ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 11080.723644/2012-95

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

Processo nº	11080.723644/2012-95
Recurso nº	Especial do Contribuinte
Acórdão nº	**9101-002.542 – 1ª Turma**
Sessão de	07 de fevereiro de 2017
Matéria	IRPJ
Recorrente	ESTRUTURAL SERVIÇOS INDUSTRIAIS LTDA.
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 30/09/2007, 31/12/2007, 31/03/2008, 30/06/2008

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

Para efeito de aplicação do percentual de presunção do lucro presumido (IRPJ) de 8% (oito por cento), considera-se atividade de construção civil aquela que envolva a produção de uma obra no solo, a qual, para sua remoção, somente pode vir a ser derrubada, demolida ou desmantelada, não se tratando, pois, de fixação de um bem já construído ao solo, ou de montagem de um bem no solo, o qual, para sua retirada, pode vir a ser desmontado a qualquer tempo.

LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO. ATIVIDADE DE CONSTRUÇÃO CIVIL. CONSTRUÇÃO POR EMPREITADA. FORNECIMENTO DE TODOS OS MATERIAIS.

Para efeito de aplicação do percentual de presunção do lucro presumido (IRPJ) de 8% (oito por cento), tratando-se de atividade de construção civil, a contratação por empreitada deve-se fazer na modalidade total, fornecendo o empreiteiro todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)
Marcos Aurélio Pereira Valadão - Presidente em Exercício e Relator

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

Relatório

Por bem descrever os fatos, reproduzo o relatório da decisão recorrida:

Trata-se de recurso voluntário.

Na origem, foi lavrado auto de infração em razão da suposta divergência de aplicação do percentual de presunção por parte da recorrente, fato que motivou a constituição, em valores originais, do IRPJ (R$ 799.108,62), acrescido de Juros (R$ 342.850,53) e Multa (R$ 599.331,47), totalizando o montante total do crédito apurado em R$ 1.741.290,62 (fls. 211/227).

Em resumo, na origem do presente processo administrativo, o AFRFB convenceu-se pela ocorrência dos seguintes fatos, consoante narra o Relatório da Ação Fiscal (fls. 193/210):

(i) Que a recorrente possui, como objeto social, entre outros, o serviço de engenharia, montagem e manutenção industrial, realizando esta atividade nos contratos analisados;

(ii) Que é optante pelo lucro presumido e adotou o percentual de presunção de 8% para IRPJ e 12% para CSLL, por entender que as atividades que desenvolve têm natureza de empreitadas de construção civil, a saber: reforma em bens imóveis (tanques de armazenamento, caldeiras, conversores, esferas e torres, bens estes fixados ao solo) (fl. 198);

(iii) Que o percentual de presunção está equivocado, pois a Recorrente não pratica a atividade de construção civil, sobretudo pelo fato de que as atividades exercidas são privativas da Engenharia Mecânica, tratando-se de processos mecânicos, máquinas em geral, instalações industriais e mecânicas, inclusive sendo exigida a Anotação de Responsabilidade Técnica (ART), instrumento formal para registro das atividades de engenharia (fls. 200/201);

(iv) Que os serviços comumente contratados nos contratos envolvendo o fiscalizado, assim como também as Sociedades em Conta de Participação (SCP), tais como os serviços de manutenção e montagem em torres, vasos, reatores e permutadores de calor, entre outros, englobam as mais diversas prerrogativas da Engenharia Mecânica, sendo perfeitamente identificados nas descrições de atividades contidas no CREA da jurisdição onde o contrato foi realizado;

(v) Que o percentual adequado é de 32% para o IRPJ e também para a CSLL, uma vez que as atividades da recorrente se enquadram, em verdade e para efeitos da presunção, como prestação de serviços em geral, por se tratar de serviços de engenharia que não possuem nenhuma particularidade para cálculo do lucro presumido, não sendo caracterizadas como empreitada de construção civil;

(vi) Logo, o AFRFB optou por tributar a diferença da presunção aplicada pela presunção de 32%, constituindo o Auto de Infração;

(vii) Aplicou-se o mesmo entendimento à Sociedade em Conta de Participação (SCP) constituída para a execução do contrato 8000.0000636.07.2 (BG Engenharia Ltda.). A Recorrente, na condição de sócia ostensiva, é a responsável pelos tributos devidos (fls. 204/209).

Encerrada a fiscalização, a recorrente teve ciência do auto de infração em 30/03/2012 (fl. 226). Na sequência, apresentou impugnação em 27/04/2012 (fl. 229), a qual foi julgada totalmente improcedente, nos termos da ementa do acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ) que adiante segue transcrita (fl. 390):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 30/09/2007, 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 do IRPJ sob o regime de tributação com base no lucro presumido.

COMPROVAÇÃO DO EMPREGO DE TODOS OS MATERIAIS INDISPENSÁVEIS.

Mesmo na atividade de prestação de serviços de construção civil sob o regime de empreitada, o percentual de presunção do lucro é de 32%, quando não houver comprovação do fornecimento de todos os materiais indispensáveis à execução da obra.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Intimada da decisão supratranscrita em 26/11/2012 (fls. 407/409), a recorrente apresentou, então, recurso voluntário (fls. 411/440), no qual ventila as seguintes razões, em resumo:

(i) Que a Recorrente dedica-se tanto aos serviços de construção das unidades petrolíferas, como à sua manutenção e conservação (fl. 418), abrangidos como serviços relacionados à construção civil;

> *(ii) Que os serviços realizados constituem-se obras pesadas, de grande vulto, executadas em bens imóveis, construídas sobre bases de sustentação incorporadas ao solo, sendo consideradas como parte integrante das mesmas, caracterizando-se, portanto, como prestação de serviços de construção civil (fl. 419);*
>
> *(iii) A "manutenção" efetuada e declarada se trata da combinação das ações que tem por objetivo manter ou recolocar um bem em estado de plena utilização, devendo o termo "manutenção" ser entendido de maneira mais abrangente, diante da realidade fática do caso (fl. 421);*
>
> *(iv) A atividade "construção" é gênero que compreende "edificação", "demolição", "reforma", "reconstrução", "reparação", "pintura", "colocação de vidros e esquadrias", em bens imóveis. Atividades compreendidas pela recorrente nos contratos que originaram o Auto de Infração;*
>
> *(v) O fato de necessitar de ART não é, por si só, razão para considerar como atividade de prestação de serviços de engenharia, pois necessita de ART para execução de obra de construção civil, por ser considerada "engenharia civil";*
>
> *(vi) E que a prestação de serviços foi realizada com o emprego de materiais, não importando a quantidade, pois basta ter o emprego de materiais para que a presunção seja de 8% para IRPJ e 12% para CSLL.*

Ao julgar o recurso, a Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção do CARF proferiu o Acórdão nº 1302-001.200, de 9 de outubro de 2013, cujas ementa e decisão transcrevo, respectivamente:

> *ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ*
>
> *Exercício: 2007, 2008*
>
> *LUCRO PRESUMIDO. ALÍQUOTA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. COMPROVAÇÃO DA ATIVIDADE.*
>
> *A alíquota aplicável para apuração do lucro presumido das empresas prestadoras de serviços equivalentes ao de construção civil por empreitada com o emprego de materiais é de 8% para o IRPJ.*
>
> *Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.*
>
> *Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto proferidos pelo Relator.*

Inconformado, o contribuinte apresenta recurso especial por divergência, argumentando, em síntese, o que já arrazoara em seu recurso voluntário, acima transcrito, excetuado o que consta do número *(v)*.

O recurso especial foi admitido pela presidente da Terceira Câmara da Primeira Seção do CARF.

Devidamente cientificada, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, a seguir resumidas:

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

b) que, como bem observou o acórdão recorrido, 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; e

c) que deve ser negado provimento ao recurso especial, mantendo-se o acórdão proferido pela e. Turma *a quo*, por seus próprios e jurídicos fundamentos.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão - Relator

O recurso é tempestivo, entendo que a divergência restou comprovada e, por isso, conheço do especial.

A matéria posta à apreciação desta Câmara Superior refere-se à determinação do percentual de presunção do lucro presumido (IRPJ) no que se relaciona às atividades da recorrente, se de 8% (oito por cento), como atividades de construção civil, ou se de 32% (trinta e dois por cento), como atividades de prestação de serviços em geral.

A questão básica gira em saber se a recorrente estaria praticando, ou não, a atividade de construção civil e, naquela primeira hipótese, se estaria havendo, ou não, o fornecimento, pelo empreiteiro, de todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra.

Entendo que o que distingue a **atividade de construção civil** de outras atividades de prestação de serviços em geral é o fato de, aquela, envolver a **produção** de uma obra que se incorpora permanentemente ao solo.[1]

Não se trata, no caso, de **fixação** de um bem já construído ao solo; mas de se proceder à sua própria edificação nele. Também não se trata de **montagem** de um bem no solo, o qual, para sua retirada, pode vir a ser desmontado a qualquer tempo; mas de se erigir uma obra no solo, a qual, para sua remoção, somente pode vir a ser derrubada, demolida ou desmantelada.

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

[1] Cf. BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na lei. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 268: "por serviços de construção civil entende-se a atividade de execução material dos projetos de engenharia (aspecto dinâmico), tendo por finalidade (aspecto estático) a produção de uma obra que se incorpora ao solo."

No presente caso, está-se diante de contrato "*para serviço de manutenção do conjunto conversor durante a parada geral programada da unidade de craqueamento (U-0003) em 2007*" - **Contrato nº 0800.0000636.07.2** (e-fls. 94, grifei).

Trata-se de contrato prevendo, expressamente, **serviços de manutenção em equipamento petrolífero**, a saber: conjunto conversor de unidade de craqueamento.

Não se trata, portanto, **de atividade de construção civil**.

À mesma conclusão, aliás, chegou a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), como segue (e-fls. 399, destaque do original):

> *Analisando as cópias do razão contábil da contribuinte, às fls. 358/360 e 385, seguidos de notas fiscais de fornecedores, às fls. 361/384 e 386, observa-se que os materiais empregados são quase totalmente ligados a atividades de soldagem: varetas e eletrodos de solda, gás oxigênio industrial, gás argônio, gás acetileno e material de pintura. Ou seja,* ***mesmo o material empregado pela impugnante indica que a atividade era de manutenção****.*
>
> *Sobejam no contrato e seus anexos referências a atividades de manutenção, e não de construção civil, como quer a contribuinte. Praticamente todas as descrições do Anexo 1 e do Anexo 1A são de atividades de manutenção, pois até mesmo quando é citado o canteiro de obras, as expressões usadas são de instalação (fl. 295) e adaptação (fl. 296), pois o prédio é cedido pela REFAP.*

Do mesmo modo, assim concluiu a decisão recorrida (e-fls. 449):

> *A recorrente, ao se referir a tais manutenções, enquadrou-as como sendo manutenções em bens imóveis (fls. 422/429), pelo fato de serem estruturas ligadas ao solo, ou seja, caracterizou tais manutenções como sendo reforma em imóveis.*
>
> *O fato é que tais manutenções são realizadas em instalações industriais, máquinas e equipamentos. Não se tratam de reformas com materiais que se incorporam à estrutura, pois as estruturas onde são prestados os serviços realizam processos de transformação de energia para a realização de atividades, como, por exemplo, a unidade de Craqueamento, onde são realizados tratamentos químicos envolvendo quebras de moléculas de carbono. Dessa maneira, não há que se falar em reforma de bens imóveis, mas sim manutenção de instalações industriais, máquinas e equipamentos.*

Ainda que se tratasse, no caso, **de atividade de construção civil**, há uma última condição a ser cumprida para possibilitar a adoção do percentual de presunção de 8% (oito por cento) do lucro presumido (IRPJ).

É que, de conformidade com a Instrução Normativa SRF nº 480, de 15 de dezembro de 2004, que "*dispõe sobre a retenção de tributos e contribuições nos pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas que menciona a outras pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens e serviços*", em seu art. 1º, § 7º, inciso II, entende-se por "*construção por empreitada com emprego de materiais*":

> *a contratação por empreitada de construção civil, na modalidade total, fornecendo o empreiteiro todos os materiais*

> *indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra.*

Assim, não fornecendo o empreiteiro "*todos os materiais indispensáveis à sua execução*", tratar-se-ia, no caso, simplesmente, de "*serviços prestados com emprego de materiais*", ou seja (art. 1º, § 7º, inciso I):

> *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.*

No presente caso, observo que é responsabilidade da recorrente e da REFAP, conforme **Contrato nº 0800.0000636.07.2** (e-fls. 94, 97 e 98, destaquei):

> *CLÁUSULA SEGUNDA – OBRIGAÇÕES DA **CONTRATADA***
>
> *[...].*
>
> *2.4 – Quanto a materiais, equipamentos, máquinas, veículos, ferramentas e instalações:*
>
> *2.4.1 - Fornecer os materiais, equipamentos, máquinas, veículos e ferramentas, necessários à execução de todos os serviços, conforme definido no Anexo nº 1A deste Contrato.*
>
> *2.4.2 – Responsabilizar-se pela correta utilização, guarda e conservação dos **materiais**, equipamentos, ferramentas, máquinas, veículos e instalações **fornecidos pela REFAP S.A.**, bem como ressarcir eventuais extravios, danos ou depreciações não relacionadas com a execução do presente Contrato.*
>
> *[...].*
>
> *CLÁUSULA TERCEIRA – OBRIGAÇÕES DA **REFAP S.A.***
>
> *[...].*
>
> *3.8 – **Fornecer** e transportar, quando for o caso, os **materiais**, os equipamentos e as ferramentas relacionadas no Anexo nº 1A deste Contrato.*

Consta do **Anexo 1A- Condições Gerais** (e-fls. 328, negritei):

> *8 FORNECIMENTO PELA **REFAP***
>
> ***A REFAP S.A. fornecerá**:*
>
> *[...].*
>
> *e) Os **materiais a serem instalados ou substituídos através deste Contrato,** exceto os materiais de consumo e os citados como de fornecimento da CONTRATADA.*
>
> *f) refratários anti-erosivos classe "A".*
>
> *g) Juntas para flanges e BV'S (definitivas e provisórias).*
>
> *h) Raquetes ou material para corte (neste caso a confecção da raquete será paga por Hh).*
>
> *[...].*

Existindo, pois, materiais que **serão fornecidos pela REFAP**, e não pela recorrente, tenho como **não cumprida** essa condição de fornecimento, pelo empreiteiro, de todos os materiais indispensáveis à sua execução.

Esclareço, por oportuno, que, embora a Instrução Normativa SRF nº 480, de 2004, se refira à "*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*", suas disposições:

> *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,*

quanto aos "*serviços de construção por empreitada com emprego de materiais, de que trata o inciso II do art 1º*", conforme nova redação dada ao art. 32 daquela Instrução Normativa pelo art. 1º da Instrução Normativa SRF nº 539, de 25 de abril de 2005.

Como a recorrente, em seu arrazoado, se socorre do "Perguntas e Respostas - Pessoa Jurídica", publicação editada pela Receita Federal, transcrevo a pergunta correspondente àquela por ela citada, do PIR - 2002 (e-fls. 484, subitem 5.3.9), mas já relativa aos períodos autuados (PIR – 2007, grifei):

> *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**.
>
> [...].
>
> ***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.*

Destaco, por fim, que as referências feitas pela recorrente ao Ato Declaratório Normativo (Cosit) nº 30, de 1999, e ao Ato Declaratório Normativo (Cosit) nº 6, de 1997, são **impertinentes**, uma vez que, aquele, se refere ao **Simples Federal** ("*vedação ao exercício da opção pelo SIMPLES, aplicável à atividade de construção de imóveis*"), e, este, ao **lucro real** ("*percentual a ser aplicado sobre a receita bruta para determinação da base de cálculo do imposto de renda mensal*"), mas não ao **lucro presumido**, como é o presente caso.

De todo modo, a se adotar subsidiariamente a legislação do **Simples Federal**, é certo que **serviços de manutenção em equipamentos petrolíferos** — como é o presente caso —, não se confundem com **atividades de construção de imóveis**, nem mesmo com **serviços de engenharia**, conforme **Súmula CARF nº 57** (grifei):

> ***A prestação de serviços de manutenção****, assistência técnica, instalação ou reparos* ***em*** *máquinas e* ***equipamentos****, bem como os serviços de usinagem, solda, tratamento e revestimento de metais,* ***não se equiparam a serviços profissionais prestados por engenheiros*** *e não impedem o ingresso ou a permanência da pessoa jurídica no SIMPLES Federal.*

Do exposto, voto por **negar provimento** ao recurso especial do contribuinte.

(assinado digitalmente)
Marcos Aurélio Pereira Valadão