



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

Processo n° 11080.724523/2010-07
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-002.545 – 1ª Turma
Sessão de 07 de fevereiro de 2017
Matéria IRPJ E CSLL
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ESTRUTURAL SERVIÇOS INDUSTRIAIS LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

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

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

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2006

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

Para efeito de aplicação do percentual de presunção do lucro presumido (CSLL) de 12% (doze por cento), considera-se atividade de construção civil aquela que envolva a produção de uma obra no solo, a qual, para sua remoção, somente pode vir a ser derrubada, demolida ou desmantelada, não se tratando, pois, de fixação de um bem já construído ao solo, ou de

montagem de um bem no solo, o qual, para sua retirada, pode vir a ser desmontado a qualquer tempo.

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

Para efeito de aplicação do percentual de presunção do lucro presumido (CSLL) de 12% (doze por cento), tratando-se de atividade de construção civil, a contratação por empreitada deve-se fazer na modalidade total, fornecendo o empreiteiro todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Presidente em Exercício e Relator

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

Relatório

Por bem descrever os fatos, reproduzo o relatório da decisão recorrida (destaques do original):

Trata-se de lançamento de ofício formalizado em relação à Recorrente para fins de exigência do Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSSL), apontando a autoridade lançadora insuficiência dos recolhimentos efetuados porquanto adotou a Recorrente, nos exercícios fiscais considerados pela fiscalização, coeficiente de apuração da base presumida correspondente a 8%, quando o correto, segundo a autoridade lançadora, seria 32%.

Do que se depreende da análise dos fatos narrados no processo, a Recorrente, no ano-calendário de 2006, optou pela apuração dos resultados com base no lucro presumido, juntamente com as Sociedades em Conta de Participação, na qual é sócia ostensiva em dois dos instrumentos apresentados (fls. 57 a 64), prestando, em todas as suas operações, serviços de engenharia, indústria e comércio de equipamentos mecânicos, montagem e manutenção industrial, tendo como principal cliente a Petróleo Brasileiro S/A (PETROBRÁS).

Os serviços prestados pela Recorrente, segundo informações por ela prestadas (documentos de fls. 57-235 — Contratos de Prestação de Serviços e Anotações de Responsabilidade

Técnica) consistem na manutenção em torres, vasos e permutadores; planejamento, supervisão técnica e controle de qualidade; serviços de caldeiraria, tubulação e soldas; serviços de inspeção e manutenção de vãos de pressão e esferas GLP; serviços de manutenção em tanques de armazenamento e esferas; serviços de manutenção em sistema de conversor; ensaios não destrutivos; e serviços de manutenção em caldeira.

Entende a Recorrente que os serviços descritos se enquadram no conceito de “serviços de engenharia”, de sorte que, na sistemática do lucro presumido, a base para incidência do IRPJ e da CSLL deve corresponder a 8% da receita bruta do exercício.

Em sua impugnação (fls. 300-324), aduziu a Recorrente: (a) a construção de bases de sustentação de torres, tanques de armazenamento, caldeiras, vasos e tubulações são obras de engenharia civil; (b) os serviços de montagem, reparação, pintura e manutenção em torres, vasos de pressão, esferas GLP, permutadores de calor, caldeiras, tanques de armazenamento, sistemas de conversores, tubulações, reatores e outras estruturas, são obras pesadas, edificadas sobre bases de concreto, consistindo em obras de engenharia; (c) o entendimento da Fiscalização não se harmoniza com a realidade, eis que os serviços foram prestados em bens imóveis, enquadrando-se no conceito de construção civil dado pelo Ato Declaratório Normativo COSIT nº 30, de 1999; (d) o termo construção civil, para efeitos tributários, compreende qualquer benfeitoria agregada ao solo ou ao subsolo; (e) tendo a prestação de serviços [sido] realizada com o fornecimento de materiais (chapas de aço, tubulações, tintas, telas de arame, etc. 9fls. 398 a 440), para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, deve-se obedecer ao disposto no art. 518 do RIR/1999 e nos arts. 15 e 20 da Lei nº 9.249, de 1995, com a redação dada pela Lei nº 10.684, de 2003, respectivamente, que impõem a aplicação dos coeficientes de 8% e 12% sobre a receita bruta.

A impugnação apresentada pela Recorrente foi rejeitada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Porto Alegre (RS) por decisão assim ementada:

“PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS NA ÁREA DE ENGENHARIA MECÂNICA. LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAL.

As atividades de montagem e manutenção industrial, na área de engenharia mecânica, não caracterizam obras de construção civil, sujeitando as receitas auferidas, para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ sob o regime de tributação com base no lucro presumido, à aplicação do percentual de 32% (trinta e dois por cento).

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS NA ÁREA DE ENGENHARIA MECÂNICA. LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAL.

As atividades de montagem e manutenção industrial, na área de engenharia mecânica, não caracterizam obras de construção civil, sujeitando as receitas auferidas, para fins de determinação da base de cálculo da CSLL sob o regime de tributação com base no lucro presumido, à aplicação do percentual de 32% (trinta e dois por cento).

Impugnação Improcedente
Crédito Tributário Mantido.”

Em face da decisão, interpôs o contribuinte recurso voluntário (fls. 470-494), reproduzindo as razões de impugnação.

Após a remessa dos autos a este Conselho, apresentou o contribuinte a petição de fls. 516/520, acompanhada dos documentos de fls. 521/778, onde argumenta:

“Como se verifica pelas fotos que compõem os documentos de cada Contrato de Prestação de Serviços (**Anexos I a IX**), todas as edificações e instalações existentes nas unidades petrolíferas, nas quais prestou serviços, estão construídas sobre bases de sustentação incorporadas ao solo, sendo, portanto, parte integrante das mesmas. Por isso, de acordo com os dispositivos supratranscritos (arts. 79 e 81 do Código Civil Brasileiro), tais instalações e edificações enquadram-se no conceito de ‘bem imóvel’. A atuação da Recorrente, na condição de contratada, foi a de prestar serviços nesses bens, que, para todos os fins legais e jurídicos, são considerados bens imóveis.

7 - Já no que se refere à segunda questão — relacionada ao tipo do serviço que é prestado pela Recorrente — há necessidade de entendermos a amplitude da sua atuação. Nesse particular, as descrições contidas nos contratos de prestação de serviços (**Anexos I a IX**), também juntados aos autos (fls. 65/234), não são de todo elucidativas. Entretanto, depreende-se dos ditos instrumentos contratuais tratar-se de uma empreitada global, com o emprego de mão de obra e fornecimento de materiais, tal como comprovado, agora, através das fotos que acompanham o respectivo contrato e, bem assim, da descrição dos serviços realizados.

...

11 – Não obstante os contratos descreverem, sucintamente, como sendo vinculados a trabalhos de manutenção, trata-se, na verdade, de obrigações que a Recorrente assume para prestação de serviços em regime de empreitada global, com o fornecimento do material (ver notas fiscais, fls. 398/433), para realização de reformas, pinturas, conservação e demais ajustes necessários, de modo que todo o complexo da unidade petrolífera continue funcionando com normalidade.

12 – As fotos anexas comprovam e demonstram com maior clareza — facilitando a compreensão dos argumentos da Recorrente — a efetiva e real extensão das atividades por ela desenvolvidas, em face do pactuado com a Petrobrás. É nesse ponto que se justifica o argumento de que, a favor da Recorrente, milita a máxima no sentido de que a verdade material deve prevalecer sobre a verdade formal, pois o termo “manutenção”, utilizado nos contratos, deve ser interpretado com certa dose de temperamento, diante das particularidades existentes no caso concreto.

...

16 – O Ato Declaratório Normativo COSIT nº 30/99, editado em razão da inclusão do § 4º do art. 9º da Lei nº 9.317/96, pela Lei nº 9.528/97, deixa clara a amplitude conceitual do termo

“construção de imóveis”, para abranger, também, “os seus serviços auxiliares, complementares e de outras obras semelhantes, como é o caso da demolição, **reparação, pintura, conservação e/ou reforma** de imóveis...”.

Ao julgar o recurso, a Terceira Turma Ordinária da Primeira Câmara da Primeira Seção do CARF proferiu o Acórdão nº 1103-000.795, de 4 de dezembro de 2012, cujas ementa e decisão transcrevo, respectivamente:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2006

CSSL. LUCRO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. COEFICIENTE DE APURAÇÃO. SERVIÇOS QUE SE ENQUADRAM NO CONCEITO DE OBRAS CIVIS.

- A execução de serviços de engenharia civil, mediante contratação sob a modalidade de empreitada global com fornecimento de materiais, tem tributação, sob a sistemática do lucro presumido, com a utilização de coeficiente de presunção de 8%, o que decorre da aplicação da Instrução Normativa SRF nº 480/2004, da Instrução Normativa SRF nº 539/2005, e do Ato Declaratório Normativo Cosit nº 06/1997.

- A tributação diferenciada (coeficiente de 8%) se aplica exclusivamente quando se tratar de contrato de empreitada de construção (ainda que em acepção mais ampla) e com o fornecimento de materiais em qualquer quantidade. Inteligência do art. 1º, § 7º, II, da Instrução Normativa nº 480/2004.

- “Para fins de determinação do percentual aplicável ao lucro presumido e, em consequência, ao lucro arbitrado, o conceito de construção deve ser tido em acepção mais ampla, abrangendo também as obras e serviços auxiliares e complementares da construção civil, entre as quais se incluem as instalações elétricas e hidráulicas, desde que tenham por objeto ‘benfeitoria agregada ao solo ou subsolo’. Estão compreendidas nesse conceito as obras de construção civil em sentido estrito, bem assim as obras de implantação/instalação de iluminação pública, por seu caráter de definitividade e de incorporação aos logradouros públicos em que realizadas”. Precedentes.

Vistas, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, DAR provimento por maioria, vencidos os Conselheiros Mário Sérgio Fernandes Barroso e Eduardo Martins Neiva Monteiro. Em primeira coleta de votos, o Conselheiro Aloysio José Percínio da Silva votou pelo provimento parcial do recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

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

a) que, 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 6, 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%;

- b) que 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%;
- c) 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%;
- d) 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”*;
- e) 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;
- f) 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;
- g) 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;
- h) que as fotos anexadas pelo Contribuinte às fls. 348 a 396, não servem para comprovar que as suas atividades, no ano de 2006, foram de construção civil;
- i) que, em algumas das fotos, constata-se a execução de obras de construção civil, porém não está comprovado que se referem à execução dos serviços relacionados nos contratos objetos do processo;
- j) que, aliás, o número do contrato que está impresso nas referidas fotos é o de nº 874.2.002-01-1 (fls. 351, 353) que não é nenhum daqueles apresentados pelo Contribuinte;
- k) que, além disso, nas notas fiscais apresentadas na impugnação (fls. 398 a 433), não constam materiais que são essenciais para obras de construção civil: cimento, ferro de construção civil, brita, tijolo, etc.;
- l) 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.;
- m) que, portanto, não restam dúvidas de que as atividades desenvolvidas pelo Contribuinte, no ano de 2006, 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

n) 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 pelo presidente da Primeira 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 sejam analisadas as justificativas apresentadas no recurso especial, não há nenhuma razão que possa ser tomada por base para modificar e tornar sem efeito o que foi decidido através do acórdão recorrido.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão - Relator

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

A matéria posta à apreciação desta Câmara Superior refere-se à determinação dos percentuais de presunção do lucro presumido (IRPJ e CSLL) no que se relaciona às atividades da recorrida, se de 8% (oito por cento) e 12% (doze por cento), respectivamente, 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. 1.731, destaques do original):

14. Ocorre que DIVERGINDO FRONTALMENTE deste entendimento, temos o seguinte PARADIGMA oriundo da Colenda 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, cuja ementa preconizou, verbis:

LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAL. SERVIÇOS.

Para 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%, independentemente do percentual utilizado para retenção do imposto na fonte pelo tomador do serviço. **(Acórdão nº 1201-00.594, doc. 1)**

15. Uma vez evidenciada a divergência jurisprudencial, passemos a demonstrar doravante as razões pelas quais merece ser REFORMADO o v. acórdão ora recorrido.

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.

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 dos seguintes contratos:

Número contrato e contratante	Fls.	Atividade desenvolvida
1050.0021572.06.02 PETROBRAS	65 a 81	Execução de serviços de manutenção em torres, vasos e permutadores durante a parada da unidade U-1240, incluindo planejamento, execução do serviços, supervisão técnica, controle de qualidade, montagem e desmontagem de andaimes na refinaria Duque de Caxias
1350.0021375.06.2 PETROBRAS	84 a 98	Execução de serviços de caldeiraria, tubulação e soldas nas paradas de manutenção de manutenção das unidades 30/31 na UN-RLAM
4600001670 TRANSPETRO	100 a 122	Execução de serviços de inspeção e manutenção de vasos de pressão e esferas de GLP
1350.0017186.05.2 PETROBRAS	124 a 139	Prestação de serviços de manutenção em tanques de armazenamentos e esferas
8000.0000355.06.2 REFAP S.A	141 a 158	Execução de serviços de manutenção em torres, vasos e permutadores durante a parada geral programada das unidades de destilação atmosférica (U-0001) e destilação a vácuo (U-0002).
1350.0022244.06.2 PETROBRAS	161 a 177	Prestação de serviços de manutenção no sistema do conjunto conversor nas paradas de manutenção
1150.0021257.06.2 PETROBRÁS	179 a 195	Prestação de serviços de manutenção no sistema do conjunto conversor nas paradas de manutenção
203-2-004/01-3 PETROBRAS	196 a 213	Prestação de serviços de manutenção no sistema do conjunto conversor nas paradas de manutenção
8000.0000468.06.2 REFAP SA	215 a 234	Serviços de execução de manutenção da caldeira D-801B durante a parada programada da unidade U-1248 em 2006

São, ao todo, 9 (nove) contratos, todos eles prevendo, expressamente, **serviços de manutenção em diversos equipamentos petrolíferos**, a saber: torres, vasos, permutadores, caldeiras, tubulações, esferas de GLP, tanques de armazenamento, unidades de destilação atmosférica e destilação a vácuo e conjunto conversor.

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

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.”

À mesma conclusão, aliás, chegou a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), como segue (e-fls. 461 e 462):

Voltando ao caso ora analisado, conclui-se que as fotos anexadas pelo Contribuinte, às fls. 348 a 396, não servem para comprovar que as suas atividades, no ano de 2006, foram de construção civil. Em algumas das fotos constata-se a execução de obras de construção civil, porém não está comprovado que se referem à execução dos serviços relacionados nos contratos supra mencionados. Aliás, o número do contrato que está impresso nas referidas fotos é o de nº 874.2.002011 (fls. 351, 353) que não é nenhum daqueles apresentados pelo Contribuinte.

Além disso, nas notas fiscais apresentadas na impugnação (fls. 398 a 433) não constam materiais que são essenciais para obras de construção civil: cimento, ferro de construção civil, brita, tijolo, etc.). 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.).

Ainda que se tratasse, no caso, de atividade de construção civil, há uma última condição a ser cumprida para possibilitar a adoção dos percentuais de presunção de 8% (oito por cento) e de 12% (doze por cento) do lucro presumido (IRPJ e CSLL, respectivamente).

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.

Com relação a essa questão, incorreu em erro a decisão recorrida, ao afirmar, inadvertidamente, que (e-fls. 1.719):

Efetivamente, os documentos acostados pela Recorrente comprovam que os Contratos celebrados em face da PETROBRÁS previam o fornecimento integral dos materiais e equipamentos necessários à execução das obras, sendo nesse sentido o item 2.4.1 do Contrato nº 1350.0021375.06.2 (fl. 652), o item 10.4 do Contrato nº 1050.0021572.06.2 (fl. 575), e o item 2.4.1 do Contrato nº 1050.0021572.06.2 (fl. 533). Estabelecem

os Contratos, efetivamente, empreitadas globais com fornecimento integral de materiais.

Limitando-me, de início, apenas aos 2 (dois) contratos acima citados (1350.0021375.06.2 e 1050.0021572.06.2), transcrevo os seguintes itens dos mesmos contratos, respectivamente (e-fls. 652 e 533, respectivamente, destaquei):

CLÁUSULA SEGUNDA – OBRIGAÇÕES DA CONTRATADA

[...].

*2.4.2 – Responsabilizar-se pela correta utilização, guarda e conservação dos **materiais**, equipamentos, ferramentas, máquinas, veículos e instalações **fornecidos pela PETROBRÁS**, bem como ressarcir eventuais extravios, danos ou depreciações não relacionadas com a execução do presente Contrato.*

CLÁUSULA SEGUNDA – OBRIGAÇÕES DA CONTRATADA

[...].

*2.4.2 – Responsabilizar-se pela correta utilização, guarda e conservação dos **materiais**, equipamentos, ferramentas, máquinas, veículos e instalações **fornecidos pela PETROBRÁS**, bem como ressarcir eventuais extravios, danos ou depreciações não relacionadas com a execução do presente Contrato.*

Tais cláusulas se repetem nos demais 7 (sete) contratos, a saber: 460.0002670 (e-fls. 103, subitem 2.4.2), 1350.0017186.05.2 (e-fls. 127, subitem 2.4.2), 8000.0000355.06.2 (e-fls. 144, subitem 2.4.2), 1350.0022244.06.2 (e-fls. 163, subitem 2.4.2), 1150.0021257.06.2 (e-fls. 181, subitem 2.4.2), 203-2-004/01-3 (e-fls. 197, subitem 2.4.2) e 8000.0000468.06.2 (e-fls. 218, subitem 2.4.2).

Também os Anexos àqueles contratos não deixam dúvidas quanto ao fato de que à **PETROBRÁS ou TRANSPETRO ou REFAP S.A.**, conforme o contrato em análise, compete o fornecimento de **todo o material que passará a integrar os equipamentos petrolíferos**, limitando-se a recorrer a fornecer apenas o **material que será utilizado ou consumido** na prestação de serviços de manutenção daqueles equipamentos (negritei):

Contrato nº 10500021572.06.2 - Anexo nº 1 – Especificação de Serviços (e-fls. 577):

11 – OBRIGAÇÕES DA PETROBRÁS

*Além do disposto na Cláusula Terceira do Contrato, obriga-se a **PETROBRÁS** a fornecer:*

[...];

*11.2 – **Todo material de recomposição ou substituição de partes constituintes dos equipamentos, tubulação e refratários;***

Contrato nº 1350.0021375.06.2 - Anexo nº 1 – Especificação dos Serviços, Critérios de Medição e Condições Contratuais Complementares (e-fls. 689):

10 RESPONSABILIDADE DA PETROBRÁS

[...].

*10.7 **fornecer**, na medida das necessidades previamente acordadas com a CONTRATADA, os **materiais que se incorporem ao conjunto montado, ou seja, os materiais de aplicação permanente**, tais como, conexões, válvulas, chapas, perfis, telas, parafusos ou barras roscadas, borbulhadores de bandejas de torre, juntas, anéis de vedação, gaxetas, exceto aqueles previstos como sendo de obrigação da CONTRATADA.*

1.161): Contrato nº 8000.0000355.06.2 - Anexo nº 1 – Condições Gerais (e-fls.

7 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;

Manutenção em Conjuntos Conversores (e-fls. 1.354):

6. FORNECIMENTO PETROBRÁS:

Além daqueles previstos na Cláusula Terceira do contrato, constituem-se também encargos da PETROBRÁS, os seguintes:

[...].

6.2. QUANTO A MATERIAIS

6.2.1 – Fornecer materiais de aplicação, que farão parte dos equipamentos e instalações, conforme exemplos abaixo relacionados:

[...].

Manutenção em Conjuntos Conversores (e-fls. 1.424):

6. FORNECIMENTO PETROBRÁS:

Além daqueles previstos na Cláusula Terceira do contrato, constituem-se também encargos da PETROBRÁS, os seguintes:

[...].

6.2. QUANTO A MATERIAIS

6.2.1 – Fornecer materiais de aplicação, que farão parte dos equipamentos e instalações, conforme exemplos abaixo relacionados:

[...].

1.521): Contrato nº 203-2-004/01-3 - Anexo nº 1 – Especificação de Serviços (e-fls.

6. FORNECIMENTO PETROBRÁS:

Além daqueles previstos na Cláusula Terceira do contrato, constituem-se também encargos da PETROBRÁS, os seguintes:

[...].

6.2 – Fornecer os materiais, abaixo discriminados, que farão parte dos equipamentos e instalações:

[...].

Existindo, pois, materiais que **serão fornecidos pela PETROBRÁS ou TRANSPETRO ou REFAP S.A.**, conforme o contrato em análise, e não pela recorrida, tenho como **não cumprida** essa condição de fornecimento, pelo empreiteiro, de todos os materiais indispensáveis à sua execução.

Esclareço, por oportuno, que, embora a Instrução Normativa SRF nº 480, de 2004, se refira à “*retenção na fonte do IRPJ, da CSLL, da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, realizada para fins de atendimento ao estabelecido nos arts. 64 da Lei nº 9.430, de 1996, e 34 da Lei nº 10.833, de 2003*”, suas disposições:

alteram a aplicação dos percentuais de presunção para efeito de apuração da base de cálculo do imposto de renda a que estão sujeitas as pessoas jurídicas beneficiárias dos respectivos pagamentos, estabelecidos no art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995,

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

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