



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

Processo n° 11080.723646/2012-84
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1302-001.201 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de outubro de 2013
Matéria Normas Gerais de Direito Tributário
Recorrente ESTRUTURAL SERVIÇOS INDUSTRIAIS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2007, 2008

LUCRO PRESUMIDO. ALÍQUOTA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. NÃO COMPROVAÇÃO DA ATIVIDADE

A alíquota aplicável para apuração do lucro presumido das empresas prestadoras de serviços de manutenção em máquinas/equipamentos é de 32% para 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.

(assinado digitalmente)

ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR - Presidente.

(assinado digitalmente)

MARCIO RODRIGO FRIZZO - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR (Presidente), EDUARDO DE ANDRADE, CRISTIANE SILVA COSTA, MARCIO RODRIGO FRIZZO, WALDIR VEIGA ROCHA, LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO, GUILHERME POLLASTRI GOMES DA SILVA.

Relatório

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\$ 1.169.416,10), acrescido de Juros (R\$ 430.954,74) e Multa (R\$ 877.062,08), totalizando o montante total do crédito apurado em R\$ 2.477.432,92 (fls. 212/228).

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. 194/211):

(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. 199);

(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 (fl. 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 1400.0035600.07.2 (BG Engenharia Ltda.). A Recorrente, na condição de sócia ostensiva, é a responsável pelos tributos devidos (fls. 205/211);

Encerrada a fiscalização, a recorrente teve ciência do auto de infração em 30/03/2012 (fl. 227). Na sequência, apresentou impugnação em 27/04/2012 (fl. 230), a qual foi julgada totalmente improcedente, nos termos da ementa do acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ) que adiante segue transcrito (fl. 360):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

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

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

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

COMPROVAÇÃO DO EMPREGO DE TODOS OS MATERIAIS INDISPENSÁVEIS.

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

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Intimada da decisão supratranscrita em 26/11/2012 (fls. 375/378), a recorrente apresentou, então, recurso voluntário (fls. 379/408), 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. 386), abrangidos como serviços relacionados à construção civil;
- (ii) Que os serviços realizados constituem-se obras de grande vulto, executadas em bens imóveis construídas sobre bases de sustentação incorporadas ao solo, caracterizando-se, portanto, como prestação de serviços de construção civil (fl. 387);
- (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. 389);

(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;

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcio Rodrigo Frizzo.

O recurso voluntário interposto é tempestivo e apresenta todos os requisitos de admissibilidade, então dele conheço.

1. Do conceito de empreitada de construção civil com fornecimento de materiais

O fato central da discussão do presente recurso está na determinação do percentual de presunção do lucro para o IRPJ incidente sobre a prestação de serviços da recorrente, que afirma exercer atividades ligadas à construção civil com emprego de materiais, enquanto o cerne da autuação aponta que tais operações são enquadradas como prestação de serviços em geral.

As atividades relacionadas com a construção civil com emprego de materiais são sujeitas a aplicação do percentual de 8% sobre a base de cálculo, enquanto na prestação de serviços em geral, a alíquota aplicada na presunção do lucro é de 32%.

A recorrente trouxe em seus argumentos que realizava obras de grande vulto e, para tanto, envolvia tanto serviços relacionados à engenharia mecânica, quanto serviços de construção civil.

Inicialmente, cumpre verificar se as atividades exercidas pela recorrente por força dos contratos de prestação de serviços em análise podem ser consideradas como “construção civil”.

Em análise do contrato realizado entre a prestadora (recorrente) e a tomadora dos serviços, vê-se que seu objeto era a realização de **manutenções**, conforme descrito a seguir (fl. 277):

1.1 – O presente Contrato tem por objeto a prestação, pela CONTRATADA, de serviços de manutenção de parada programada na unidade de recuperação de enxofre (URE), UMTBE, GV-5602 e periféricos da U-5600, no âmbito da Refinaria Presidente Getúlio Vargas – REPAR, em Araucária – PR, de conformidade com os termos e condições nele estipulados e no Anexo 1 – Especificação dos Serviços.

Além disso, não foram encontrados serviços suficientes e preponderantes relacionados à construção civil no Anexo 1 – Especificação dos Serviços (fls. 296/331), constatando-se, definitivamente, que os serviços contratados se tratavam de serviços destinados à manutenção de estruturas, bem como identificado à fl. 332, no resumo dos serviços, aos quais se analisa trechos do Anexo 1, adiante.

Conforme se vê à fl. 297, os materiais fornecidos pela recorrente são retirados após a prestação dos serviços de manutenção, consoante consta em contrato, conforme abaixo:

*Fornecer a quantidade de 15.000 metros lineares de material de andaime conforme características identificadas na tabela abaixo e executar a montagem e **desmontagem** de andaimes a partir de tubos, braçadeiras, luvas, escadas de acesso, sapatas, placas de sinalização e rodapés, para o período de pré-parada, parada e pós-parada das unidades GV-5602 (gerador de vapor); UMTBE (Unidade Metilitercbutiléter); URE (Unidade de Recuperação de Enxofre), que são o escopo da Parada Programada na UN-Repar. (grifo não original)*

Salvo pontuais exceções, os contratos previam que o tomador dos serviços forneceria os materiais que se incorporariam de fato à estrutura, conforme fl. 304, adiante:

*Após a execução do ensaio ÍRIS, será definida a necessidade ou não da retubulação do feixe deste permutador de calor. Caso necessário, a CONTRATADA deverá efetuar a retubulação do feixe, com reaproveitamento das chicanas, tirantes e espelhos, **os tubos serão fornecidos pela PETROBRÁS**. (grifo não original)*

De outro lado, a recorrida é responsável principalmente por materiais relacionados à testes e acessos aos serviços, conforme exemplo descrito na fl. 309 e fl. 328, nesta ordem abaixo:

Efetuar teste hidrostático com pressão de 4,50kgf/cm². Todos os recursos necessários à completa execução dos trabalhos deverão ser fornecidos pela CONTRATADA. (...) A CONTRATADA deverá fornecer todos os gases (acetileno, oxigênio e argônio) com as respectivas garrafas, necessários à execução dos serviços;

Ainda, resta claro, contratualmente, que os materiais diversos fornecidos pela recorrente referem-se à manutenção, sendo itens que se incorporam por conta da tomadora de serviços (Petrobrás), conforme fl. 328:

Fornecer todo o material de consumo geral, tais como: Estopa, solvente, graxas, lixas, trapos, discos abrasivos, lâmpadas de 110V e 24V, fusíveis, escovas de aço, lonas plásticas ou encerados, conectores, resistências, madeirit, coberturas, etc, exceto os materiais previstos como fornecimento da Petrobrás;

E mais. Os serviços de pintura, que podem tratados como prestação de serviços de construção civil (considerados como reforma), eram realizados pela recorrente. Contudo, cabia à tomadora dos serviços o fornecimento dos materiais que se incorporam à obra, conforme estipulação de fl. 323:

*Para atendimento aos serviços de manutenção de pintura, a CONTRATADA deverá manter uma equipe de 01 supervisor e 4 pintores em turno diurno durante a execução dos serviços de pré-parada, parada e pós parada. Devendo esta equipe realizar trabalhos de preparação de superfície para pintura e aplicação de tinta de fundo e acabamento conforme definição da Fiscalização e recomendação do Setor de Inspeção de Equipamentos. **Materiais de aplicação, como tintas e solventes, são de fornecimento da Petrobrás**, os demais materiais de consumo e equipamentos necessários à execução dos trabalhos deverão ser fornecidos pela CONTRATADA. Entende-se por*

material de consumo: solvente para limpeza, pincéis, trinchas, rolos, lixas, trapos, entre outros. (grifo não original)

Mais evidente é o item “Materiais de Aplicação”, constante na fl. 329, quando trata do fornecimento dos materiais. Os itens que se incorporam à estrutura são de responsabilidade da Petrobrás, conforme abaixo:

A PETROBRÁS fornecerá todo o material de aplicação necessário à execução dos serviços tais como: juntas, porcas, parafusos, tubos, chapas, componentes, tintas, materiais de isolamento térmico, salvo quando especificados neste anexo como sendo de responsabilidade da CONTRATADA.

A recorrente, ao se referir a tais manutenções, enquadrando-as como sendo manutenções em bens imóveis (fls. 390/397) 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 recuperação de enxofre (URE), onde são realizados tratamentos químicos no enxofre. Dessa maneira, não há que se falar em reforma de bens imóveis, mas sim manutenção de instalações industriais, máquinas e equipamentos.

Além disso, o razão contábil e as notas fiscais de compra de materiais (fls. 348/356) comprovam que eram feitas manutenção em máquinas e equipamentos, com produtos como, por exemplo, materiais para solda (eletrodos e varetas), abrasivos, cilindros de oxigênio, entre outros.

Outro aspecto a ser mencionado refere-se aos serviços de suporte para a prestação de serviço. Sobre o tema, a recorrente relatou no recurso voluntário que realizou montagem e instalações de iluminação, alimentação elétrica, instalações hidráulicas, entre outros.

Nesses casos, não há os serviços de construção civil, mas sim o suporte para a realização dos serviços de manutenção, como pode ser observado no resumo dos serviços realizados (fl. 332). Ainda, a descrição da Anotação de Responsabilidade Técnica (ART) referente ao contrato em questão (fl. 113) demonstra claramente as informações de manutenção:

<u>Tipo de Contrato</u>	<i>Prestação de serviços</i>
<u>Ativ. Técnica</u>	<i>Operação e/ou manutenção de equipamentos e instalações</i>
<u>Área de Comp.</u>	<i>Instalações industriais</i>
<u>Tipo Obra/Serv.</u>	<i>Manutenção industrial mecânica</i>
<u>Serviços Contratados</u>	<i>Execução; manutenção/conservação/reparação</i>

Dessa forma, compartilho da opinião conclusiva da DRJ (fl. 373), quando sintetiza a análise dos documentos:

Fica também ali explicitado que os materiais necessários à execução dos serviços a serem incorporados no imóvel eram também de responsabilidade da Petrobrás, 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 fornecimento total de materiais.

Portanto, relativamente ao contrato analisado, afirma-se que o escopo **principal** da atividade da recorrente é o de manutenção da estrutura especificada, mesmo que em pontuais exceções exerceram-se atividades que poderiam ser caracterizadas como sendo de construção civil.

2. Da prestação de serviços por empreitada: Fornecimento de materiais

Para que seja aplicada a presunção de 8% para cálculo do IRPJ no lucro presumido, faz-se necessário que a atividade de construção civil por empreitada seja realizada com o fornecimento de materiais necessários à consecução do projeto. O fornecimento de materiais é imprescindível para diferenciar uma prestação de serviços com utilização exclusiva de mão-de-obra, o que acarretaria em um valor agregado maior (até por isso o percentual de presunção é maior, de 32%), de uma prestação de serviços com fornecimento de materiais. A mão-de-obra com fornecimento de materiais possui, via de regra, um lucro menor, justamente pelo montante global cobrado estar incluído boa parte do custo com o material utilizado e incorporado à obra. Portanto, é importante que este material seja incorporado à obra, como tijolo, cimento, tinta, estrutura metálica, etc., não sendo apenas acessório para o cumprimento do serviço contratado. Com base nas informações levantadas no item anterior, não há razão para se discutir o emprego de materiais na prestação de serviços por empreitada, haja vista que as atividades exercidas não são caracterizadas como de construção civil, mas sim de manutenção. Ainda, os materiais utilizados não se caracterizam como sendo inerentes à construção civil e que se incorporam ao imóvel construído/reformado.

3. Conclusão

Ante ao exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso de voluntário interposto, mantendo integralmente o crédito tributário lançado, conforme previsto na decisão proferida pela DRJ no Acórdão de Impugnação, nos termos do relatório e voto.

(assinado digitalmente)

MARCIO RODRIGO FRIZZO – Relator.