação pelo lucro presumido, o coeficiente de presunção de lucro de 12% (doze por cento) da sua receita bruta.

A principal justificativa apresentada pelo Fisco, foi a de que, por se tratar de "prestadora de serviços em geral", ou, de "engenharia mecânica" - e não de "construção civil" - a Impugnante deveria apurar o montante do IRPJ (e da CSLL) devido, utilizando, como base de cálculo, 32% (trinta e dois por cento) da sua receita bruta, apontando, como fundamento para tal imposição, o Ato Declaratório Normativo COSIT n. 30, de 14/10/1999.

Além desse entendimento - equivocado, como logo em seguida se demonstrará - a Auditora referiu que, segundo a definição do CREA, as atividades desenvolvidas pela Impugnante seriam privativas da "engenharia mecânica", e não de "construção civil", para o que a legislação exige, inclusive, o preenchimento da Anotação de Responsabilidade Técnica (ART).

O entendimento da Agente Fiscal, entretanto, não se harmoniza com a realidade. Como relatado nos itens precedentes, os serviços prestados pela Impugnante o foram em bens imóveis, existentes nas unidades petrolíferas, enquadrando-se, ademais, no conceito de construção civil dado pelo Ato Declaratório Normativo COSIT n. 30/99.

Para não deixar dúvidas, é de fundamental importância termos presente a definição do que vem a ser "construção civil", bem como as atividades que, de acordo com a legislação tributária, lhe são correlatas. [...]

À luz do direito positivo, no caso, o Código Civil Brasileiro (Lei n. 10.402/02), não há a menor dúvida de que se considera "bem imóvel" tudo aquilo que lhe é incorporado, não se podendo transportar, sem destruição, de um lugar para outro [...].

Ora, todas as edificações e instalações existentes nas unidades petrolíferas, nas quais a Impugnante interveio, estão construídas sobre bases de sustentação incorporadas ao solo, sendo, portanto, parte integrante das mesmas. Por isso mesmo, de acordo com a legislação, tais instalações e edificações se enquadram no conceito de "bem imóvel".

No caso em análise, ao se examinar as fotografias, o resumo dos serviços, os Relatórios de Medição, as Notas Fiscais/Fatura de Prestação de Serviços e de Materiais fornecidos pela prestadora, decorrentes do contrato firmado com a "PETROBRÁS", não há dúvidas de que a Impugnante executou serviços de montagem, reparação, pintura e manutenção em instalações, torres, vasos, permutadores e outras edificações existentes na unidade de refino de petróleo; bens estes que se constituem, pelas suas características, e segundo a legislação vigente, como sendo bens imóveis. [...]

O Ato Declaratório Normativo COSIT n. 30/99 foi editado em razão da inclusão do § 4º, do art. 9º, da Lei n. 9.317/96, pela Lei n. 9.528/97, deixando

inequívoca a amplitude conceitual do termo "construção de imóveis", para abranger, também, os seus serviços auxiliares, complementares e de outras obras semelhantes como é o caso da demolição, reparação, conservação ou reforma de imóveis, estradas, pontes e outros bens imóveis assim considerados pelo Código Civil. [...]

Ora, se o contrato de prestação de serviços firmado com a PETROBRÁS comprova que as atividades realizadas pela Impugnante, na unidade petrolífera, estão compreendidas no conceito de construção civil determinado pelo ADN Cosit n. 30/99, não há como sustentar que ela não exerce atividade de construção civil, como sugere a Agente Fiscal.

Por isso, também não pode ser acolhido o argumento da Agente Fiscal, em seu relatório, no sentido de que todos os serviços prestados pela Impugnante exigem "Anotação de Responsabilidade Técnica" (ART) no "Conselho Regional de Engenharia, Arquitetura e Agronomia (CREA)", pois, consoante o art. 1º, da Lei n. 6.496/77 ("Institui a 'Anotação de Responsabilidade Técnica' na prestação de serviços de Engenharia, de Arquitetura e Agronomia; autoriza a criação, pelo Conselho Federal de Engenharia, Arquitetura e Agronomia - CONFEA, de uma Mútua de Assistência Profissional, e dá outras providências"), "Todo contrato, escrito ou verbal, para a execução de obras ou prestação de quaisquer serviços profissionais referentes à Engenharia, à Arquitetura e à Agronomia fica sujeito à 'Anotação de Responsabilidade Técnica' (ART)".

Portanto, ao contrário do que entendeu a Auditora Fiscal, 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. Por isso, não tem nenhuma relevância para o caso, o fato de que todos os serviços prestados pela Impugnante exigem "Anotação de Responsabilidade Técnica" (ART) no "Conselho Regional de Engenharia, Arquitetura e Agronomia (CREA)" [...]

Logo, tal justificativa - qual seja, a de que os serviços prestados pela Impugnante necessitam de um responsável técnico para a execução dos serviços e do preenchimento da "Anotação de Responsabilidade Técnica" (ART) -, não pode ser utilizada para manter o lançamento tributário, pois ambas as atividades estão intimamente relacionadas entre si. [...]

Em síntese, diante de tudo o quanto foi exposto nos itens precedentes, não restam dúvidas de que as atividades desenvolvidas pela Impugnante (montagem e desmontagem de andaimes; caldeiraria, tubulação e soldas; pintura; manutenção de torres, vasos e permutadores; manutenção de caldeira; reconstituição das bases de concreto dos equipamentos; substituição de tubulações de vasos e permutadores e de outros componentes internos e periféricos; montagem e instalação de iluminação e alimentação elétrica), e que deram origem às suas receitas nos anos-base de 2007 e 2008, classificam-se como "construção civil", não se tratando de "prestação de serviços em geral", ou, de "engenharia mecânica", como pretende fazer crer o Agente Fiscal.

2.3 - A Questão Vinculada à Determinação do Coeficiente de Presunção, na Hipótese de Emprego de Materiais. Art. 32, da IN/SRF n. 480/04 (com a redação dada pela IN/SRF n. 539/05) e ADN COSIT n. 6/97

Mas não são apenas os fundamentos de direito supraelencados que dão suporte ao inconformismo da Impugnante. Há também de ser considerado mais o que segue.

Fazendo-se a leitura da parte final do Item 3.6, do Relatório de Atividade Fiscal (fl. 11, Relatório da Ação Fiscal), observa-se que, para justificar a lavratura do auto de infração, a Auditora referiu que "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 e IN 539/2005), deixando, de observar o contido no Ato Declaratório Normativo COSIT n. 6/97, que, como se sabe, é o instrumento através do qual a Administração veicula a interpretação adotada pela Receita Federal do Brasil, no tocante à matéria atinente aos tributos por ela administrados.

Mais adiante, a Agente Fiscal, concluiu seu raciocínio afirmando que "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 determinação da base de cálculo presumida." [...]

Todavia, já se viu, nos subitens precedentes, que as atividades realizadas pela Impugnante, diferentemente do que entendeu a Agente Fiscal, caracterizam-se como de construção civil, e não, serviços gerais, ou, de engenharia mecânica.

Ademais, deve-se ter presente que ditos trabalhos prestados pela Impugnante foram realizados com o fornecimento de materiais (chapas de aço, tubulações, tintas, telas de arame etc), conforme comprovam os documentos anexos [...], harmonizando-se, inclusive, com o que foi contratado. Ora, é com base nessa situação fática, que deve ser aplicada a legislação tributária, tudo com o objetivo de determinar os montantes do IRPJ e da CSLL a serem recolhidos aos cofres públicos [...]

Verifica-se, pelo contido na transcrição supra, que, excetuadas as atividades referidas nos incisos I a III, do § 1º, do art. 518, e, no § 1º, do art. 15, da Lei n. 9.249/95, a base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro será equivalente, respectivamente, a 8% (oito por cento) e 12% (doze por cento) da receita bruta auferida no período. [...]

Levando-se em consideração o contido no Relatório de Atividade Fiscal e no auto de infração, verifica-se que a Agente Fiscal lançou o suposto crédito tributário ao entendimento de que a Impugnante dedica-se à "prestação de serviços em geral", ou, de "engenharia mecânica", hipótese em que a tributação se dá sobre uma base correspondente a 32% (trinta e dois por cento) da receita bruta auferida mensalmente pela empresa.

- Ocorre que, como foi exaustivamente demonstrado nos subitens precedentes, o entendimento adotado pela Agente Fiscal mostra-se inconsistente, notadamente porque, no caso, os serviços prestados pela Impugnante enquadram-se no conceito de construção civil, devendo como tal ser considerados pela legislação tributária (ADN COSIT n. 30/99, art. 9º, § 4º, da Lei n. 9.317/96).

- Ademais disso, conforme comprovam os documentos anexos, notadamente, o Contrato de Prestação de Serviços e seu Anexo I, as Notas Fiscais/Faturas de Prestação de Serviços e de Materiais fornecidos pelo prestador [...], os serviços prestados pela Impugnante, e que deram origem às receitas auferidas nos anos-calendário de 2007 e 2008, foram realizados com o fornecimento de materiais, devendo, portanto, ser aplicados os coeficientes de presunção de 8% (oito por cento) e 12% (doze por cento), para fins de determinação do IRPJ e da CSLL.

Além da farta prova documental juntada aos autos, e da legislação aplicável ao caso - o que demonstra a inconsistência do procedimento fiscal - é de suma importância ter presente, ainda, que a empresa contratante ("Petróleo Brasileiro S/A - Petrobrás"), em obediência à legislação tributária, efetuou a retenção do IRPJ e da CSLL sobre os pagamentos feitos à Impugnante [...], com base na Instrução Normativa SRF n. 480, de 15/12/2004, que, em seu art. 1º, § T, determina a retenção, pela fonte pagadora, de 1,2% sobre o valor dos serviços prestados com emprego de materiais [...].

Esse percentual (1,2%) nada mais é senão o resultado da aplicação da alíquota de 15% de IRPJ sobre o coeficiente de presunção de 8% ($15\% \times 8\% = 1,2\%$), deixando, assim, bastante claro que o percentual de presunção de lucro adotado pela Impugnante (8% sobre a receita bruta mensal) é o mesmo que é utilizado no serviço de construção com fornecimento de materiais.

- A Auditora Fiscal, entretanto, na busca de argumentos para sustentar a aplicação do percentual de 32%, para determinar o valor do lucro presumido a ser tributado, sustenta que a IN/SRF n. 480/2004 (arts. 1º e 32) e a IN/SRF n. 539/2005 prevê a adoção do percentual de 8% na empreitada de construção civil, quando existe o fornecimento, além da mão-de-obra, de todo o material a ser incorporado à obra, e que, 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 determinação da base de cálculo presumida. [...].

Como se vê, a legislação vigente à época dos fatos que deram origem às autuações fiscais, não deixa dúvidas de que a retenção efetuada pela fonte pagadora com base no percentual de 1,2%, não altera, de per si, os percentuais previstos na legislação (1,6%, 16%, ou 32%, dependendo da atividade do contribuinte), exceto quando se trata de 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, $15\% \times 8\% = 1,2\%$).

Ora, a empresa contratante ("PETROBRÁS"), sociedade de economia mista de grande porte, organizada de forma altamente eficiente, sujeita a auditorias de toda ordem, conhecedora dos serviços contratados, aplicou a legislação de forma correta, retendo 1,2% dos valores pagos à impugnante, especialmente porque os serviços por ela prestados foram de manutenção e reforma de bens imóveis existentes na sua unidade petrolífera. Assim, olhando a questão também sobre esse ângulo constatase, igualmente, o acerto do procedimento adotado pela Impugnante. [...]

Por tudo o quanto foi elencado nas linhas precedentes, a conclusão a que se chega é que, por qualquer ângulo que se analise as justificativas apresentadas pela Sra. Auditora Fiscal, não há nenhuma razão que possa ser tomada por base para convalidar o Auto de Infração.

Com o objetivo de fundamentar as razões apresentadas na peça de defesa, interpreta a legislação pertinente, indica princípios constitucionais que supostamente foram violados e faz referências a entendimentos doutrinários e jurisprudenciais em seu favor.

Conclui

3 - SÍNTESE CONCLUSIVA

Como exposto, as razões apontadas pela Impugnante, para justificar o cancelamento da autuação fiscal, são, em apertada síntese, as seguintes:

a) os serviços de montagem, reparação, pintura e manutenção de torres, vasos, permutadores, 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 montagem e desmontagem de andaimes; caldeiraria, tubulação e soldas; pintura; manutenção de torres, vasos e permutadores; manutenção de caldeira; reconstituição das bases de concreto dos equipamentos; substituição de tubulações de vasos e permutadores e de outros componentes internos e periféricos; montagem e instalação de iluminação e alimentação elétrica, 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 10-20315, de 13.07.2009, proferido pela 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre, e, no Acórdão n. 1202-000.612, 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).

Dessa forma, entende, a Impugnante, que restou demonstrado o acerto do seu modo de proceder, e que nenhum dos argumentos elencados pelo Fisco justifica a manutenção do crédito tributário lançado, devendo, por isso, ser acolhida a presente impugnação, para o fim de determinar-se o cancelamento da exigência tributária que lhe foi imposta através do auto de infração.

DO PEDIDO

Por todo o exposto, requer, a Impugnante, que sejam acolhidas as razões de direito supraelencadas para julgar procedente a impugnação e determinar o cancelamento do auto de infração em debate.

Está registrado como ementa do Acórdão da 5ª TURMA/DRJ/POA/RS nº 10-40.768, de 11.10.2012, fls. 424-437:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO
CSLL

Data do fato gerador: 31/12/2007, 31/03/2008, 30/06/2008

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 da CSLL 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

Notificada em 12.11.2012, fl. 440, a Recorrente apresentou o recurso voluntário em 28.11.2012, fls. 442-471, esclarecendo a peça atende aos pressupostos de admissibilidade. Discorre sobre o procedimento fiscal contra o qual se insurge e reitera os argumentos apresentados na impugnação.

Acrescenta:

Como já destacado [...] a DRJ/POA manteve o auto de infração, por entender que, não obstante o [...] ADN COSIT nº 6/1997 determine que, quando houver o emprego de material, em qualquer quantidade, o percentual aplicável sobre a receita bruta da pessoa jurídica para fins de determinação da base de cálculo da CSLL mensal corresponde a 8% (oito por cento), esse coeficiente seria inaplicável à tributação pela sistemática do lucro presumido, em virtude da vedação contida no inciso II, do referido ato normativo (que proíbe as pessoas jurídicas que se dedicam à atividade de construção civil, de tributarem seus resultados com base no lucro presumido). [...]

Assim, a partir do ano-calendário de 1993 todas as pessoas jurídicas que, como a Recorrente, dedicavam-se à prestação de serviços de construção civil, estavam proibidas de optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido, sendo, por óbvio, vedada a aplicação do percentual de 8% para aferição da base de cálculo, tal como disposto no inciso II, do ADN COSIT nº 06/97.

Todavia, com o advento da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, sobrevieram profundas e importantes modificações na Lei nº 8.541/92, dentre as quais estava justamente a que desobrigava as pessoas jurídicas prestadoras de serviços de construção civil, a tributarem os seus resultados com base no lucro real [...].

Como se vê, a conclusão a que chegou a col. 5ª Turma da DRJ/POA - de que o percentual de 8% sobre a receita bruta somente se aplicaria às pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, conforme disposto no inciso II, do ADN COSIT nº 6/97 - parte de uma premissa equivocada, pois, como demonstrado, o inciso II, do ADN COSIT nº 6/97 visava esclarecer os dispositivos da legislação do imposto de renda vigentes à época (Leis ns. 8.541/92 e 9.249/95).

Portanto, o entendimento adotado pela Turma Julgadora mostra-se absolutamente inconsistente, porque, a partir da 01/01/1999, todas as pessoas jurídicas que, como a Recorrente, dedicavam-se à prestação de serviço de construção civil, passaram a ter o direito de tributar os seus resultados com base no lucro presumido, aplicando o percentual de 8% sobre a receita bruta, sempre que houvesse o emprego de material, em qualquer quantidade (ADN COSIT nº 6/97, inciso I). [...]

Nesse particular, cabe salientar que, contrariamente ao que entenderam os nobres Julgadores, os materiais relacionados nas notas fiscais juntadas aos autos não se constituem simplesmente de material de consumo. Tais materiais, cabe salientar, são essenciais para a obra, tanto que as integram fisicamente, não podendo ser separadas destas. A distinção pretendida pelos Julgadores, no sentido de que não se tratam de materiais essenciais à obra, não possui qualquer respaldo jurídico.

3.3.17- Além da farta prova documental juntada aos autos e da legislação aplicável ao caso - o que demonstra a inconsistência do procedimento fiscal - é de suma importância ter presente, ainda, que a empresa contratante ("Petróleo Brasileiro S/A - Petrobrás"), em obediência à legislação tributária, efetuou a retenção do IRPJ e da CSLL sobre os pagamentos feitos à Recorrente, com base na Instrução Normativa SRF n. 480, de 15/12/2004, que, em seu art. 1º, § 7º, determina a retenção, pela fonte pagadora, de 1,2% sobre o valor dos serviços prestados com emprego de materiais [...].

Esse percentual (1,2%) nada mais é senão o resultado da aplicação da alíquota de 15% de IRPJ sobre o coeficiente de presunção de 8% ($15\% \times 8\% = 1,2\%$), deixando, assim, bastante claro que o percentual de presunção de lucro adotado pela

Recorrente (8% sobre a receita bruta mensal) é o mesmo que é utilizado no serviço de construção com fornecimento de materiais. [...]

Registre-se que existem diversas decisões/feridas no âmbito administrativo tanto das Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil quanto dos seus Órgãos Consultivos, no sentido de que se tratando de execução de obras de engenharia civil, com emprego de materiais, o percentual de presunção da base de cálculo do IRPJ e da CSLL será de 8% (oito por cento) e 12% (doze por cento) respectivamente [...]

Por tudo o quanto foi elencado nas linhas precedentes, a conclusão a que se chega é que, por qualquer ângulo que se analise as justificativas apresentadas pela 5ª Turma da DRJ/POA, não há nenhuma razão que possa ser tomada por base para convalidar o argumento de que a Autuada não exerce atividade de "construção civil".

A jurisprudência, a doutrina e a legislação acima reproduzidas, comprovam que nenhum dos argumentos elencados pelo Fisco justifica a manutenção do crédito tributário lançado.

Dessa forma, entende, a Recorrente, que restou demonstrado o acerto do seu modo de proceder, devendo, por isso, ser acolhido e provido o presente recurso para o fim de determinar-se o cancelamento das exigências tributárias que lhe foram impostas através dos autos de infração.

Com o objetivo de fundamentar as razões apresentadas na peça de defesa, interpreta a legislação pertinente, indica princípios constitucionais que supostamente foram violados e faz referências a entendimentos doutrinários e jurisprudenciais em seu favor.

Conclui

Em face do exposto, diante das razões de direito supra, requer, a Recorrente, que seja dado provimento a este recurso para reformar a der % origem, determinando-se, por consequência, o cancelamento das exigências tributárias, que lhe estão sendo impostas.

Nos memoriais esclarece que, fls. 476-477:

Através do Contrato de nº 1200.0031684.07.2; a Recorrente prestou serviços de "manutenção e montagem de torres, vasos, reatores e permutadores de calor na unidade de abastecimento de refino de petróleo no Município de Cubatão-SP", se obrigando a fornecer os materiais, equipamentos máquinas, veículos e ferramentas, necessárias à execução de todos os serviços conforme definido no Anexo 1, do aludido contrato, bem como a instalar um canteiro de obras ou fazer as adaptações eventualmente necessárias no local fornecido pela Petrobrás.

Toda numeração de folhas indicada nessa decisão se refere à paginação eletrônica dos autos em sua forma digital ou digitalizada.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, Relatora

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Assim, dele tomo conhecimento, inclusive para os efeitos do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional.

A Recorrente menciona que o lançamento não poderia ter sido formalizado.

Na atribuição do exercício da competência da RFB, em caráter privativo, cabe ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, no caso de verificação do ilícito, constituir o crédito tributário pelo lançamento, cuja atribuição é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. Cabe ressaltar que o lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação à pessoa jurídica, nos casos em que a autoridade dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário. Também pode ser efetivado por autoridade de jurisdição diversa do domicílio tributário da pessoa jurídica e fora do estabelecimento, não lhe sendo exigida a habilitação profissional de contador¹.

O Auto de Infração foi lavrado com a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinação da matéria tributável, cálculo do montante do tributo devido, identificação do sujeito passivo, aplicação da penalidade cabível e validamente cientificada a Recorrente, requisitos lhe conferem existência, validade e eficácia, nos estritos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional. A contestação aduzida pela defendente, por isso, não pode ser sancionada.

A Recorrente discorda do procedimento fiscal.

O pressuposto é de que a pessoa jurídica deve manter os registros de todos os ganhos e rendimentos, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor dela dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais². I Instaurada a fase litigiosa do procedimento, cabe à Recorrente detalhar os motivos de fato e de direito em que se basear expondo de forma minuciosa os pontos de discordância e suas razões e instruindo a peça de defesa com prova documental pré-constituída imprescindível à comprovação das matérias suscitadas. Por seu turno, a autoridade julgadora, orientando-se pelo princípio da verdade material na apreciação da prova, deve formar livremente sua convicção mediante a persuasão racional decidindo com base nos elementos existentes no processo e nos meios de prova em direito admitidos.

O regime de tributação com base no lucro presumido trimestral é uma opção da pessoa jurídica para todo ano-calendário, desde que observados os requisitos legais, devendo ser manifestada com o pagamento do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário. A pessoa jurídica pode optar pelo pagamento do

¹ Fundamentação legal: art. 142 e art. 195 do Código Tributário Nacional, art. 6º da Lei nº 10.593, de 6 de dezembro de 2002, art. 10 e art. 59 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, art. 2º e art. 4º da Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999 e Súmulas CARF nºs 8, 27 e 46.

² Fundamentação legal : art. 195 do Código Tributário Nacional, art. 51 da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, art. 6º e art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 37 da Lei nº 8.981, de 20 de novembro de 1995, art. 6º e art. 24 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 e art. 1º e art. 2º da Lei nº 9.430,

IRPJ devido em até três quotas mensais, iguais e sucessivas, vencíveis no último dia dos três meses subseqüentes ao de encerramento do período de apuração a que corresponder. É determinado pelo somatório do ganho de capital, da receita financeira e das demais receitas auferidas, bem como do valor resultante da aplicação do coeficiente legal correspondente a sua atividade econômica sobre a receita bruta total auferida no período de apuração. Quando se tratar de pessoa jurídica com atividades diversificadas serão adotados os percentuais específicos para cada uma das atividades econômicas, cujas receitas deverão ser apuradas separadamente.

A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia. Somente podem ser excluídos da receita bruta as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante, uma vez que se presume que uma parcela da receita bruta foi consumida na produção dos rendimentos decorrentes da atividade econômica. A pessoa jurídica deve manter o Livro Registro de Inventário, bem como a escrituração contábil nos termos da legislação comercial, ressalvada a hipótese, neste caso, de escriturar o Livro Caixa, incluindo toda a movimentação financeira, inclusive bancária.

Para fins de análise da matéria tratada nos presentes autos, torna-se imprescindível discorrer sobre: (a) construção civil, (b) contratação por empreitada e (c) fornecimento de materiais.

A Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, determina:

Art. 5º Sem prejuízo do pagamento mensal do imposto sobre a renda, de que trata o art. 3º, desta lei, a partir de 1º de janeiro de 1993, ficarão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:

I - cuja receita bruta total, acrescida das demais receitas e dos ganhos de capital, no ano-calendário anterior, tiver ultrapassado o limite correspondente a 9.600.000 Ufir, ou o proporcional ao número de meses do período quando inferior a doze meses;

II - constituídas sob a forma de sociedade por ações, de capital aberto;

III - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;

IV - que se dediquem à compra e à venda, ao loteamento, à incorporação ou à construção de imóveis e à execução de obras da construção civil;

V - que tenham sócio ou acionista residente ou domiciliado no exterior;

VI - que sejam sociedades controladoras, controladas e coligadas, na forma da legislação vigente;

VII - constituídas sob qualquer forma societária, e que de seu capital participem entidades da administração pública, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal;

VIII - que sejam filiais, sucursais, agências ou representações, no País, de pessoas jurídicas com sede no exterior.

IX - que forem incorporadas, fusionadas, ou cindidas no ano-calendário em que ocorrerem as respectivas incorporações, fusões ou cisões;

X - que gozem de incentivos fiscais calculados com base no lucro da exploração.

Sobre a matéria, a Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, determina:

Art. 2º O imposto de renda das pessoas jurídicas e a contribuição social sobre o lucro líquido serão determinados segundo as normas da legislação vigente, com as alterações desta Lei. [...]

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. (Vide Lei nº 11.119, de 2005) (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência)

§ 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, [...];

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). [...]

Art. 20. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal a que se referem os arts. 27 e 29 a 34 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e pelas pessoas jurídicas desobrigadas de escrituração contábil, corresponderá a doze por cento da receita bruta, na forma definida na legislação vigente, auferida em cada mês do ano-calendário, exceto para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o inciso III do § 1º do art. 15, cujo percentual corresponderá a trinta e dois por cento. (Redação dada Lei nº 10.684, de 2003)

A legislação específica que subsume-se ao caso concreto tratado nos autos, que é o exercício da atividade de construção por empreitada, inclui o Ato Declaratório Normativo Cosit nº 6, de 13 de janeiro de 1997, que disciplina a matéria com base na legislação em vigor à época, da seguinte forma:

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.

II - As pessoas jurídicas enquadradas no inciso I, letra "a", deste Ato Normativo, não poderão optar pela tributação com base no lucro presumido.

Posteriormente, foi editada a Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, que veio disciplinar de forma diferenciada o regime de tributação das pessoas jurídicas no seguinte sentido:

Art.14. Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:

I - cuja receita total, no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses; (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

I - cuja receita total no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses; (Redação dada pela Lei nº 12.814, de 2013) (Vigência)

II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;

III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;

IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;

V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996;

VI - que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

VII - que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010) [...]

Art.17. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos: [...]

II - em relação aos arts. 9º e 12 a 15, a partir de 1º de janeiro de 1999.

prevê:
A Instrução Normativa SRF nº 480, de 15 de dezembro de 2004, e alterações,

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. [...]

Art. 32. As disposições constantes nesta Instrução Normativa: (Redação dada pela IN SRF nº 539, de 25 de abril de 2005)

I - alcançam somente a retenção na fonte do IRPJ, da CSLL, da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, realizada para fins de atendimento ao estabelecido nos arts. 64 da Lei nº 9.430, de 1996 , e 34 da Lei nº 10.833, de 2003 ; (Incluído pela IN SRF nº 539, de 25 de abril de 2005)

II - não alteram a aplicação dos percentuais de presunção para efeito de apuração da base de cálculo do imposto de renda a que estão sujeitas as pessoas jurídicas beneficiárias dos respectivos pagamentos, estabelecidos no art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995 , exceto quanto aos serviços de construção por empreitada com emprego de materiais, de que trata o inciso II do art 1º, e aos serviços hospitalares, de que trata o art. 27. (Incluído pela IN SRF nº 539, de 25 de abril de 2005)

A RFB interpretando toda a legislação tributária pertinente emitiu o seguinte entendimento no Manual de Perguntas e Respostas, Capítulo XIII – IRPJ – Lucro Presumido 2013³, cujos fundamentos cabem ser adotados de plano:

009 Quem não pode optar pelo regime do lucro presumido, ainda que preenchendo o requisito relativo ao limite máximo de receita bruta?

São aquelas pessoas jurídicas que, por determinação legal, estão obrigadas à apuração do lucro real, a seguir:

3

Disponível

em

<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/perguntao/dipj2013/Capitulo_XIII_IRPJLucroPresumido_2013.pdf>.

Normativo: Lei nº 9.718, de 1998, art. 14;

RIR/1999, art. 246; IN SRF nº 025, de 1999;

*Lei nº 12.249, de 2010, art. 22; e ADI SRF nº 5, de 2001. [...]019
Qual a base de cálculo para as empresas que executam obras de
construção civil e optam pelo lucro presumido?*

O percentual a ser aplicado sobre a receita bruta para apuração da base de cálculo do lucro presumido na atividade de prestação de serviço de construção civil é de 32% (trinta e dois por cento) quando houver emprego unicamente de mão-de-obra, e de 8% (oito por cento) quando se tratar de contratação por empreitada de construção civil, na modalidade total, fornecendo o empreiteiro todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra.

Notas:

As pessoas jurídicas 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 (IN SRF nº 25, de 1999, art. 2º;)

Não serão considerados como materiais incorporados à obra, os instrumentos de trabalho utilizados e os materiais consumidos na execução da obra. (IN SRF nº 480, de 2004, art. 1º, § 9º) [...]

Normativo: IN SRF nº 480, de 2004, art. 1º, § 7º, II e art. 32, II, com a alteração dada pela IN SRF nº 539, de 2005))

Nesse sentido, é cristalino que a partir de 01.01.1999 a pessoa jurídica que se dedica à execução de obras da construção civil pode optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido, tendo em vista a supressão legislativa da vedação.

Por via de regra, o lucro presumido é apurado mediante a aplicação do coeficiente de 12% (doze por cento) sobre a receita bruta. Para as atividades expressamente relacionadas, entretanto, o coeficiente é distinto, já que o parâmetro de fixação relaciona-se diretamente aos custos e às despesas incorridas para a realização das transações ou operações inerentes à atividade da pessoa jurídica e à manutenção da respectiva fonte produtora.

Especificamente em relação à 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 deve ser de (a) 8% (oito por cento) quando houver emprego de materiais, em qualquer quantidade e de mão de obra ou de (b) 32% (trinta e dois por cento) quando houver emprego unicamente de mão de obra, ou seja, sem o emprego de materiais, conhecida como empreitada de labor 4.

⁴ Fundamentação legal: Fundamentação legal: art. 51 da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 15 e art. 24 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 e art. 1º, art. 5º, art. 25 e art. 26 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 29 da Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008 e Ato Declaratório Normativo Cosit nº 6, de 13 de janeiro de 1997.

Tem-se que a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), órgão específico singular, diretamente subordinado ao Ministro de Estado da Fazenda, tem por finalidade, entre outras, propor medidas de aperfeiçoamento e regulamentação e a consolidação da legislação tributária federal e interpretar e aplicar a legislação tributária, aduaneira, de custeio previdenciário e correlata, editando os atos normativos e as instruções necessárias à sua execução, de acordo com o Regimento Interno da RFB, aprovado pela Portaria MF nº 203, de 14 de maio de 2012⁵. Assim não tem cabimento a tese de que os atos infralegais não têm validade no ordenamento jurídico pátrio.

No que se refere à identificação das especificidades da atividade de construção de imóveis, a legislação de regência da profissão regulamentada exercício das profissões de Engenheiro, Arquiteto e Engenheiro-Agrônomo prevista na Lei nº 5.194, de 24 de dezembro de 1996, prevê:

Art. 1º As profissões de engenheiro, arquiteto e engenheiro-agrônomo são caracterizadas pelas realizações de interesse social e humano que importem na realização dos seguintes empreendimentos:

- a) aproveitamento e utilização de recursos naturais;*
- b) meios de locomoção e comunicações;*
- c) edificações, serviços e equipamentos urbanos, rurais e regionais, nos seus aspectos técnicos e artísticos;*
- d) instalações e meios de acesso a costas, cursos e massas de água e extensões terrestres;*
- e) desenvolvimento industrial e agropecuário.*

Também está submetida à Lei nº 6.496, de 07 de dezembro de 1977, que institui a Anotação de Responsabilidade Técnica na prestação de serviços de engenharia, de arquitetura e agronomia; autoriza a criação, pelo Conselho Federal de Engenharia, Arquitetura e Agronomia - CONFEA, de uma Mútua de Assistência Profissional, prevê:

Art 1º - Todo contrato, escrito ou verbal, para a execução de obras ou prestação de quaisquer serviços profissionais referentes à Engenharia, à Arquitetura e à Agronomia fica sujeito à "Anotação de Responsabilidade Técnica" (ART).

Art 2º - A ART define para os efeitos legais os responsáveis técnicos pelo empreendimento de engenharia, arquitetura e agronomia.

§ 1º - A ART será efetuada pelo profissional ou pela empresa no Conselho Regional de Engenharia, Arquitetura e Agronomia (CREA), de acordo com Resolução própria do Conselho Federal de Engenharia, Arquitetura e Agronomia (CONFEA).

5

Disponível

em

:

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Portarias/2012/MinisteriodaFazenda/portmf203.htm>> . Acesso em:

Documento assinado digitalmente em 20 abr 2014, conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 05/09/2014 por SERGIO RODRIGUES MENDES, Assinado digitalmente em 05/09/2

014 por SERGIO RODRIGUES MENDES, Assinado digitalmente em 05/09/2014 por CARMEN FERREIRA SARAIVA

Impresso em 10/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Valendo-se das orientações normativas no sentido de identificação do que sejam as obras e os serviços auxiliares e complementares da construção civil aplicável à atividade de construção de imóveis, o Ato Declaratório Cosit nº 30, de 14 de outubro de 1999, dispõe sobre a vedação ao exercício da opção pelo Simples previsto na Lei 9.317, de 5 de dezembro de 1996, aplicável à atividade de construção de imóveis, inclusive para fins do que dispõe o Código Civil sobre a matéria:

O COORDENADOR-GERAL DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso das atribuições que lhe confere o art. 199, inciso IV, do Regimento Interno aprovado pela Portaria MF nº 227, de 3 de setembro de 1998, e tendo em vista as disposições do inciso V do art. 9º da Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, com as alterações promovidas pelo art. 4º da Lei No 9.528, de 10 de dezembro de 1997.

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

- 1. a construção, demolição, reforma e ampliação de edificações;*
- 2. sondagens, fundações e escavações;*
- 3. construção de estradas e logradouros públicos;*
- 4. construção de pontes, viadutos e monumentos;*
- 5. terraplenagem e pavimentação;*
- 6. pintura, carpintaria, instalações elétricas e hidráulicas, aplicação de tacos e azulejos, colocação de vidros e esquadrias;
e*
- 7. quaisquer outras benfeitorias agregadas ao solo ou subsolo.*

O bem imóvel é o solo e tudo que lhe incorporar natural ou artificialmente⁶, e que dele não pode ser removido por força alheia, sob pena de alteração de sua substância. No que diz respeito aos bens reciprocamente considerados, o bem principal tem existência própria e não pressupõe a de nenhum outro e o bem acessório é aquele que pressupõe a de outro bem principal. Como espécie desses encontram-se as benfeitorias que são obras que servem ao bem principal e são realizadas em sua estrutura para conservação⁷. Nesse contexto, a pintura, a instalação elétrica, a instalação hidráulica e quaisquer outras benfeitorias agregadas ao solo ou subsolo constituem as obras e os serviços auxiliares e complementares da construção civil aplicável à atividade de construção de imóveis.

É imprescindível discorrer ainda sobre o contrato de empreitada para o deslinde da questão controvertida. O empreiteiro de uma obra pode contribuir para ela só com

⁶ Fundamentação legal: art. 79 do Código Civil.

seu trabalho ou com ele e os materiais. É um contrato em que não há subordinação entre as partes e a remuneração é proporcional ao serviço executado. Esse não se confunde com o contrato de prestação de serviços, em que há uma parcela de subordinação entre o prestador e tomador e a remuneração corresponde ao tempo trabalhado.

Do contrato de empreitada decorre a obrigação de resultado, cujos elementos são: (a) a prestação de serviços, relativa ao resultado remunerado, (b) o objeto, que é obra concluída ou sua parcela, e (c) o consenso, em que as partes expressam sua vontade livremente, sem qualquer obstáculo.

A obrigação de fornecer os materiais não se presume; resulta da lei ou da vontade das partes. O contrato para elaboração de um projeto não implica a obrigação de executá-lo, ou de fiscalizar-lhe a execução. No caso em que o empreiteiro fornece os materiais, correm por sua conta os riscos até o momento da entrega da obra, a contento de quem a encomendou, se este não estiver em mora de receber. Mas se estiver, por sua conta correrão os riscos.

Se a obra constar de partes distintas, ou for de natureza das que se determinam por medida, o empreiteiro terá direito a que também se verifique por medida, ou segundo as partes em que se dividir, podendo exigir o pagamento na proporção da obra executada. Tudo o que se pagou presume-se verificado. O que se mediu presume-se verificado se, em trinta dias, a contar da medição, não forem denunciados os vícios ou defeitos pelo dono da obra ou por quem estiver incumbido da sua fiscalização. Concluída a obra de acordo com o ajuste, ou o costume do lugar, o dono é obrigado a recebê-la. Poderá, porém, rejeitá-la, se o empreiteiro se afastou das instruções recebidas e dos planos dados, ou das regras técnicas em trabalhos de tal natureza 8.

Feitas essas considerações normativas, tem cabimento a análise da situação fática tendo em vista os documentos já analisados pela autoridade de primeira instância de julgamento e aqueles produzidos em sede de recurso voluntário.

O lançamento fundamenta-se na aplicação indevida do coeficiente de 8% sobre as receitas tributáveis auferidas na atividade de prestação de serviços para determinação do lucro presumido, em conformidade com a análise do Contrato nº 12000031684072, fls. 333-377, pactuado entre a Contratante Petróleo Brasileiro S/A – Petrobrás (CNPJ 33.000.167/0001-01) e a Contratada/Recorrente, em vez 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”, de acordo com o Relatório da Ação Fiscal, fls. 255-272.

Construção Civil

Consta no Contrato Social da Recorrente, fls. 27-56:

A sociedade tem por objetivo a Indústria e Comércio de Equipamentos, Serviços de Engenharia e Montagem Industrial.

No Contrato nº 12000031684072, datado de 20 de abril de 2007, fls. 333-377, está registrado:

⁸ Fundamento legal: arts. 610 a 626 do Código Civil.

CLÁUSULA PRIMEIRA - OBJETO

1.1- O presente Contrato tem por objeto a prestação, pela CONTRATADA, de serviços de Manutenção e Montagem Torres, Vasos, Reatores e Permutadores de Calor, no âmbito da unidade de negócio - UN-RPBC DO ABASTECIMENTO REFINO DA PETROBRÁS, de conformidade com os termos e condições nele estipulados e no Anexo nº 1 - Especificação dos Serviços. Estes serviços compreendem:

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

1.1.2 - Serviços de Caldeiraria e Solda.

1.1.3 - Todos os Ensaios Não Destrutivos necessários a Garantia da Qualidade dos Serviços.

1.1.4 - A montagem e desmontagem de Andaimos Tubulares ou especiais para execução dos serviços.

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

1.1.6- Serviços de Elevação de Carga.

1.2 - Os serviços ora contratados estão compreendidos nos respectivos programas de operações e/ou investimentos dessa Unidade de Negócio. [...]

ANEXO 1 – Convite 203.8.0001/06 – ESPECIFICAÇÃO DE SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO EM TORRES, VASOS E PERMUTADORES [...]

3.1 - Manutenção em permutadores de calor tipo "Padrão" casco-tubo de feixes removíveis com tubos retos e tubos em "U", e tipo espelhos fixo:

a) Instalação de mangueiras para drenagem;

b) Raqueteamento e desraqueteamento;

c) Desmontagem, limpeza e montagem dos componentes (tampas, carretel, etc) do equipamento;

d) Remoção e reinstalação de feixe tubular dos permutadores de calor; [...]

4.1 - Serviços Comuns para todas as Torres, todos os Vasos e Reatores.

a) Abrir e fechar bocas de visita (Inclui troca da junta).

b) Abrir e Fechar todos os alçapões

c) Instalar e manter, durante toda a parada, Iluminação fixa e móvel para execução dos trabalhos internos.

d) Instalar, manter e remover sistema de exaustão de ar interna nos equipamentos de modo a permitir a execução dos trabalhos em condições de aeração e nível de ruídos abaixo de 95 decibéis. Em equipamentos com volume superior a 10 m3, deverão ser utilizados exaustores elétricos. [...]

5.1- Abertura e fechamento de flanges

Consistem na abertura e fechamento de flanges de tubulação, equipamentos, tampas e castelos de válvulas; para manutenção, Inspeção ou raqueteamentos. Este Item não se aplica ao raqueteamento de trocadores de calor.

O presente material é titularizado com exclusividade pela PETROBRÁS e qualquer reprodução, utilização ou divulgação, sem expressa autorização da titular, importa em ato ilícito, nos termos da legislação pertinente, através da qual serão imputadas as responsabilidades cabíveis. [...]

6.1- Montagem e Desmontagem

Consiste na montagem e desmontagem de andaimes incluindo os pranchões e rodapés para acesso e execução dos serviços previstos, incluindo também aqueles que não sejam do escopo da contratada, mas que sejam realizados nos equipamentos objeto deste contrato; tais como serviços elétricos, de instrumentação, limpeza, pintura, isolamento térmicos e outros.

No presente caso trata-se do exercício da atividade de construção civil, uma vez que incluem os serviços de pintura, de instalações elétricas e de isolamentos térmicos, porque são benfeitorias agregadas ao solo.

Contratação por Empreitada

No Contrato nº 12000031684072, datado de 20 de abril de 2007, fls. 333-377, está registrado:

CLÁUSULA SEGUNDA - OBRIGAÇÕES DA CONTRATADA

2.1 - Manter durante toda a execução do Contrato, em compatibilidade com as obrigações por ela assumidas, todas as condições de qualificação assumidas na licitação.

2.1.2 - Respeitar e cumprir as Normas Administrativas em vigor na PETROBRÁS.

2.1.3 - Garantir que nenhum empregado de seu quadro, por ação ou omissão, oculte, participe da ocultação ou tolere que seja ocultado acidente de trabalho ocorrido em decorrência da execução deste Contrato.

2.1.3 - Emitir Comunicação de Acidente do Trabalho - CAT, nas condições e prazos legais, em caso de acidente de trabalho ocorrido com seus empregados que laborem nas instalações da PETROBRÁS.

2.13.1 - A PETROBRÁS se reserva no direito de fiscalizar o cumprimento da obrigação prevista no item 2.1.3, podendo exigir da CONTRATADA a comprovação de que emitiu a Comunicação de Acidente do Trabalho - CAT, nas condições e nos prazos legais.

2.2 - Quanto à execução dos serviços e responsabilidade técnica:

2.2.1 - Executar os serviços ora contratados, de acordo com o Anexo nº 1 deste Contrato, nos prazos e condições aqui estabelecidos.

2.2.2 - Facilitar a ação da Fiscalização, fornecendo informações ou provendo acesso à documentação e aos serviços em execução e atendendo prontamente às observações e exigências por ela apresentadas.

2.2.3 - Refazer ou reparar, às suas expensas e nos prazos estipulados pela Fiscalização, todo e qualquer serviço considerado inaceitável, mesmo aquele já registrado em Boletim de Medição.

2.2.4 - Manter a frente dos serviços um representante credenciado por escrito, por tempo integral, conforme definido no Anexo nº 1 deste Contrato, capaz de responsabilizar-se pela direção dos serviços contratados e representá-la perante a PETROBRÁS.

2.2.4.1 - O representante credenciado como profissional técnico responsável deverá ser aquele indicado para fins de comprovação da capacidade técnico-profissional na fase da habilitação da licitação, que precedeu o presente Contrato, ficando sua substituição pendente de aprovação pela PETROBRÁS.

2.2.5 - Acompanhar as medições dos serviços procedidas pela PETROBRÁS, assinando os Boletins de Medição ou oferecendo, de imediato, as impugnações que julgar necessárias.

2.2.6 - Garantir os serviços realizados pelo período mínimo de 01 (um) ano, a contar da data de entrega dos serviços a PETROBRÁS.

2.2.6.1 - Fazendo-se necessário qualquer retrabalho, dentro do período de garantia, a CONTRATADA assumirá o ônus relativo aos recursos e materiais empregados, e em caso de não realizá-los, legitima a PETROBRÁS a contratá-los com terceiro, reconhecendo desde já sua responsabilidade pelo seu pagamento,

2.2.6.2- Estão exclusas da garantia as falhas decorrentes dos desgastes normais da operação do equipamento.

2.2.6.3- A determinação da responsabilidade da Contratada será realizada a partir de avaliação técnica da falha detectada. Esta avaliação será feita pela PETROBRÁS, com a participação da CONTRATADA.

2.2.6.4 - Caberá a PETROBRÁS a determinação da época da realização dos trabalhos.

2.2.7 - Obedecer às determinações legais ou emanadas das autoridades constituídas, sendo a única responsável pelas providências necessárias e pelos efeitos decorrentes de eventuais inobservâncias delas.

2.2.8 - Elaborar e manter, no local de serviço, um Relatório de Ocorrências (RO), em formulário próprio da CONTRATADA com registros das ordens de serviço, anotações de irregularidades encontradas e de todas as ocorrências relativas à execução do Contrato, o qual será feito na periodicidade definida pela Fiscalização, em 02 (duas) vias, sendo a primeira para o uso da PETROBRÁS e a segunda para a CONTRATADA, devendo ser assinado conjuntamente pelo representante da CONTRATADA e pela Fiscalização da PETROBRÁS.

2.2.9- Responder por qualquer dano ou prejuízo causado a PETROBRÁS ou a terceiros, por ação ou omissão de seus prepostos e/ou empregados, em decorrência da execução dos serviços previstos neste instrumento contratual.

2.2.10 - Obter as Licenças junto às repartições competentes, necessárias à execução dos serviços.

2.2.11 - Preservar e manter a PETROBRÁS a salvo de quaisquer reivindicações, demandas, queixas e representações de qualquer natureza, decorrentes de sua ação ou de suas SUBCONTRATADAS.

2.3 - Quanto a pessoal:

2.3.1 - Fornecer alimentação diária (almoço/ou jantar e/ou lanche quando em extensão da jornada de trabalho), a todo o seu pessoal, nos padrões determinados pelo PAT - Programa de Alimentação do Trabalhador, da Secretaria de Promoção Social do Ministério do Trabalho, objeto das Leis 6321 de 14.04.76 e 6542 de 28.06.78 para consumo na área UN.

2.3.1.1 - As condições de fornecimento de alimentação deverão ser ajustadas de acordo com os procedimentos da UN, inclusive se há a exigência, por parte da UN, da CONTRATADA fornecer diariamente aos seus funcionários, um desjejum, antes do início da jornada de trabalho.

2.3.1.2 - Quando da obrigatoriedade de utilização dos serviços de elaboração e restaurante existente na UN, constatado na fase de Visita Técnica na fase de licitação, obriga-se a CONTRATADA, a celebrar contrato ou participar de consórcio de empresas; para tal serviço (almoço, jantar, café da manhã e lanches).

2.3.2. Transporte interno e externo para todo o seu pessoal, em veículos que satisfaçam a legislação em vigor. A CONTRATADA é responsável pela condução, manutenção e abastecimento desses veículos.

2.3.3 - Efetuar treinamento específico de seu pessoal em função das peculiaridades dos serviços previstos arcando com todos os custos gerados com os testes de qualificação.

2.3.4 - Responder pela supervisão, direção técnica e administrativa e mão-de-obra necessárias à execução dos serviços contratados, como única e exclusiva responsável.

2.3.5 - Abster-se de utilizar, em todas as atividades relacionadas com a execução deste instrumento, mão-de-obra infantil, nos termos do inciso XXXIII do art. 7º da Constituição da República, bem como exigir que a referida medida seja adotada nos contratos firmados com os fornecedores de seus insumos e/ou prestadores de serviços, sob pena de rescisão do contrato.

2.3.5.1 - A CONTRATADA se obriga, sempre que solicitado pela PETROBRÁS, a emitir declaração, por escrito, de que cumpriu ou vem cumprindo a exigência contida no item anterior.

2.3.6- Apresentar à Fiscalização uma relação nominal de todos os empregados que executarão os serviços, bem como comunicar, por escrito, qualquer alteração ocorrida nesta relação.

2.3.7- Obrigar seu pessoal ao uso ostensivo de crachás de identificação fornecidos pela PETROBRÁS, os quais devem ser devolvidos ao término do Contrato ou retirada do empregado das atividades relacionadas com o presente Contrato.

2.3.8- Providenciar a retirada imediata de qualquer empregado seu, cuja permanência no local dos serviços seja considerada indesejável pela Fiscalização, sem ônus para a PETROBRÁS.

2.3.9- A CONTRATADA deverá apresentar, sempre que solicitada, a documentação relativa à comprovação do adimplemento de suas obrigações trabalhistas, inclusive contribuições previdenciárias e depósitos do FGTS, para com seus empregados.

2.3.10- Fornecer, sob pena de não ser emitido o Relatório de Medição - RM:

2.3.10.1- Cópia autenticada da GFIP - Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social completa e quitada, e seu respectivo comprovante de entrega, nos termos da legislação vigente.

2.3.10.2- Cópia autenticada da GPS - Guia da Previdência Social quitada com o valor indicado no relatório da GFIP, 2.3.11- Promover a "Anotação de Responsabilidade Técnica" (ART) no Conselho Regional de Engenharia, Arquitetura e Agronomia (CREA), relativa a este Contrato, encaminhando cópia à PETROBRÁS antes do início dos serviços, bem como comprovar junto à Fiscalização os aditamentos contratuais e demais casos previstos nas Resoluções do Conselho Federal de Engenharia Arquitetura e Agronomia (CONFEA).

2.3.12 - Antes do início dos serviços, a CONTRATADA deverá apresentar "currículo vitae" e comprovar a experiência requerida, em atendimento aos requisitos para as funções abaixo relacionadas:

a) Para a função de Engenheiro Preposto - Engenheiro mecânico com experiência comprovada na administração de paradas de manutenção.

b) Para as funções de Engenheiro de Coordenação, Planejamento, Qualidade, e Segurança - Será exigida experiência comprovada nas respectivas áreas de atuação em Paradas de Manutenção;

c) Para função de Técnico de Planejamento - Possuir curso técnico e experiência comprovada em Planejamento de Paradas de Manutenção na Indústria do Petróleo ou Petroquímica;

d) Para a função Supervisor Geral - Possuir experiência comprovada nas atividades de sua atuação como técnico e coordenação de equipes (caldeiraria, soldagem, pinturas, manutenção complementar, etc.)

e) Para a função de Técnico de Materiais - Possuir experiência comprovada em Inspeção de recebimento, requisição, controle e armazenamento de materiais.

f) Para função de Técnico de Segurança - Possuir experiência comprovada em serviços de Paradas e ter registro no MTPS;

g) Para as funções de Encarregados de equipes - Possuir experiência comprovada nas atividades de sua atuação.

2.3.13-Para as especialidades constantes no quadro abaixo, a CONTRATADA deverá utilizar pessoal certificado, nos percentuais mínimos estabelecido:

Especialidade	2007	2008	2009	Entidade Certificadora ⁽¹⁾
Caldeireiro	15%	20%	25%	P N QC/AB RAMAN
Eletricista/Mecânico	100%	100%	100%	PNQC/ABRAMAN
Instrumentista	100%	100%	100%	PNQC/ABRAMAN
Soldador	100%	100%	100%	CONTRATADA ⁽²⁾
Inspeção de ENDE	100%	100%	100%	ABENDE

Inspetor de Solda	100%	100%	100%	FBTS
-------------------	------	------	------	------

2.3.13.1 - Para o restante da equipe de caldeireiros, montadores e encanadores a habilitação será comprovada através de experiência profissional.

2.3.13.2 - O Operador de máquinas (guindastes) deverá comprovar escolaridade mínima de quarta série do primeiro grau e experiência mínima de um ano em operações de movimentação e elevação de cargas, com carteira de Habilitação Profissional letra D.

2.3.13.3 - Para todas as demais funções de executantes da CONTRATADA, deverão ser comprovados a alfabetização que permita a leitura e interpretação de instruções, procedimentos e avisos de segurança.

2.4 - Quanto a materiais, equipamentos, máquinas, veículos, ferramentas e instalações: [...]

2.5- Quanto à segurança industrial, higiene e medicina do trabalho:

2.5.1- Cumprir e fazer com que o seu pessoal cumpra os procedimentos contidos nas "Instruções de Segurança Industrial para CONTRATADAS" (Anexo nº 3 deste Contrato).

2.5.2- Manter os seus empregados uniformizados, identificados pelo nome ou logotipo da CONTRATADA estampado no uniforme e utilizando os equipamentos de proteção individual, conforme previsto no Anexo nº 3 deste Contrato.

2.5.3- Fornecer treinamento de qualificação em SMS para toda força de trabalho, com duração mínima de 16 (dezesesseis) horas-aula, em instituição credenciada pela PETROBRÁS. [...]

CLÁUSULA QUARTA - PRAZO

4.1- O prazo de vigência do presente Contrato é de 912 (novecentos e doze) dias corridos, contados da data da assinatura do Contrato.

4.1.1 - O prazo previsto no item 4.1 poderá ser prorrogado por igual período, através de Termo Aditivo.

4.2- Serão estabelecidos prazos parciais, para cada Evento. Neste caso, serão acrescidos ao referido prazo os dias de paralisação dos serviços por causas que independam da vontade ou do controle da CONTRATADA, verificados e aceitos pela Fiscalização.

4.2.1 - As definições dos eventos serão realizadas através de Autorizações de Início de Serviços, emitidas por cada uma das UN's.

4.3- O presente Contrato poderá ser encerrado a qualquer tempo, desde que a parte interessada comunique a outra parte com pelo menos 150 (cento e cinquenta) dias de antecedência.

4.3.1- Neste caso o encerramento se processará sem que caiba qualquer tipo de indenização às partes.

4.4- O término contratual não importará na ineficácia das cláusulas de foro e sigilo, que restarão vigentes pelos prazos nelas estabelecidos ou pelos prazos prescricionais legalmente previstos.

CLÁUSULA QUINTA - PREÇOS E VALOR

5.1 - O presente Contrato tem por valor total estimado a quantia de R\$51.279.032,07 (cinquenta e um milhões duzentos e setenta e nove mil trinta e dois reais e sete centavos).

5.1.1- O valor total acima é meramente estimativo não implicando na obrigatoriedade da PETROBRÁS solicitar serviços até o referido valor.

5.1.2- O valor constante em 5.1, deste, refere-se ao valor total estimado de planilha de preços unitários (Anexo 2).

5.1.3 -Os valores dos prêmios não poderão ser fator de definição de salários ou vantagens na contratação dos empregados.

5.2- O valores a serem pagos pela PETROBRÁS à CONTRATADA serão aqueles resultantes da aplicação dos preços unitários, constantes da Planilha de Preços (Anexo nº 2 deste Contrat0), sobre as quantidades de serviços que forem efetivamente executados e aceitos pela Fiscalização.

5.2.1- Os valores acima citados poderão ser alterados em função de prêmios e descontos, conforme estabelecido pela Cláusula Décima Segunda, 5.2.2- O não cumprimento integral da proposta da CONTRATADA, apresentada conforme estabelecido pelo Anexo 7 - Critérios para Julgamento das Propostas Comerciais do Convite N° 203-8-001/06, implicará na redução dos valores de medição ou de faturamento, conforme segue:

5.2.2.1 - Plano de Certificação de Mão de Obra.

O não atendimento do percentual mínimo proposto conforme item 2.1 do Anexo 7 do Convite, implicará na redução do valor da medição no valor percentual calculado conforme item 2.1.3 daquele Anexo.

5.2.2.2- Sistema de Qualidade.

O valor da medição dos serviços será reduzido, nos mesmos percentuais definidos com base nos itens 2.3 do Anexo 7 do Convite, nos períodos em que as certificações não estejam válidas. Este item não se aplica se a Contratada não apresentou proposta referente à certificação ISO 9001 e OHSAS 18000.

5.3 - A CONTRATADA declara que os preços propostos para a execução dos serviços contratados levaram em conta todos os custos, insumos, despesas e demais obrigações legais para o cumprimento integral das disposições contratuais até o termo final do presente Contrato, não cabendo, pois, quaisquer reivindicações a título de revisão de preço ou reembolso.

5.3.1- A CONTRATADA declara que os fatores para remuneração das Verbas de Planejamento e Verba de Mobilização, Instalação e Desmobilização levaram em conta todos os custos, insumos, despesas e demais obrigações legais para o cumprimento dos termos deste contrato, não cabendo, pois quaisquer reivindicações a título de revisão dos respectivos fatores.

5.3.2- Os custos referentes à mão-de-obra refletem os preços atualizados no mês da proposta, não cabendo, portanto, nenhuma reivindicação salarial por conta de acordos, convenções ou dissídios ocorridos no curso da contratação.

CLÁUSULA SEXTA - FORMA DE PAGAMENTO

6.1 - Os pagamentos devidos serão efetuados pela PETROBRÁS, por meio de boleto de cobrança emitido por instituição bancária (modalidade de cobrança simples e registrada padrão "Cnab 240") em nome da CONTRATADA, cujo vencimento dar-se-á no 30º (trigésimo) dia, contado da data final do período de medição dos serviços, desde que a CONTRATADA apresente, até o 4º (quarto) dia útil do mês seguinte do período de medição dos serviços, os documentos de cobrança (nota fiscal e/ou fatura) indispensáveis à regularidade do pagamento, anexando o respectivo Relatório de Medição [...]

CLÁUSULA DÉCIMA SÉTIMA - MEDIÇÃO

17.1- A PETROBRÁS procederá à medição dos serviços executados, reunindo os resultados encontrados em Relatório de Medição (RM), assinado por ambas as partes e entregue à CONTRATADA no 1º (primeiro) dia útil do mês seguinte ao da medição, para fins de apresentação dos documentos de cobrança.

17.1.1 - O período de execução dos serviços a ser considerado é do dia 26 (vinte e seis) do mês anterior até o dia 25 do mês de competência, exceto quando do término dos serviços de parada, cuja medição devesse ser feita até o quinto dia.

17.1.2 - Os serviços registrados no Relatório de Medição (RM) são considerados aceitos, provisoriamente, e reconhecidos em condições de ser faturados pela CONTRATADA, podendo a PETROBRÁS rejeitá-los posteriormente e obrigar a CONTRATADA a refazê-los.

17.1.3 - Nos Relatórios de Medição (RM) serão destacadas pela PETROBRÁS, as parcelas relativas aos valores básicos e aos reajustamentos, se previstos no presente Contrato, bem como os prêmios e descontos estabelecidos pela CLÁUSULA DÉCIMA SEGUNDA.

17.2- A CONTRATADA deverá acompanhar as medições ou avaliações procedidas pela PETROBRÁS, oferecendo, na oportunidade, as impugnações ou considerações que julgar necessária, as quais serão submetidas à apreciação e julgamento da PETROBRÁS. [...]

A presente descrição sintetiza o escopo dos serviços realizados para a Petróleo Brasileiro S. A., em face do Contrato 1200.0031684.07.2.

DESCRIÇÃO dos SERVIÇOS REALIZADOS:

Adequação do canteiro de obras para apoio na realização dos serviços, incluindo a instalação de mobiliário e rede de informática.

Montagem e instalação de canteiro de obras junto a unidade de realização dos serviços, incluindo montagem de ferramentaria, depósito de materiais em geral, montagem das instalações elétricas provisórias, etc.

Montagem de andaimes junto aos equipamentos para possibilitar acesso a execução dos serviços contratados, incluindo instalação de tablado, escadas e proteções guarda corpo.

Montagem e instalação de sistema de iluminação e alimentação elétrica para apoio na realização dos serviços.

Abertura e limpeza interna nos equipamentos (com utilização de hidrojato e ferramentas manuais).

Inspeção e avaliação interna e externa nos equipamentos através de ensaios específicos.

Remoção e substituição das tampas (diafragmas) dos permutadores de alta pressão incluindo o corte das chapas, preparação e montagem das novas chapas.

Testes hidrostáticos nos equipamentos.

Fechamento e limpeza final dos equipamentos e área de realização dos serviços. [...]

Há os Comprovantes Anuais de Retenção emitidos pela fonte pagadora Contratante/Petróleo Brasileiro S/A – Petrobrás, código 6147 – retenção de pagamento por órgão público e as Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica, fls. 57-92, dos anos-calendário 2007 e 2008. A Anotação de Responsabilidade Técnica consta às fls. 114.

Há Relatórios de Medição e Folhas e Registro dos Serviços emitidas pela Contratante/Petróleo Brasileiro S/A – Petrobrás, correspondentes, entre outras, às Notas Fiscais de Serviço emitidas pela Contratada/Recorrente nº 254, de 26.02.2008, nº 255 de 26.02.2008, nº 268, de 18.04.2008, 269 de 18.04.2008, cuja discriminação de serviços consta, fls. 379-420:

Serviço de Empreitada por preço unitário de manutenção de torres, vasos e permutadores com utilização de equipamentos e emprego de materiais [...]

Essa informação está corroborada no Anexo 1 do referido contrato, onde estão minuciosamente especificados os detalhes de contratação por empreitada de construção civil com fornecimento de materiais e de mão de obra. No presente caso trata-se de contratação por empreitada.

Fornecimento de Materiais

Vale ressaltar que a legislação tributária exige de plano que para fins de fruição da alíquota diferenciada de 8% sobre a receita bruta para apuração do lucro presumido há que se tratar de contratação por empreitada de construção civil, na modalidade total, fornecendo, além da mão-de-obra, o empreiteiro todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra.

No Contrato nº 12000031684072, datado de 20 de abril de 2007, fls. 333-377, consta:

2.4.1 - Fornecer os materiais, equipamentos, máquinas, veículos e ferramentas, necessários à execução de todos os serviços, conforme definido no Anexo nº 1 deste Contrato.

2.4.2 - Responsabilizar-se pela correta utilização, guarda e conservação dos materiais, equipamentos, ferramentas, máquinas, veículos e instalações fornecidos

pela PETROBRÁS, bem como ressarcir eventuais extravios, danos ou depreciações não relacionadas com a execução do presente Contrato.

2.4.3- Retirar seus materiais, equipamentos, máquinas, veículos e ferramentas, às suas expensas, após o término dos serviços ou rescisão do Contrato, ou ainda aqueles que tenham sido recusados, no prazo fixado pela Fiscalização, findo o qual a PETROBRÁS fica com o direito de promover sua retirada, como lhe convier, depositando-os em mãos de terceiros e debitando as respectivas despesas à CONTRATADA.

2.4.4- Carregar, transportar e descarregar os materiais necessários a execução do presente Contrato, conforme definido no Anexo nº 1 deste Contrato.

2.4.5- Instalar um canteiro de obras ou fazer as adaptações eventualmente necessárias no local fornecido pela PETROBRÁS, conforme definido no Anexo nº 1 deste Contrato. [...]

ANEXO 1 – Convite 203.8.0001/06 – ESPECIFICAÇÃO DE SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO EM TORRES, VASOS E PERMUTADORES [...]

10. FORNECIMENTOS DA PETROBRÁS

10.1 – Materiais de Aplicação – Entende-se todo o material necessário à execução dos serviços e que permanecem aplicados em função dos serviços executados, como juntas, porcas, parafusos, tubos, chapas, componentes.

Os autos estão instruídos com amostragem de Notas Fiscais de fornecedores emitidas no mesmo período objeto do lançamento tendo como destinatário a Contratada/Recorrente, e ainda como discriminados, entre outros, com os seguintes produtos: rolo, lona, sarrafo, bandeja, tinta, eletrodo de tungstênio, vareta de solda, disco de corte inox, macacão *tyvec*, *ziglo*, globo com rosca, cinta de poliéster, cadeado, lona plástica, *desengray power*, lâmpada, regulador de gás carbônico, conduíte corrugado, tomada, cabo *eproflex*, brita, terminal de compressão, alicate, óleo desengripante, engate para mangueira, lanterna química, cabo *indumax*, trapo colorido, difusor, bocal de gás, válvula corta chama, extensão de aquecimento, conector, escada de alumínio, abrasivos técnicos, gás liquefeito de petróleo envasado, vareta de solda, veda rosca, disco de lixa, metal de contraste, suporte de lixa, escova manual, prego de ferro, gás oxigênio, gás acetileno, gás argônio, escova de inox, fls. 417-422 e 479-538.

No presente caso, na cláusula 2.4.2 do Contrato nº 12000031684072 a Contratada/Recorrente responsabiliza-se pela correta utilização, guarda e conservação dos materiais, equipamentos, ferramentas, máquinas, veículos e instalações fornecidos pela Petrobrás, bem como ressarcir eventuais extravios, danos ou depreciações não relacionadas com a sua execução. Cabe à Contratante/Petróleo Brasileiro S/A – Petrobrás, de acordo com a cláusula 10 do Anexo 1, o fornecimento do material necessário à execução dos serviços e que permanecem aplicados em função dos serviços executados, como juntas, porcas, parafusos, tubos, chapas, componentes.

Assim, resta caracterizado que o contato de empreitada não é da modalidade total, pois parte dos materiais são fornecidos pela Contratante/Petróleo Brasileiro S/A – Petrobrás. Assim, por falta de cumprimento todas as condições legais, quais sejam fornecer, a mão-de-obra e todos os materiais indispensáveis à sua execução, que sejam inclusive incorporados à obra.

A norma legal não excepciona que as avenças entre partes têm força normativa e, assim, não podem ser opostas à Fazenda Nacional para afastar o requisito legal de que o empreiteiro deve fornecer todos os materiais indispensáveis à sua execução.

Não foram produzidos no processo novos elementos de prova, de modo que o conjunto probatório já produzido evidencia que o procedimento de ofício está correto. A alegação relatada pela defendente, conseqüentemente, não está justificada.

No que concerne à interpretação da legislação e aos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais indicados pela Recorrente, cabe esclarecer que somente devem ser observados os atos para os quais a lei atribua eficácia normativa, o que não se aplica ao presente caso⁹. A alegação relatada pela defendente, conseqüentemente, não está justificada.

Atinente aos princípios constitucionais que a Recorrente aduz que supostamente foram violados, cabe ressaltar que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, uma vez que no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade¹⁰.

Tem-se que nos estritos termos legais o procedimento fiscal está correto, conforme o princípio da legalidade a que o agente público está vinculado (art. 37 da Constituição Federal, art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 e art. 41 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de julho de 2009). A proposição afirmada pela defendente, desse modo, não tem cabimento.

Em assim sucedendo, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva

⁹ Fundamentação legal: art. 100 do Código Tributário Nacional e art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

¹⁰ Fundamentação legal: art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 e Súmula CARF nº 2.

Declaração de Voto

Conselheiro Sérgio Rodrigues Mendes

A seguinte declaração de voto foi acompanhada pelos Conselheiros Ricardo Diefenthaler e Henrique Heiji Erban.

Trata-se, no presente caso, de “serviços de manutenção e montagem de torres, vasos, reatores e permutadores de calor” (Contrato nº 12000031684072, datado de 20 de abril de 2007).

Entendo que as “atividades de montagem e manutenção industrial”, ainda que realizadas sob a modalidade de empreitada, não caracterizam, por si só, “obras de construção civil”. É que “montar e manter” não é o mesmo que “construir”.

Por outro lado, o eventual vulto da atividade não transforma “montagem industrial” em “construção civil”.

Por fim, quem efetua “construção civil” é “construtora”, não “empresa de estruturas industriais”, como no presente caso; quem projeta “construção civil” é “engenheiro civil”, não “engenheiro mecânico”, como na espécie.

Nego provimento ao recurso.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Sérgio Rodrigues Mendes