



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

Processo nº 11080.723648/2012-73
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-002.544 – 1ª Turma
Sessão de 07 de fevereiro de 2017
Matéria IRPJ
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ESTRUTURAL SERVIÇOS INDUSTRIAIS LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

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

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

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 IRPJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que não conheceram do recurso. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Marcos Aurélio Pereira Valadão (relator), André Mendes de Moura e Rafael Vidal de Araújo, que lhe deram provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros André Mendes de Moura e Rafael Vidal de Araújo. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Adriana Gomes Rego.

(assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Presidente em Exercício e Relator

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Redatora Designada

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 de ofício.

Na origem, foi lavrado auto de infração em razão da suposta divergência de aplicação do percentual de presunção por parte da Recorrida, fato que motivou a constituição, em valores originais, do IRPJ (R\$ 608.039,17), acrescido de Juros (R\$ 265.408,50) e Multa (R\$ 456.029,38), totalizando o montante total do crédito apurado em R\$ 1.329.477,05 (fls. 220/232).

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. 202/219):

(i) Que a recorrida 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, 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. 207);

(iii) Que o percentual de presunção está equivocado, pois a Recorrida 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. 209/210);

(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, uma vez que as atividades da recorrida 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 8000.0000519.06.2 (BG Engenharia Ltda.). A Recorrida, na condição de sócia ostensiva, é a responsável pelos tributos devidos (fls. 213/218).

Encerrada a fiscalização, a recorrida teve ciência do auto de infração em 30/03/2012 (fl. 232). Na sequência, apresentou impugnação em 27/04/2012 (fl. 234), a qual foi julgada totalmente procedente, nos termos da ementa do acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ) que adiante segue transcrita (fl. 581):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

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

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

Comprovada a contratação e prestação de fato de serviços de construção civil, no regime de empreitada total, com o fornecimento de todos os materiais indispensáveis à execução da obra, é correta a utilização do percentual de 8% para presunção do lucro.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

Em decorrência da exoneração do crédito supracitado, a autoridade julgadora deu ciência sobre o resultado do julgamento à recorrida (fls. 593/595) e interpôs recurso de ofício referente ao acórdão em questão, nos termos do art. 34, I, do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997, e da Portaria MF nº 3, de 2008 (fl. 581).

Ao julgar o recurso, a Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção do CARF proferiu o Acórdão nº 1302-001.202, de 9 de julho 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 de ofício, nos termos do relatório e voto proferidos pelo Relator.

Inconformada, a Fazenda Nacional apresenta recurso especial por divergência, argumentando, em síntese:

- a) que, conforme relatado na decisão de primeira instância, em pesquisa sobre as atividades do contribuinte, a fiscalização encontrou informações, no site da empresa, segundo as quais as atividades por ela prestadas seriam serviços de engenharia, manutenção e montagem;
- b) que, seguindo sua pesquisa, a fiscalização apurou ainda que as atividades expressamente realizadas pelo 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 (CREARS);
- c) que, contudo, a DRJ entendeu que, em relação ao contrato que deu suporte à atividade discutida neste processo, o contribuinte exerceu atividade de construção civil, excluindo, por conseguinte, o crédito tributário;
- d) que a Egrégia Turma do CARF, por sua vez, negou provimento ao recurso de ofício;
- e) que as receitas decorrentes das atividades de montagem e manutenção de equipamentos industriais, ainda que realizadas sob a modalidade de empreitada, com fornecimento de materiais, não caracterizam obras de construção civil, estando sujeitas ao percentual de 32%;
- f) que, no Instrumento Particular de Quinta Alteração e Consolidação Contratual, lavrado em 19/08/2005, o objeto social da Estrutural Serviços Industriais Ltda. passa a ser “*a prestação de serviços de manutenção industrial; a indústria e comércio de equipamentos; a prestação de serviços de engenharia e montagem industrial; a fabricação de produtos de metal, tais como estruturas metálicas e de serralheria*”;
- g) que se conclui, portanto, que os serviços realizados pelo Contribuinte nos contratos firmados com a PETROBRÁS, TRANSPETRO e REFAP e, ainda, na descrição de atividades do CREA, são de engenharia mecânica, necessitando de um profissional qualificado, ou seja, um engenheiro mecânico, e não de construção civil como argumenta;
- h) que pode ocorrer que os materiais fornecidos na execução de sua atividade, ainda que sejam instalados em imóveis, destes não façam parte integrante, continuando, assim, na condição de bens móveis, antes, durante e depois de instalados, pois plenamente suscetíveis de remoção, sem qualquer prejuízo, dano ou descaracterização ao bem que supostamente os incorporou;
- i) que daí advém a noção de que o material empregado na construção civil, além da característica de se incorporar ao bem imóvel, dele deve tornar-se parte integrante e inseparável, sendo indispensável à sua plena utilidade;
- j) que, além disso, nas notas fiscais apresentadas na impugnação, não constam materiais que são essenciais para obras de construção civil: cimento, ferro de construção civil, brita, tijolo, etc.;

k) que nelas constam compras justamente de materiais necessários à manutenção de equipamentos e instalações industriais, tais como tintas, lixas, perfis de ferro, chapas de ferro, desengraxante, tubos industriais, disco de corte, tela galvanizada, rolos para pintura, materiais para solda, etc.;

l) que, portanto, não restam dúvidas de que as atividades desenvolvidas pelo Contribuinte se referem à engenharia mecânica, enquadrando-se como serviços em geral para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, no regime do lucro presumido, sujeitando-se ao percentual de 32%; e

m) que, na IN SRF nº 480, de 2004, art. 32, está explicitado que “*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)*”.

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

Devidamente cientificado, o contribuinte apresentou contrarrazões, a seguir resumidas:

- a) que, preliminarmente, houve incontestada falta de demonstração analítica da divergência existente entre os acórdãos recorrido e paradigma;
- b) que, ainda preliminarmente, a situação contemplada pelo acórdão recorrido não encontra consonância com as hipóteses tratadas no acórdão paradigma, de maneira a demonstrar a divergência de teses pretendida, partindo da mesma situação fática;
- c) que, no mérito, as atividades prestadas pela recorrida enquadram-se no conceito de construção civil;
- d) que os serviços prestados pela recorrida foram realizados com o fornecimento de materiais; e
- e) que, por qualquer ângulo que se analise as justificativas apresentadas pela Fazenda Nacional, não há nenhuma razão que possa ser tomada por base para dar provimento ao recurso interposto.

É o Relatório.

Voto Vencido

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 recorrida, 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 recorrida 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.

Análise, de início, a **preliminar**, arguida pela recorrida, de não conhecimento do recurso especial da Fazenda Nacional, pela “*falta de demonstração analítica da divergência existente entre os acórdãos recorrido e paradigma*”, e pela falta de consonância entre “*a situação contemplada pelo acórdão recorrido*” “*com as hipóteses tratadas no acórdão paradigma*”.

Por um lado, a demonstração analítica da divergência existente entre os acórdãos recorrido e paradigma foi assim procedida no recurso especial da Fazenda Nacional (e-fls. 613, destaques do original):

O julgado ora recorrido tem, como questão central, a execução de serviços de engenharia civil, mediante contratação sob a modalidade de empreitada global com fornecimento de materiais, cuja tributação foi apurada, sob a sistemática do lucro presumido, com a utilização de coeficiente de presunção de 8%, em diversos contratos celebrados em relação à Petróleo Brasileiro S/A.

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

Eis a ementa integral do Acórdão nº 1201-00.594, verbis:

[...].

*Observe-se que as atividades desenvolvidas pela empresa aqui autuada em tudo se assemelham àquelas desenvolvidas no caso paradigmático, não restando dúvidas, portanto, em relação à divergência jurisprudencial, encontrando-se presentes os requisitos de admissibilidade do **recurso especial**, nos termos da legislação de regência (Decreto nº 70.235/72, art. 37, § 2º, II, c/c art. 67 e §§, do Regimento Interno do CARF).*

A esse respeito, consta o seguinte esclarecimento no “Manual de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial: Orientações Gerais para a Elaboração de Despachos”, aprovado pela Portaria CARF nº 56, de 31 de março de 2016:

Esclareça-se que a demonstração da divergência não requer necessariamente a elaboração de quadro comparativo, tampouco de cotejo analítico, desde que fiquem claros, no recurso, os pontos que estão sendo suscitados. Ademais, deve haver a vinculação clara do paradigma com a matéria suscitada, principalmente quando o recurso aborda diversos temas.

Na hipótese, o ponto que está sendo suscitado é a existência, ou não, em ambos os casos, de atividade de construção civil, estando o paradigma claramente vinculado com a matéria suscitada, a saber: identificação de se tratar, ou não, de atividade de construção civil aquela procedida por empresas prestadoras de serviços de engenharia e manutenção, com emprego de materiais, à Petrobrás e suas subsidiárias.

Entendeu o acórdão paradigma que não se tratava, no caso, de atividade de construção civil, “*até mesmo porque as atividades descritas no objeto social e no CNAE da empresa não trazem a referida descrição de construção civil*”, ao passo que, na decisão recorrida, entendeu-se que a recorrida estaria formalmente ligada à atividade de construção civil através de uma de suas espécies (ramificações da construção civil), “*sendo isso implícito no objeto do contrato social e enquadramento do CNAE*”.

Por outro lado, exigir-se que os serviços constantes dos contratos de engenharia e manutenção, com emprego de materiais, com a Petrobrás e suas subsidiárias sejam rigorosamente os mesmos — sendo um na terra (acórdão recorrido) e o outro no mar (acórdão paradigma) —, implicaria restringir indevidamente o escopo do recurso especial de divergência, de modo a se buscar uma inatingível “igualdade fática”, em vez de uma necessária “similitude fática”, o que poderia, aliás, redundar em prejuízo à própria recorrida, recorrente que é em vários outros processos semelhantes.

Ora, os fatos descritos nos acórdãos, recorrido e paradigma, na generalidade dos casos, nunca são idênticos entre si, a começar pela diversidade de sujeitos passivos, passando pelas datas e valores das ocorrências, e terminando nas circunstâncias específicas ensejadoras de cada situação. O importante é que fique caracterizado que, em situações semelhantes ou similares, foram adotadas soluções diversas, na interpretação do mesmo dispositivo legal, o que é, justamente, o que ocorre no presente caso.

Rejeito a preliminar, arguida pela recorrida, de não conhecimento do recurso especial da Fazenda Nacional.

Passo ao **mérito**.

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.

No presente caso, está-se diante de contrato “*para execução de serviços de projeto, suprimento, construção e montagem das interligações com o tanque de armazenamento TQ-01P das instalações de ampliação da capacidade de escoamento do OSCAN da REFAP*” - **Contrato nº 8000.0000519.06.2** (e-fls. 94, sublinhei).

Do **Anexo I - Memorial Descritivo de Serviços**, consta o seguinte (e-fls. 309, 311, 312, 321, e 331 a 338, grifei):

1. **OBJETIVO**

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.”

Este documento tem como objetivo descrever os serviços e fornecimentos a serem executados pela CONTRATADA, contemplando todas as disciplinas aplicáveis, nas obras de INTERLIGAÇÕES DO TANQUE TQ-01P, da Ampliação da Capacidade de Escoamento do Oleoduto Osório-Canoas (OSCAN), para atender o aumento da capacidade de processamento de petróleo e derivados da Refinaria Alberto Pasqualini (REFAP), envolvendo a área da REFAP em Canoas-RS.

Os itens deste Memorial Descritivo são aplicáveis a todo o escopo do contrato, de forma global ou independentes entre si.

2. ESCOPO DA CONTRATADA

Os trabalhos serão realizados na área da REFAP, compreendendo as ampliações das capacidades de transferência de petróleo do TEDUT para a REFAP e da transferência de derivados da REFAP para o TEDUT.

*Incluem gerenciamento da obra, projeto de detalhamento, fornecimento de materiais, **construção civil**, montagem eletromecânica, controle de qualidade, inspeções, verificação de itens de sistemas operacionais, condicionamento, pré-operação e operação assistida.*

Fazem parte do escopo da CONTRATADA os serviços relacionados a seguir, mas não se limitando somente a eles, devendo incluir todas as tarefas e fornecimento de todos os materiais e equipamentos necessários; andaimes, máquinas de apoio de carga, solventes, abrasivos, discos de corte, etc.; para uma adequada e completa instalação do sistema de ampliação de escoamento do OSCAN.

[...].

2.4 Escopo de Construção Civil

*As **obras civis** incluem o projeto, fornecimento de materiais, escavações, reaterros, construção das fundações e estruturas, testes, cura, acabamento, urbanização, transporte e disposição apropriada de resíduos, de todas as obras necessárias à execução do objeto deste contrato, incluindo:*

Tubovias e/ou complementações de tubovias existentes:

[...].

Pontilhões para a passagem de tubulações:

[...].

Na área dos diques do TQ-01-P e TQ-01-O:

[...].

Geral/civil:

[...].

3. DESCRIÇÃO E MODO DE EXECUÇÃO DE SERVIÇOS

[...].

3.5 Civil

[...].

Serviços preliminares

[...].

Limpeza, Serviços de Preparação do Terreno e Remoção de Obstáculos

[...].
Interferências com Instalações Existentes
[...].
Locação das Obras
[...].
Movimentação de Terra
[...].
Fundações
[...].
Fundações Diretas
[...].
Fundações Indiretas
[...].
Escavação e Reaterro
[...].
Estruturas de Concreto
[...].
Armação e “Inserts” Metálicos
[...].
Iluminação Viária de Pátio
[...].
Drenagem
[...].
“Underground” – Elétrica/Instrumentação/Aterramento:
[...].
Arruamento, Pavimentação e Urbanização
[...].
Serviços Complementares
[...].
Estruturas Metálicas e “Pipe Way”
[...].

Trata-se, portanto, de atividade de construção civil, embora abranja, o respectivo contrato, também, outras atividades acessórias, como a montagem eletromecânica, por exemplo.

À mesma conclusão, aliás, chegou a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), como segue (e-fls. 590):

Analizando as cópias do razão contábil da contribuinte, às fls. 461/465, 516/512 e 541, bem como as notas fiscais de fornecedores, às fls. 466/515, 521/540 e 542/554, observa-se que houve o emprego de materiais para construção das instalações industriais, tais como chapas, cimento e estruturas de concreto pré-moldadas, e não apenas aqueles ligados a atividades de soldagem e pintura.

Dessa forma, com relação ao contrato sob análise, apesar de a contribuinte não estar formalmente ligada à atividade de construção civil, o seu contrato previa atividade dessa natureza, bem como o material por ela fornecido atendia a tal atividade.

Observe, por oportuno, que, embora conste do Relatório da Ação Fiscal (e-fls. 208 e 209), que se trataria, neste caso, de serviços de reforma, montagem e manutenção de tanques de armazenamento, caldeiras, conversores, fornos, trocadores de calor, tubulações, esferas, torres, vasos, reatores e permutadores de calor, não é esse, porém, o objeto do contrato

Processo nº 11080.723648/2012-73
Acórdão n.º 9101-002.544

CSRF-T1
Fl. 685

a que se refere o presente processo (**Contrato nº 8000.0000519.06.2**), mas, sim, de contratos relativos a outros processos da mesma empresa, como segue (e-fls. 122):

Unidade de Negócio	Contrato	Nº ART	CREA	Descrição do Serviço
Companhia Petroquímica do Sul - COPESUL	917/07	4271644	RS	Serviços de manutenção em Torres de processo, durante a Parada para Manutenção
Refinaria Alberto Pasqualini - REFAP	8000.0000355.06.2	3557134	RS	Serviços de manutenção em Torres, Vasos, Reatores e Permutadores de Calor
Refinaria Alberto Pasqualini - REFAP	8000.0000468.06.2	3687242	RS	Serviços de manutenção da Caldeira na parada programada da Unidade U-1248
Refinaria Alberto Pasqualini - REFAP	8000.0000519.06.2	3795031	RS	Serviços de Projeto, Suprimento, Construção e Montagem das Interligações com o Tanque de Armazenamento TQ-01P
Refinaria Alberto Pasqualini - REFAP	8000.0000636.07.2	4000367	RS	Serviços de manutenção do conjunto conversor na parada geral programada da Unidade de Craqueamento
Refinaria de Capuava - RECAP	8000.0000828.08.2			Serviços de manutenção da Caldeira D-801 A da unidade - 1248 durante parada programada
Refinaria de Capuava - RECAP	1300.0031947.07.2	92221220080613027	SP	Serviços de manutenção em Torres, Vasos, Reatores e Permutadores de Calor
Refinaria de Paulínea - REPLAN	1100.0032322.07.2	92221220080038214	SP	Serviços de manutenção em Torres, Vasos, Reatores e Permutadores de Calor
Refinaria Duque de Caxias - REDUC	1050.0032340.07.2	246994	RJ	Serviços de manutenção e montagem em Torres, Vasos, Reatores e Permutadores de Calor
Refinaria Gabriel Passos - REGAP	1250.0021150.06.2	50326502	MG	Serviços de manutenção no sistema do conjunto conversor, em paradas de manutenção
Refinaria Gabriel Passos - REGAP	203.2.004/01-3	67445-000076	Ba	Serviços de manutenção no sistema do conjunto conversor nas paradas de manutenção
Refinaria Henrique Lage - Vale do Paraíba - REVAP	1150.0021257.06.2	92221220102187557	SP	Serviços de manutenção no sistema do conjunto conversor nas paradas de manutenção
Refinaria Henrique Lage - Vale do Paraíba - REVAP	1150.0040947.08.2	92221220080367272	SP	Serviços de manutenção, fabricação, montagem e desmontagem de tubulações e plataformas na parada
Refinaria Landulpho Alves - RLAM	1350.0021375.06.2	67445-000074	Ba	Serviços de caldeiraria, tubulação e soldas nas paradas de manutenção
Refinaria Landulpho Alves - RLAM	1350.0022244.06.2	67445-000080	Ba	Serviços de manutenção no sistema do conjunto conversor nas paradas de manutenção
Refinaria Landulpho Alves - RLAM	203.2.004/01-3			Serviços de manutenção no sistema do conjunto conversor nas paradas de manutenção
Refinaria Presidente Bernardes - RPBC	1200.0029399.07.2	92221220070146400	SP	Serviços de manutenção nos Fornos na parada programada da Unidade de Coque de Petróleo I
Refinaria Presidente Bernardes - RPBC	1200.0030346.07.2			Serviços de manutenção de tubulação, caldeiraria e montagem de projetos da Unidade "T" e Transferência
Refinaria Presidente Bernardes - RPBC	1200.0031684.07.2	92221220070317435	SP	Serviços de manutenção e montagem em Torres, Vasos, Reatores e Permutadores de Calor
Refinaria Presidente Bernardes - RPBC	1200.0031684.07.2	92221220070173093	SP	Serviços de manutenção e montagem em Torres, Vasos, Reatores e Permutadores de Calor
Refinaria Presidente Getúlio Vargas - REPAR	1400.0021525.06.2	2006156877	Pr	Serviços de manutenção no sistema do conjunto conversor nas paradas de manutenção
Refinaria Presidente Getúlio Vargas - REPAR	1400.0026203.06.2	2006170952-9	Pr	Serviços de manutenção de Fornos e Trocadores de Calor
Refinaria Presidente Getúlio Vargas - REPAR	1400.0026292.07.2	2007022202-5	Pr	Serviços de manutenção da Caldeira, dos Permutadores e das Torres
Refinaria Presidente Getúlio Vargas - REPAR	1400.0035600.07.2	2007253955-7	Pr	Serviços de manutenção de parada programada na unidade de recuperação de enxofre e periféricos
Refinaria Presidente Getúlio Vargas - REPAR	1400.0039483.08.2			Serviços de parada emergencial na GV-2201 e seus periféricos e na Torre T-2103 e seus periféricos
Terminal de Paranaíba - TEPAR	4600004066	2007078956-4	Pr	Serviços de inspeção e manutenção de Vasos de Pressão e Esferas de GLP
UM-S/Unidade Abastecimento Refino da Petrobrás - XISTO	1450.0033103.07.2	43201466	RS	Serviços de manutenção e montagem em Vasos, Reatores e Permutadores de Calor

dos quais destaco o contrato ora em análise:

Refinaria Alberto Pasqualini - REFAP	8000.0000519.06.2	3795031	RS	Serviços de Projeto, Suprimento, Construção e Montagem das Interligações com o Tanque de Armazenamento TQ-01P
--------------------------------------	-------------------	---------	----	---

São os seguintes os processos lavrados contra a recorrida (e-fls. 219):

	Nº CONTRATO	IRPJ	CSLL
Estrutural Serviços de Industriais Ltda.		11080.723.409/2012-13	11080.723.637/2012-93
Steeltec projetos e Seerviços	1200.0031684.07.2	11080.723.636/2012-49	11080.723.638/2012-38
Bg Engenharia Ltda.	1200.0031684.07.2	11080.723.639/2012-82	11080.723.640/2012-15
Bg Engenharia Ltda.	0800.0000519.06.2	11080.723.648/2012-73	11080.723.650/2012-42
Bg Engenharia Ltda.	1400.0035600.07.2	11080.723.646/2012-84	11080.723.647/2012-29
Bg Engenharia Ltda.	8000.0000636.07.2	11080.723.644/2012-95	11080.723.645/2012-30
Bg Engenharia Ltda.	1050.0032340.07.2	11080.723.642/2012-04	11080.723.643/2012-41

dos quais destaco o presente processo (IRPJ):

Bg Engenharia Ltda.	0800.0000519.06.2	11080.723.648/2012-73	11080.723.650/2012-42
---------------------	-------------------	-----------------------	-----------------------

Tratando-se, no caso, de atividade de construção civil, há, ainda, 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 recorrida e da REFAP, conforme **Contrato nº 8000.0000519.06.2** (e-fls. 96, 102, 103 e 105, destaquei):

CLÁUSULA SEGUNDA – OBRIGAÇÕES DA CONTRATADA

[...].

2.4 – Quanto a materiais, máquinas e equipamentos:

2.4.1 - Fornecer todos os equipamentos de construção e/ou montagem, máquinas, veículos, combustíveis, lubrificantes, ferramentas, utensílios, materiais de consumo, equipamentos de proteção individual, móveis e materiais de escritório, conforme definido no Memorial Descritivo – Anexo I, a este CONTRATO, bem como qualquer outro componente necessário à execução dos serviços.

[...].

2.4.2 – Fornecer todos os materiais, com exceção daqueles cujo fornecimento seja encargo da REFAP S/A, com requisitos de qualidade, utilidade, resistência e/ou segurança recomendados pelas normas aplicáveis.

[...].

2.4.3 – Responsabilizar-se pela correta utilização, guarda e conservação dos materiais, equipamentos, ferramentas, veículos e/ou instalações, fornecidos pela REFAP S/A, bem como ressarcir, pelo valor atualizado, eventuais extravios, danos ou depreciações não relacionadas com a execução do presente CONTRATO.

[...].

2.4.5 – Aplicar os materiais, cujo fornecimento seja encargo da REFAP S/A.

[...].

CLÁUSULA TERCEIRA – OBRIGAÇÕES DA REFAP S/A

[...].

3.9 – Fornecer, em tempo hábil e de acordo com o previamente estabelecido com a CONTRATADA, nas áreas de armazenagem os materiais e equipamentos cujo fornecimento seja da REFAP S/A.

Consta do **Anexo I - Memorial Descritivo de Serviços** (e-fls. 311, negritei):

2. ESCOPO DA CONTRATADA

[...].

2.3 Escopo de Suprimento

A CONTRATADA é responsável pelo fornecimento de todos os materiais, equipamentos (incluindo sobressalentes) e insumos.

Excetua-se o fornecimento dos materiais relacionados abaixo, que, somente eles, serão providenciados pela REFAP:

a) Válvulas motorizadas:

[...].

b) Válvulas de alívio ou segurança:

[...].

c) Fita termométrica:

[...].

d) Transmissor de nível:

[...].

e) Válvulas-Gaveta (aço-carbono, flangeadas, classe 150#):

[...].

f) outros materiais provenientes de estoque, que eventualmente seja de conveniência da REFAP o seu fornecimento. [...].

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

Não foi feliz, nessa questão, a decisão da DRJ, ao afirmar, inadvertidamente, que (e-fls. 591):

[...]. Ocorre que, nem no contrato, nem na especificação dos serviços do contrato firmado entre a Estrutural (contratada) e a REFAP (contratante), posta no Anexo I daquele contrato, às fls. 309/367, há menção a material a ser fornecido pela REFAP, diferentemente do que se observa em outros contratos celebrados com a impugnante. Isso leva a crer que a contribuinte se subsumia ao disposto na referida IN.

assim ementando a sua decisão (e-fls. 581):

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

Comprovada a contratação e prestação de fato de serviços de construção civil, no regime de empreitada total, com o fornecimento de todos os materiais indispensáveis à execução da obra, é correta a utilização do percentual de 8% para presunção do lucro.

De igual modo, incorreu em erro a decisão recorrida (e-fls. 605):

Analisando-se as notas fiscais, fica evidente o cumprimento do requisito necessário, tendo em vista que a recorrida ofereceu todos os materiais indispensáveis à prestação de serviços de construção.

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.

Destaco, por fim, que as referências feitas pela recorrida 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 **dar provimento** ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)
Marcos Aurélio Pereira Valadão

Voto Vencedor

Conselheira Adriana Gomes Rêgo - Redatora Designada

Acompanho o entendimento do muito digno Relator em quase sua totalidade, contudo peço vênias para discordar da parte final de seu voto, conforme exposto a seguir.

A leitura dos autos permite verificar que a contribuinte foi remunerada por exercer atividades por ela classificadas como de construção por empreitada, assim adotando o percentual de 8% para o cálculo do lucro presumido, no momento da apuração do IRPJ (12% para a CSLL).

A fiscalização entendeu que as mesmas atividades não tinham natureza de construção civil, mas sim de engenharia mecânica. Com isso, realizou nova apuração dos impostos, adotando o percentual de 32% para o lucro presumido, e lavrou os respectivos autos de infração.

A decisão ora recorrida corroborou a decisão de primeira instância, a qual reconheceu que a atividade realizada pela contribuinte tem natureza de construção por empreitada, validando a apuração realizada originalmente e exonerando a exigência fiscal.

Todavia, o ilustre Relator prosseguiu na sua análise e chegou ao entendimento de que a decisão *a quo* incorreu em erro ao adotar como fundamento fático a premissa de que todos os materiais empregados na construção sob análise haviam sido fornecidos pela contribuinte, o que é condição para a adoção do percentual de 8% no cômputo do lucro presumido. O relator, então, concluiu que o percentual correto a ser aplicado é o de 32%, ainda que a atividade seja de construção civil.

Penso que a questão sobre a totalidade ou não do fornecimento de materiais não pode ser apreciada em sede de recurso especial, uma vez que não foi arguida pela recorrente e não foi contrarrazoada pela contribuinte. De fato, esse não foi o entendimento da fiscalização, cujo lançamento teve como fundamento a natureza da atividade, diversa da construção civil, conforme o seguinte excerto, retirado do Relatório Fiscal (e-fl. 211 - Parte 3).

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

As atividades de construção civil tiveram seu conceito fixado pelo Ato Declaratório Normativo Cosit n. 30/1999, no qual os serviços prestados pela fiscalizada não se enquadram. As atividades desenvolvidas pela mesma são privativas, isto sim, da engenharia mecânica; profissão legalmente regulamentada que depende de habilitação profissional.

A Fiscalização até tangencia essa questão do fornecimento total de material, quando cita a IN SRF 480/2004, art. 1º e 32, alterado pela IN SRF nº 539, de 2005, como se verifica desse trecho:

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). No entanto, a prestação de serviços na área de engenharia mecânica ou mesmo de serviços em geral, com ou sem fornecimentos de materiais, tem suas receitas sujeitas à aplicação do percentual de 32% para a determinação da base de cálculo presumida.

Ou seja, a Fiscalização cita, mas não enquadra na hipótese de construção civil para afastar pelo não fornecimento total. Aliás, quando cita o enquadramento legal, o faz percentual no art. 15, §1º, inciso III, da Lei nº 8.981, de 1995, ou seja, prestação de serviços em geral.

Por oportuno, transcrevo ainda trechos do Recurso Especial da Procuradoria da Fazenda Nacional:

A Fiscalização aplicou o percentual de 32%, entendendo que os serviços desenvolvidos pelo Contribuinte não seriam de construção civil, mas sim de engenharia mecânica, profissão que depende de habilitação profissional regulamentada (engenheiro mecânico).

.....
Para fins de apuração do lucro presumido, de acordo com a legislação (IN SRF nº 480, de 2004, IN SRF nº 539, de 2005, e Ato Declaratório Normativo Cosit nº 06, de 1997), as receitas decorrentes da atividade de construção civil por empreitada,

com o fornecimento de todos os materiais pelo empreiteiro, estão sujeitas ao percentual de 8%. As receitas decorrentes da atividade de administração ou empreitada unicamente de mão-de-obra ou a prestação de serviços em geral, sem o fornecimento de materiais, estão sujeitas ao percentual de 32%. As receitas decorrentes das atividades de montagem e manutenção de equipamentos industriais, ainda que realizadas sob a modalidade de empreitada, com fornecimento de materiais, não caracterizam obras de construção civil, estando sujeita ao percentual de 32%.

.....
Portanto, não restam dúvidas que as atividades desenvolvidas pelo Contribuinte se referem à engenharia mecânica, enquadrando-se como serviços em geral para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, no regime do lucro presumido, sujeitando-se ao percentual de 32%.

Assim, penso que a manutenção do lançamento tributário com fundamento no fato de a contribuinte não ter fornecido a integralidade dos materiais aplicados na atividade em tela corresponderia a uma alteração do fundamento original do lançamento, o que é defeso ao julgador.

Por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)
Adriana Gomes Rego