



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

Processo n° 11080.723645/2012-30
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1102-001.108 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de maio de 2014
Matéria LUCRO PRESUMIDO - CONSTRUÇÃO CIVIL/EMPREITADA
Recorrente ESTRUTURAL SERVIÇOS INDUSTRIAIS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2007, 2008

LUCRO PRESUMIDO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM GERAL. COM EMPREGO DE MATERIAIS. COEFICIENTE.

As prestadoras de serviços em geral, com ou sem fornecimento de materiais na execução dos serviços, estão obrigadas a aplicar o coeficiente de 32% sobre a receita bruta auferida para a apuração do Lucro Presumido, pelos serviços não caracterizarem prestação de serviço típico de construção civil, e pela empresa não ser especificamente deste ramo. Somente as obras de construção civil, com emprego de materiais, sem repasse de seus custos, realizadas na modalidade de empreitada são suscetíveis da utilização do coeficiente de 8% para a apuração do Lucro Presumido.

LUCRO PRESUMIDO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM GERAL. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DO RAMO DA CONSTRUÇÃO CIVIL. COEFICIENTE. DISSOCIAÇÃO DAS RECEITAS.

Sem o contribuinte promover a devida dissociação de receitas oriundas da prestação de serviços atividades gerais daquelas que provém dos serviços considerados auxiliares do ramo de construção civil, mantém-se o lançamento tributário efetuado pela consideração do maior coeficiente para a apuração do lucro, no caso 32%, aplicável à prestação de serviços de atividades gerais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Por maioria de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator. Vencido o conselheiro Francisco Alexandre dos Santos Linhares, que dava provimento ao recurso.

João Otávio Oppermam Thomé - Presidente.

(assinado digitalmente)

João Carlos de Figueiredo Neto - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: João Otávio Oppermam Thomé, José Evande Carvalho Araújo, Ricardo Marozzi Gregório, Francisco Alexandre dos Santos Linhares, João Carlos de Figueiredo Neto e Antonio Carlos Guidoni Filho.

Relatório

Adoto trechos dos minuciosos relatório e voto do Acórdão nº 10-41.166/12, e-fls. 386 a 402, exarado pela Quinta Turma de Julgamento da DRJ em Porto Alegre/RS, ora recorrido, para esclarecer os fatos:

“O processo trata de impugnação a auto de infração (AI) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), às fls . 211/223, relativo a fatos geradores havidos nos terceiro e quarto trimestres de 2007 e nos primeiro, e segundo trimestres de 2008; o lançamento foi no valor originário de R\$ 240.043,95, que acrescido de multa de ofício e juros moratórios, calculados até março de 2012, montaram a R\$ 523.050,36. O lançamento foi contra a contribuinte como sócia ostensiva na Sociedade em Conta de Participação (SCP) com a empresa BG Engenharia Ltda.

(...)

A infração apurada pela agente fiscal foi a aplicação incorreta do percentual de determinação do lucro presumido de 12% sobre as receitas tributáveis auferidas na atividade de serviços em geral, quando o correto seria de 32%, o que acarretou valores declarados e recolhidos a menor de CSLL pela contribuinte. O enquadramento legal dessa infração foi definido no AI em relação ao período de ocorrência dos fatos geradores.

O relatório da ação fiscal (RAF, às fls. 193/210) informou que a contribuinte alegava realizar reformas em bens imóveis (tanques de armazenamento, caldeiras, conversores, esferas e torres, bens estes que são fixados ao solo), em virtude do desgaste decorrente de uso e, por força dos contratos, aplicava materiais na realização de seus trabalhos. Assim, a impugnante entendia que poderia adotar como coeficiente de presunção da base de cálculo da IRPJ o percentual de 8%, e para a CSLL de 12%; para tanto, invocava também entendimento expresso pela RFB através do Ato Declaratório Normativo Cosit nº 30/1999 (ADN Cosit 30/99).”

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

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

Os serviços prestados pela contribuinte decorreram de diversos contratos, alguns deles na condição de sócia ostensiva em Sociedades em Conta de Participação (SCP). Das cópias dos contratos correspondentes aos serviços, a agente fiscal extraiu os seguintes:

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

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

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

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

[...]

Impugnação

A contribuinte inicia seu arrazoado com a síntese dos fatos que levaram ao lançamento. Naquele ponto, salienta que as atividades por ela desenvolvidas, que originaram as diferenças de IRPJ lançadas, eram de manutenção no sistema do conjunto conversor nas paradas de manutenção prestados para a empresa Petróleo Brasileiro S/A - Petrobrás, objeto do contrato nº 8000.0000636.07.2. Tais serviços foram executados por ela, individualmente, bem como através da SCP com a empresa BG Engenharia Ltda..

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

Anexa como conjunto probatório os documentos:

- a) *Instrumento de Contrato n. 8000.0000636.07.2 (firmado com a REFAP S/A), e seu Anexo I e I A (Docs. 3 e 4);*
- b) *resumo (descrição) dos serviços prestados pela impugnante junto à refinaria de Canoas/RS (Doc.5);*
- c) *fotografias dos bens nos quais os serviços foram realizados (Doc. 6);*
- d) *Notas Fiscais/Fatura de Prestação de Serviços e Relatórios de Medição que lhes dão suporte (Doc. 7);*
- e) *Notas Fiscais dos Materiais utilizados na prestação (amostragem), tudo extraído do respectivo contrato (Doc. 8).*

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

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

a) os serviços de montagem, reparação, pintura e manutenção de caldeiras, sistemas conversores, tubulações, reatores e outras estruturas da empresa contratante (REFAP S/A), 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 REFAP S/A, abrangem **manutenção em sistemas conversores, montagem e desmontagem de andaimes, caldeiraria, tubulação e soldas, pintura, instalações elétricas, reforma em concretos isolantes substituição de tubos, tijolos e outros componentes, 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 7. 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 COSITn. 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 (REFAP S/A), 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 (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 é 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).

Voto

A questão central do presente processo está em saber se os serviços prestados pela contribuinte eram de construção civil com fornecimento de material, ou serviços em geral; no primeiro caso, a alíquota de presunção do lucro para a CSLL seria de 12%, no segundo, 32%.

A contribuinte afirma que a atividade contratada era de prestação de serviços de construção civil, pois foi obra de grande vulto, exercida em bases de sustentação presas ao solo, sobre bem imóvel e, além disso, com fornecimento de materiais. Outrossim, a exigência de ART para execução da obra atinge tanto atividades de engenharia mecânica como as de construção civil. Construção civil seria o gênero de atividades que abrangeriam: demolição, reforma, reconstrução, reparação, pintura, colocação de vidros e esquadrias. No entendimento da impugnante, atos normativos da própria RFB embasariam o entendimento por ela esposado, dando também suporte à retenção na fonte realizada pela contratante dos serviços.

Inicialmente, buscamos as próprias definições dos serviços oferecidos pela contribuinte em seu sítio na internet²:

[...]

Também na página 4 do "Manual de Gestão Integrada de QSMS e Responsabilidade Social" exibido pela empresa no mesmo sítio, encontramos o seguinte texto, tratando do histórico e atuação da empresa:

- Histórico

Fundada em 1992 a Estrutural Serviços Industriais Ltda desenvolve atividades de engenharia, de montagem e de manutenção industrial em indústrias petrolíferas, químicas, petroquímicas, de celulose e papel, siderúrgicas e alimentícias, entre outras.

A Estrutural atua, principalmente, planejando, gerenciando e executando obras de montagem e paradas de manutenção de equipamentos industriais como caldeiras, fornos, permutadores de calor, tanques de armazenamento, esferas, tubulações, reatores, conversores, torres de fracionamento, vasos de pressão e estruturas metálicas. (Grifei.)

(...)

Na sequência, procuramos informações fiscais que indicassem a sua atividade como de empreitada de construção civil. Em seu cadastro e nas DIPJ dos exercícios de 2008 e 2009, ela própria havia informado seu CNAE como sendo: 3314-7-14 *Manutenção e reparação máquinas e equipamentos para a prospecção e extração de petróleo*; novamente, sem menção à construção civil.

No contrato social da empresa, vigente até 20/06/2007, constava como objeto social "a prestação de serviços de manutenção industrial, além da indústria e comércio de equipamentos e a prestação de serviços de engenharia a montagem industrial; a fabricação de produtos de metal, tais como estruturas metálicas e de serralheria". (...)

Além disso, no sítio do Conselho Regional de Engenharia e Agronomia do Rio Grande do Sul (CREA-RS)⁴, acessado em 16/08/2012, consta que a empresa está registrada na área da engenharia mecânica para: prestação de serviços de engenharia, montagem e manutenção industrial; indústria e comércio de equipamentos industriais; fabricação de produtos metálicos, tais como estruturas metálicas e de serralheria.

(...)

O objeto do contrato, disposto em sua cláusula primeira, à fl. 94, é o seguinte:

CLÁUSULA PRIMEIRA - OBJETO

1.1 - O presente Contrato tem por objeto a prestação, pela CONTRATADA, de **serviços de manutenção do conjunto conversor durante a parada geral programada** da unidade de Craqueamento (U-0003) em 2007, de conformidade com os termos e condições nele estipulados e nos Anexo nº 1 Especificação dos Serviços e Anexo I A - Condições Gerais. (Grifei.)

Ou seja, nenhuma das informações fornecidas pela contribuinte em sua divulgação pela internet, nos contratos firmados ou na ART que dava suporte à atividade permitiria concluir pela execução de atividade de construção civil, mas sim de serviços na área de engenharia mecânica ou industrial, a título de manutenção. Analisando as cópias do razão contábil da contribuinte, às fls. 354/356 e 381, seguidos de notas fiscais de fornecedores, às fls. 357/380 e 382, 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 abrasivos. Ou seja, **mesmo o material empregado pela impugnante indica que a atividade era de manutenção.**

Quando a impugnante invoca o ADN 030⁶ de 14/10/1999, não ressalta que aquele ato está a se referir a obras e serviços auxiliares e complementares às atividades da construção civil, vedando a opção pelo Simples a quem exerça estas atividades. Lá não se afirma que tais atividades sejam espécies do gênero construção civil como deseja a contribuinte. O fato de o exercício dessas atividades impedir a opção pelo Simples implica apenas que elas podem ser tributadas pelo IRPJ e pela CSLL na sistemática do lucro real, ou do lucro presumido ou do lucro arbitrado; daí não segue a conclusão de que a elas seja atribuído o percentual de 8% para presunção de receitas na sistemática da apuração pelo lucro presumido.

Para utilizar-se do percentual que deseja, a impugnante se socorre do ADN Cosit n.º 6' de 13/01/1997, que em seu inciso I dispunha que nas atividades de construção por empreitada o percentual a ser aplicado sobre a receita bruta para determinação da base de cálculo do imposto de renda mensal seria de 8% quando houvesse emprego de materiais, em qualquer quantidade. Entretanto, **isso não seria aplicável à tributação pela sistemática do lucro presumido, conforme dispõe o inciso II do mesmo ato.**

Os percentuais para a obtenção da receita para a tributação em comento encontram-se no art. 15 da Lei n.º 9.249 de 26/12/1995, por expressa remissão do art. 25 da Lei n.º 9.430 de 27/12/1996, para apuração trimestral do lucro presumido. Assim, tratando-se de prestação de serviços em geral, a alíquota de presunção do lucro para o IRPJ seria de 32% da receita bruta. No caso da CSLL, a norma aplicável é a do art. 20 da mesma Lei¹, resultando num percentual de 32% da receita bruta.

Quando a contribuinte invoca a aplicação dos percentuais utilizados pela contratante Petrobras para retenção na fonte que equivaleria aos 12% por ela pretendidos, ela se socorre da IN SRF n.º 480 de 15/12/2004.

¹ 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 n.º 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 n.º 10.684, de 2003) (Vide Medida Provisória n.º 232, de 2004) (Vide Lei n.º 11.119, de 2005)

Desde logo, se observa que a finalidade da referida instrução normativa² era regular as retenções na fonte de tributos relativamente a pagamentos realizados por órgãos, autarquias e fundações da administração pública federal para pessoas jurídicas que lhes fornecessem bens ou serviços. Para os serviços em geral, o percentual continuava sendo de 32%; contudo, nos casos de empreitada com emprego de materiais haveria a exceção definida no inciso II do art. 32, incluído pela IN SRF nº 539 de 25/04/2005, com a seguinte redação:

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) (Grifei.)

O § 7º do art. 1º, da IN SRF nº 480/2004, por sua vez, definia: (...)

§ 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. (Grifei.)

Dessarte, *ad argumentandum tantum*, ainda que se pudesse pretender ser a atividade da contribuinte de construção (o que anteriormente já não foi aceito), o inc. II do § 7º acima transcrito faz ressalvas para o caso de construção por empreitada com emprego de materiais: os cálculos de retenção na fonte apenas por exceção alterariam os percentuais previstos no art. 15 da Lei nº 9.249/1995, mas somente para os casos em que houvesse fornecimento pelo empreiteiro **de todos os materiais indispensáveis à execução da construção;** este também não era o caso da contribuinte.

² 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) retorãg, nafonie, c ompostp ^0026 0 Rced4 oa Pmsoa Jurídica (IRPJ), a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (meLa), a C on tseiução parao inãnciãmedtodaEERAndade SoAial (Cofins) e e C ontribuição para o PIS/Pasep em 12/11/2012 por RICARDO MANOEL DE OLIVEIRA BORGES, Assinado digitalmente em 12/11/2012 por NEI SIM

Ocorre que no contrato anteriormente citado, além da existência de inúmeras referências a serviços de manutenção apenas, está também indicada, à fl. 98, como obrigação da REFAP:

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 1 A deste Contrato.** (Grifei.)

(...)

Já na especificação dos serviços do contrato firmado entre a Estrutural (contratada) e a REFAP (contratante), posta no Anexo 1A daquele contrato, no item 8, à fl. 324, encontram-se materiais que deveriam ser fornecidos pela contratante:

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 B V S (definitivas e provisórias).

j) Material de andaimes, seus acessórios e tábuas (montagem e desmontagem por conta da CONTRATADA). (Sublinhei, negritos do original.)

O Anexo 1, por sua vez, continha sob o título "1. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO CONJUNTO CONVERSOR, indicações de fornecimento de materiais por ambas as partes. Ao tratar dos serviços de pré-parada, chamava a atenção no item a), que trata do reator R-301, à fl. 293 :

a) Executar levantamento dimensional no trecho novo da linha do topo do reator (R-301). Documentos de referência: DE-0003-20-MON-0012

Atenção 1: A REFAP S/A adquiriu esta peça, com o refratário anti-erosivo interno instalado.

Atenção 2: A CONTRATADA deverá instalar o isolamento externo durante a parada após a instalação da peça na área. O material de isolamento é de fornecimento da CONTRATADA conforme definido no Anexo 1A - Condições Gerais.

b) Executar levantamento dimensional na nova calota do reator (R-301). Documentos de referência: DE-0003-53-PDF-0Q34; JARAGUÁ-2527-15.

Atenção 1: A REFAP S/A adquiriu esta peça, com o refratário anti-erosivo interno instalado.

Atenção 2: A CONTRATADA deverá instalar o isolamento externo durante a parada após a instalação da peça na área. O material de isolamento (Placas de silicato de cálcio ou perlita expandida de 1") é de fornecimento da CONTRATADA conforme definido no Anexo 1A - Condições Gerais.

c) Executar levantamento dimensional na nova plataforma do topo reator (R-301) fornecida pela REFAP S/A. Documentos de referência: desenho VOGG- 1948-22.

d) Executar levantamento dimensional no novo distribuidor de vapor do topo do reator (R-301) fornecido pela REFAP S/A. Documentos de referência: DE-0003-53-PDF-0033.

e) Executar levantamento dimensional nos novos ciclones do reator (R-301) Documentos de referência: desenhos EMTROL-CL-851-1; EMTROL-CL-851-2; EMTROL-CL-851-3; EMTROL-CL-851-4; EMTROL-CL-851-5; EMTROL-CL-851-6.

Atenção 1: A REFAP S/A adquiriu estas peças, com o refratário anti-erosivo aplicado.

f) Executar levantamento dimensional no " T " do riser, parte interna do reator (R-301) e aplicar o refratário anti-erosivo classe "B". Documentos de referência: DE-0003-53-PDF-0021.

Atenção 1: A REFAP S/A adquiriu a peça com a ancoragem (malha hexagonal) instalada. A CONTRATADA deverá fornecer e instalar o refratário anti-erosivo classe " B " em pré-parada.

g) Executar levantamento dimensional no nova BV de 20" a ser instalado na linha de topo do reator na região próximo a T-301. Peça fornecida pela REFAP S/A. Documentos de referência: DE-0003-20-PDF-0063.(...)

(Grifei.)

Outros itens à fl. 294 (regenerador R-303 e acessórios do conversor) trazem referências de mesma natureza quanto ao fornecimento de peças e partes pela REFAP.

Ao tratar da execução dos serviços de parada, no mesmo Anexo 1, novamente se encontra referências aos materiais fornecidos pela REFAP, como nos casos abaixo:

fl. 297

l) Remover isolamento no ponto de corte da linha de topo do reator, cortar e remover trecho, conforme item 1.5 da ZR-644343, substituir por novo trecho fornecido pela REFAP S/A.

p) Remover trecho do riser internamente ao reator, identificado como "T" do riser, e instalar novo "T" fornecido pela REFAP S/A , item 1.8 da ZR-1094867.(...)

fl. 299 (...)

q) Trocar integralmente o pipe-grid conforme item 1.1 da ZR-644266. Desenho de referência DE-0003-53-PDF-0001.

Atenção 1: O novo pipe-grid será fornecido pela REFAP S/A em 5 peças, conforme desenho pipe-grid montagem.gif em anexo.

Atenção 2: Nas regiões da solda de campo, após tratamento térmico a CONTRATADA deverá fornecer e instalar o refratário (Denso anti-erosivo classe B) para cobrir a região, conforme DE-0003-67-PDF-0001.

s) Substituir os ciclones do 1º e 2º estágios, por novos fornecidos pela REFAP S/A.

t) Substituir integralmente a câmara plena, inclusive o anel de sustentação em aço carbono, por nova fornecida pela REFAP S/A (...)

fl. 300

(...)

a) Substituir curva mitre da chaminé por nova fornecida pela REFAP S/A.(...)

d) Substituir a JE-301 pela reserva recuperada pela REFAP S/A, conforme ZR-1093492.

e) Substituir a JE-302 pela reserva recuperada pela REFAP S/A, conforme ZR-1093568.(...)

g) Substituir a JE-303 pela reserva recuperada pela REFAP S/A, conforme ZR-1093571.(...)

i) Substituir a JE-304 por nova fornecida pela REFAP S/A, conforme ZR-644341. Sua instalação é conforme DE-0003-20-PDF-0048.(...)

fl. 301

(...)

s) Substituir válvula por nova fornecida pela REFAP S/A. Para instalação da nova válvula que passará a ser soldada, deverão ser removidos os flanges na curva da linha de gás de combustão e do topo do V-303. Desenho DE-0003-20-PDF-0044.(...)

dd) Substituir os 4 dispersores de carga por novos fornecidos pela REFAP S/A, item 1.7 da ZR-1094867.(...)

(Grifei.)

Caberia ainda ressaltar que dentro da manutenção proposta, além dos consumíveis, o contrato e seus anexos referem-se principalmente ao fornecimento de refratários por parte da ESTRUTURAL, como se vê salientado na fl. 303:

2. SERVIÇOS DE REFRATÁRIO

Este item se aplica nos casos de substituição de refratários ou de remoções necessárias para execução de serviços na chapa de base. A área a ser substituída será definida pela FISCALIZAÇÃO da REFAP S/A.

O fornecimento dos refratários isolantes e semi-isolantes e a instalação da ancoragem, são de responsabilidade da CONTRATADA e devem estar incluído no valor do serviço.

O refratário anti-erosivo classe "A" será de fornecimento da REFAP S/A.
(Grifos do original)

Fica também ali explicitado que os materiais necessários à execução dos serviços **que pudessem ser incorporados no imóvel** eram também de responsabilidade da REFAP, sendo o fornecimento destes pela impugnante exceção e não regra. Isso é mais demonstrativo de que a atividade da contribuinte era de prestar serviço e não de realizar obra de construção civil com o fornecimento total de materiais.

Como anteriormente demonstrado, os materiais cujas notas fiscais fazem parte deste processo são eminentemente materiais de consumo na atividade de manutenção. Parte dos materiais que se incorporariam às instalações não seriam fornecidos pela impugnante na empreitada, mas pela contratante. Assim, ainda que a atividade da contribuinte não fosse de manutenção (o que, repetimos, acima já foi contraditado), ela nem mesmo atenderia o requisito da IN SRF 480/2004, por ela própria invocado, para que pudesse se valer do percentual de 12%, pois **não forneceu todos os materiais indispensáveis à construção.**

Dessa forma, para nós, relativamente ao contrato sob análise, fica claro que a contribuinte, não exerceu atividade de construção civil, seja pela inexistência de qualificação para tanto ou seja pelo serviço que foi com ela contratado. Outrossim, ainda que tenha pretendido exercer atividade de empreitada de construção civil, a impugnante não atenderia aos requisitos normativos do fornecimento da totalidade dos materiais para que os percentuais de tributação fossem de 8% e 12% de IRPJ e CSLL, respectivamente.

(...)"

(grifos no original)

A empresa apresentou o Recurso Voluntário, em 06 de dezembro de 2012, às e-fls. 407 a 436, de forma tempestiva (AR às e-fls 406, 26/11/12), reiterando os termos da impugnação, discordando veemente do decidido. Reitera que os serviços realizados são de construção civil, nos termos das leis cíveis, e que a legislação tributária não impõe que todos os materiais sejam fornecidos pela prestadora de serviços para poder utilizar o coeficiente de 12%, mas admite o fornecimento em qualquer quantidade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro João Carlos de Figueiredo Neto,

Conheço do recurso interposto, por tempestivo.

Cuida o presente litígio de estabelecer-se se a recorrente faz jus à aplicação do coeficiente de 12% na apuração do Lucro Presumido, para calcular a CSLL, como prática, ou deve ser aplicado o coeficiente de 32%, bem como, necessariamente, decidir-se se as atividades realizadas pela empresa são inerentes à construção civil, em sua modalidade total, com o emprego de todo o material por sua conta, ou não.

A empresa se qualifica como prestadora de serviços no ramo da construção civil e por esta razão entende estar correto o coeficiente de 12% (CSLL).

Não custa re-transcrever os artigos pertinentes à forma de apuração do Lucro Presumido – RIR/99:

“Art. 516. A pessoa jurídica cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a vinte e quatro milhões de reais, ou a dois milhões de reais multiplicado pelo número de meses de atividade no ano-calendário anterior, quando inferior a doze meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido (Lei n.º 9.718, de 1998, art. 13).

(...)

Art. 518. A base de cálculo do imposto e do adicional (541 e 542), em cada trimestre, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida no período de apuração, observado o que dispõe o § 7º do art. 240 e demais disposições deste Subtítulo (Lei n.º 9.249, de 1995, art. 15, e Lei n.º 9.430, de 1996, arts. 1º e 25, e inciso I).

Dispõe o artigo 519:

Art. 519. Para efeitos do disposto no artigo anterior, considera-se receita bruta a definida no art. 224 e seu parágrafo único.

§ 1º - Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de (Lei n.º 9.249, de 1995, art. 15, § 1º):

[...]

III - trinta e dois por cento, para as atividades de:

prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares;

[...]

§ 3º - No caso de atividades diversificadas, será aplicado o percentual correspondente a cada atividade (Lei n.º 9.249, de 1995, art. 15, § 2º).

Conceito legal tributário de “receita bruta”:

Art. 224. 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 (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 31).

Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 31, parágrafo único).”

Esta é a legislação básica que rege o regime de tributação de apuração do Lucro Presumido.

Primeiramente cabe avaliar se os reparos efetuados pela recorrente, de natureza notoriamente de manutenção na área de engenharia industrial, consoante contrato sob análise, são ou não considerados vinculados a obras de construção civil.

Bem destacado no voto recorrido que os serviços prestados pela empresa, no caso sob análise, são preponderantemente de manutenção de conjuntos conversores, execução de levantamentos dimensionais, aplicação de refratários em reatores e outros, que se pode sintetizar nos serviços oferecidos e propagados em seu site³

“Planejamento, gerenciamento e manutenção de equipamentos como: Vasos, Esferas, Reatores, Permutadores de Calor, Air Coolers, Torres, Fornos e Caldeiras, incluindo principalmente atividades de caldeiraria, soldagem, pintura, isolamento térmico e aplicação de refratários, inspeção de integridade física, hidrojateamento, usinagem de campo, retubagem parcial ou total de feixes de permutadores ou air coolers, testes hidrostáticos, ensaios não-destrutivos, montagem de andaimes, entre outras”.

Verifica-se que algumas atividades podem ser consideradas auxiliares da construção civil (na espécie “benfeitorias agregadas a bens imóveis”), mas outras não podem ser assim consideradas, tais como a execução de levantamentos dimensionais (medições), inspeções, soldagens, substituição de peças fornecidas pela contratante dos serviços, montagens de andaimes (também fornecidos pela contratante), instalação de ancoragem, por exemplo.

Daí a relevância do §3º do artigo 519 do RIR/99 acima reproduzido:

§ 3º - No caso de atividades diversificadas, será aplicado o percentual correspondente a cada atividade (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, § 2º).

O ônus é do contribuinte em dissociar as receitas quando auferidas de atividades diversas, pela natureza imperativa da norma tributária que define os coeficientes e por estarem as receitas, no presente caso, vinculadas a um só contrato. Não compete à fiscalização, ao analisar casos em que contratos são firmados com diversas espécies de prestações de serviços, definir o preço de cada serviço, para aplicar corretamente o percentual definido para os serviços que possam ser considerados como do ramo da construção civil (sujeitos a 8%) daqueles que se enquadram no conceito de prestação de serviços gerais (32%).

Dispõe o parágrafo único do artigo 529 do RIR/99:

Art. 528. (...)

Parágrafo único. No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com base no lucro presumido, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a

receita omitida, esta será adicionada àquela que corresponder o percentual mais elevado (Lei nº 9.249, de 1995, art. 24, § 1º).

Mas a questão não se esgota neste tópico. Ainda que a fiscalizada houvesse dissociado corretamente as receitas, há ainda o debate sobre o conceito de empreitada total; se necessário ou não o fornecimento total de materiais que não sejam aqueles consumidos na obra.

Novamente o contrato analisado é claro ao demonstrar que, dependendo da prestação do serviço, compete à contratante ou à contratada fornecer o material. Por exemplo, *refratários anti-erosivos “A”* são fornecidos pela “REFAP S/A” (contratante), enquanto *o fornecimento dos refratários isolantes e semi-isolantes (...) são de responsabilidade da CONTRATADA e devem ser incluídos no valor do serviço* (com exceção dos refratários classe A, anti-erosivos).

Pela redação do artigo 1º, §7º, inciso II da Instrução Normativa SRF nº 480/04, depreende-se que o conceito de construção civil, na modalidade total, o empreiteiro fornece todos os materiais indispensáveis à sua execução sendo incorporados à obra, o que não inclui os instrumentos de trabalho e materiais utilizados nesta execução (§9º):

[...]

§ 7º Para os fins desta Instrução Normativa considera-se:

[...]

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.

[...]

§ 9º Para efeito do inciso II do § 7º não serão considerados como materiais incorporados à obra, os instrumentos de trabalho utilizados e os materiais consumidos na execução da obra.

O Ato Declaratório Normativo nº 06, de 1997⁴, que versa sobre o percentual a ser aplicado sobre a receita bruta para determinação da base de cálculo do imposto de renda mensal na atividade de construção por empreitada, declara:

“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:

⁴ 019 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.

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.

No inciso II deste ADN, foi ressalvado:

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

Concluo que há certa contradição entre as orientações inseridas na Instrução Normativa RFB nº 971/09 e as disposições do ADN retro transcrito (cujos termos estão publicados no "Perguntas e Respostas" – DIPJ/11), e na IN SRF nº 480/04, no tocante ao conceito sobre obra de construção civil na modalidade total. Suponho que a necessidade da pessoa jurídica optar pela apuração do lucro na forma real é justamente promover na contabilidade a dissociação das receitas, consoante serviço prestado. Entendo que o ADN nº 06/97 não pode ser invocado pelas pessoas jurídicas que optam pelo Lucro Presumido.

Destarte, no entendimento ora tecido, em razão da diversidade das atividades realizadas pela recorrente, descritas no contrato sob análise, sem a devida dissociação realizada pela recorrente em sua contabilidade, ou especificada no próprio contrato, das receitas sujeitas à aplicação do coeficiente de 8% (atividades do ramo da construção civil por benfeitorias agregadas a bens imóveis), daquelas sujeitas a 32% (prestação de serviços gerais), devem ser mantidos os lançamentos tributários.

Voto em negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

João Carlos de Figueiredo Neto