



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15956.720203/2017-51
ACÓRDÃO	1202-002.153 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ENIND ENGENHARIA E COMÉRCIO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2014

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

LUCRO PRESUMIDO. CONSTRUÇÃO CIVIL POR EMPREITADA. PERCENTUAIS DE PRESUNÇÃO.

As receitas decorrentes da construção civil por empreitada na modalidade total, com fornecimento de todos os materiais indispensáveis à execução das obras, sendo tais materiais a elas incorporados, sujeitam-se à aplicação do percentual de oito por cento na determinação da base de cálculo do IRPJ apurado pelo lucro presumido. Ausentes essas condições, o percentual aplicável é de 32%.

MULTA QUALIFICADA. DOLO. SONEGAÇÃO.

Se as provas carreadas aos autos pelo Fisco evidenciam a intenção dolosa de evitar a ocorrência do fato gerador, pela prática de sonegação, cabe a aplicação da multa qualificada.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

LUCRO PRESUMIDO. CONSTRUÇÃO CIVIL POR EMPREITADA. PERCENTUAIS DE PRESUNÇÃO.

As receitas decorrentes da construção civil por empreitada na modalidade total, com fornecimento de todos os materiais indispensáveis à execução das obras, sendo tais materiais a elas incorporados, sujeitam-se à aplicação do percentual de 12% (doze por cento) na determinação da base de cálculo da CSLL apurada pelo lucro presumido. Ausentes essas condições, o percentual aplicável é de 32%.

MULTA REGULAMENTAR. ECF. CUMULAÇÃO COM MULTA QUALIFICADA POR INADIMPLEMENTO DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. BIS IN IDEM. INOCORRÊNCIA.

Há a possibilidade legal de aplicação conjunta de multa qualificada por descumprimento da obrigação principal com a multa por declaração inexata de ECF.

JURISPRUDÊNCIA. CARF. NÃO VINCULAÇÃO.

As referências a entendimentos proferidos em outros julgados administrativos não vinculam os julgamentos administrativos emanados em primeiro grau pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento.

Recurso Voluntário Procedente

Crédito Tributário Exonerado

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário. Os Conselheiros Maurício Novaes Ferreira, Liana Carine Fernandes de Queiróz e Leonardo de Andrade Couto acompanharam pelas conclusões.

Sala de Sessões, em 22 de outubro de 2025.

Assinado Digitalmente

José André Wanderley Dantas de Oliveira – Relator

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Leonardo de Andrade Couto, Maurício Novaes Ferreira, José André Wanderley Dantas de Oliveira, Andre Luís Ulrich Pinto, Fellipe Honório Rodrigues da Costa, Liana Carine Fernandes de Queiroz.

RELATÓRIO

1. Trata-se de Recurso Voluntário interposto por ENIND ENGENHARIA E COMERCIO LTDA visando reformar o acórdão 08-43.652, prolatado em, 28/06/2018, pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Fortaleza, que por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo integralmente o crédito tributário lançado. O julgado restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2014

LUCRO PRESUMIDO. CONSTRUÇÃO CIVIL POR EMPREITADA. PERCENTUAIS DE PRESUNÇÃO.

As receitas decorrentes da construção civil por empreitada na modalidade total, com fornecimento de todos os materiais indispensáveis à execução das obras, sendo tais materiais a elas incorporados, sujeitam-se à aplicação do percentual de oito por cento na determinação da base de cálculo do IRPJ apurado pelo lucro presumido. Ausentes essas condições, o percentual aplicável é de 32%.

MULTA QUALIFICADA. DOLO. SONEGAÇÃO. Se as provas carreadas aos autos pelo Fisco evidenciam a intenção dolosa de evitar a ocorrência do fato gerador, pela prática de sonegação, cabe a aplicação da multa qualificada.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Ano-calendário: 2014

LUCRO PRESUMIDO. CONSTRUÇÃO CIVIL POR EMPREITADA. PERCENTUAIS DE PRESUNÇÃO. As receitas decorrentes da construção civil por empreitada na modalidade total, com fornecimento de todos os materiais indispensáveis à execução das obras, sendo tais materiais a elas incorporados, sujeitam-se à aplicação do percentual de 12% (doze por cento) na determinação da base de cálculo da CSLL apurada pelo lucro presumido. Ausentes essas condições, o percentual aplicável é de 32%.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2014

MULTA REGULAMENTAR. ECF. CUMULAÇÃO COM MULTA QUALIFICADA POR INADIMPLEMENTO DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. BIS IN IDEM. INOCORRÊNCIA.

Há a possibilidade legal de aplicação conjunta de multa qualificada por descumprimento da obrigação principal com a multa por declaração inexata de ECF.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2014

JURISPRUDÊNCIA. CARF. NÃO VINCULAÇÃO. As referências a entendimentos proferidos em outros julgados administrativos não vinculam os julgamentos administrativos emanados em primeiro grau pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

2. Na origem, trata-se de autos de infração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e reflexos de, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) decorrentes de infração capitulada como - APLICAÇÃO INDEVIDA DE PERCENTUAL DE DETERMINAÇÃO DO LUCRO PRESUMIDO - que conforme narrado no Auto de Infração do IRPJ e no da CSLL, trata-se da: *“Aplicação incorreta do percentual de determinação do Lucro Presumido de 8% sobre as receitas tributáveis auferidas na atividade de prestação de serviços em obras de contratos de empreitada parcial, quando o correto, para esta atividade, seria 32%, o que acarretou as diferenças a menor de IRPJ apurado e recolhido/declarado pela contribuinte, conforme relatório fiscal em anexo.”*

3. Também houve a lavratura de Auto de Infração relativo a - OUTRAS MULTAS ADMINISTRADAS PELA RFB – cuja infração foi capitulada pela Autoridade Fiscal como - OMISSÃO OU PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÃO INEXATA OU INCOMPLETA – em virtude de que:

A ENIND informou a receita bruta na ECF no campo correspondente às alíquotas corretas de 32% de presunção das bases de cálculo do IRPJ e CSLL, porém, posteriormente, após ser intimada a esclarecer as divergências entre os valores apurados na ECF e os declarados em DCTF e recolhidos em DARF, a empresa retificou a ECF, informando incorretamente as receitas brutas nos campos correspondentes às alíquotas inferiores de presunção da base de cálculo do IRPJ e CSLL, ou seja, de 8% e 12% respectivamente, por entender que a prestação de serviços com fornecimento de alguns materiais é suficiente para se enquadrar na modalidade contratual de empreitada total, tipo turn-key, no entanto é necessário o fornecimento de todos os materiais e equipamentos necessários nas obras, ou seja, a responsabilidade integral pela obra.

4. Além da exigência dos tributos referidos, a autoridade fiscal aplicou multa qualificada de 150%, houve ainda lavratura de Representação Fiscal para Fins Penais, cujo processo de nº 15956.720209/2017-28 está apenso aos presentes autos.

5. A Recorrente, ENIND ENGENHARIA E COMERCIO LTDA (doravante ENIND), atua no ramo de construção de estações e redes de distribuição de energia elétrica; e consultoria, construção, manutenção e comércio nas áreas de engenharia civil, elétrica e mecânica; e, com base em seu contrato social, registra como objeto social: i) construção de estações e redes de distribuição de energia elétrica (desde 29/06/2010); ii) consultoria, construção, manutenção e comércio nas áreas de engenharia civil, elétrica e mecânica (alterada em 26/10/2015).

6. A Recorrente, à época da ação fiscal, era optante pela tributação da renda na modalidade do Lucro Presumido; e, o cerne da autuação reside justamente no fato de se determinar o adequado enquadramento da alíquota de presunção, em função do ramo de atividade, construção civil por

empreitada, se parcial ou total, ou a mera prestação do serviço. Ou seja, saber se as atividades executadas pela Recorrente no ano de 2014 objeto das autuações correspondiam à construção civil, por empreitada total, com fornecimento dos materiais indispensáveis à sua execução ou serviços em geral.

7. Em seu Relatório de Auditoria Fiscal (RAF) a Autoridade Fiscal narrou os procedimentos de auditoria realizados, conforme abaixo sintetizamos:

- A Autoridade Fiscal narrou como motivação e objeto da ação fiscal que a receita bruta informada pela empresa na Escrituração Contábil Fiscal – ECF no montante de R\$ 30.007.828,09 e Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ a pagar no valor de R\$ 2.373.590,41 para o ano-calendário 2014;
- Entretanto as Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF ativas trouxeram débitos de R\$ 571.845,76, integralmente arrecadados através de Documento de Arrecadação de Receitas Federais – DARF código 2089;
- O contribuinte foi intimado por meio do Termo de Início de Procedimento Fiscal – TIPF, recebido pela empresa em 21/03/2017, e posteriormente pelas demais intimações enviadas à empresa, a apresentar os seguintes documentos/esclarecimentos, entre outros:

v) Esclarecer e comprovar, por meio de documentação hábil e idônea, as divergências constatadas entre os valores a pagar de IRPJ e CSLL apurados no SPED ECF (Escrituração Contábil Fiscal) e os valores confessados em DCTF (Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais) (...)

ix) Cópia de todos os contratos de prestação de serviços vigentes no ano de 2014, mesmo que firmados anteriormente, relacionados com as notas fiscais emitidas neste período.

x) Cópia de todas as notas fiscais emitidas contra as empresas FURNAS, ABB, MMX/PORTO, RAIZEN e TDG no ano de 2014, mesmo que os valores correspondentes tenham sido recebidos posteriormente.

8. Com base no RF, a ENIND, ao responder ao TIAF acerca das divergências constatadas entre os valores a pagar de IRPJ e CSLL apurados em sua ECF (Escrituração Contábil Fiscal) e os valores confessados em DCTF (Declaração de Débitos e créditos Tributários Federais), afirmou que:

“Quanto do IRPJ e à CSLL, devido a um erro em nosso sistema para geração do arquivo eletrônico auxiliar da obrigação acessória SPED ECF (Escrituração Contábil Fiscal), as receitas de 2014 foram alocadas no campo correspondente a base de cálculo de 32% ao invés do campo de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL). (...) O SPED ECF já foi devidamente retificado. (...) A ENIND prestou serviços principalmente de construção civil e montagens de instalações elétricas e mecânicas, com fornecimento de materiais aplicados. Neste tipo de serviço, a base de cálculo para o IRPJ e CSLL é de 8% e 12% respectivamente, conforme o Artigo 15 da Lei 9.249 de 26 de dezembro de 1995.”

9. Como procedimentos de Auditoria-Fiscal, com vistas a melhor esclarecer a questão, a Autoridade Fiscal:

- examinou os contratos da ENIND que tivessem repercussão no faturamento do ano de 2014;
- examinou as respectivas notas fiscais emitidas;
- efetuou circularização junto às principais contratantes da ENIND solicitando explicações acerca dos contratos firmados e dos pagamentos feitos; e,

- analisou as matrículas CEI (Cadastro Específico do INSS) das obras envolvidas nos contratos e notas fiscais correspondentes.

10. Após analisar as provas colhidas, a Autoridade Fiscal firmou convicção que:

- a empresa alocou de forma incorreta os valores correspondentes às bases de cálculo do IRPJ e CSLL na ECF, com exceção dos R\$ 37.948,00 recebidos da empresa EXTREMOZ (conforme descrito no item 5.3.3.2 do RF), pois considerou todos os contratos como de empreitada global tipo turn-key, informando toda a receita bruta recebida dos serviços prestados em 2014 no campo de alíquota de 8% para base de cálculo do IRPJ e 12% para base de cálculo da CSLL;
- o correto seria que a receita dos serviços prestados com fornecimento de material em contratos de empreitada parcial não enquadrados como empreitada global tipo turn-key fosse informada no campo de alíquota de 32% tanto para o IRPJ quanto para a CSLL, ao invés de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL) declarados pela empresa.

11. Na concepção da Autoridade Fiscal, não obstante, a Recorrente haver afirmado que os contratos, obras e serviços prestados por ela foram na modalidade de empreitada total ou global, tipo turn-key, na verdade a empresa participou nas respectivas obras na qualidade de subcontratada, prestadora de serviços com fornecimento de alguns materiais ou simplesmente como prestadora de serviços, não se enquadrando no conceito de empreitada total previsto na IN RFB nº. 1.234/12, tratando-se na verdade de subcontratações, contratos de empreitadas parciais com fornecimento de alguns materiais ou simplesmente prestação de serviços em contratos de obras de construção civil.

12. Em consequência, a Autoridade Fiscal lavrou contra a ENIND os autos de infração de IRPJ e CSLL com base no art. 3º da Lei nº 9.249/95 e nos arts. 518 e 519 do RIR/99.

13. Quanto ao tema da multa qualificada, a Autoridade Fiscal descreveu em seu RF que, inicialmente, a ENIND informou na ECF a sua receita bruta no campo de alíquota de 32%, tanto para o IRPJ quanto para a CSLL, e declarou nas DCTF os débitos de R\$ 571.845,76 e R\$ 331.501,61 respectivamente, valores estes integralmente arrecadados através dos DARF código 2089.

14. Contudo, quando a ENIND foi intimada a prestar esclarecimentos sobre as divergências apuradas entre os valores apurados na ECF e declarados em DCTF e recolhidos em DARF, a empresa informou que se tratou de um erro em seu sistema para geração do arquivo eletrônico auxiliar da obrigação acessória SPED ECF. Na mesma resposta, a ENIND informou, que já havia retificado a ECF, informando a receita bruta no campo de alíquota de 8% para o IRPJ e 12% para a CSLL, por entender que os serviços prestados por ela estariam sujeitos a estas alíquotas.

15. A Autoridade Fiscal entendeu que a ECF anterior é que estaria correta, pois os serviços prestados pela ENIND não se enquadrariam na modalidade de empreitada total do tipo turn-key, sendo, na verdade, caracterizados como prestação de serviços com fornecimento de alguns materiais ou somente a prestação de serviços.

16. Assim, o contribuinte deveria ter retificado suas DCTF para ajustá-las aos valores resultantes da aplicação dos coeficientes de presunção de 32%. Diante da conduta da empresa de enquadrar incorretamente a receita bruta decorrente dos serviços prestados, a fiscalização concluiu que foi cometido crime contra a ordem tributária na modalidade sonegação fiscal, tendo em vista que teriam sido comprovadas as hipóteses dolosas previstas nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/64, no inciso I do art. 1º da Lei nº 4.729/65 e no art. 1º da Lei nº 8.137/90.

17. Como decorrência, a Autoridade Fiscal, no lançamento de ofício aplicou a multa prevista no

§ 1º e inciso I do art. 44 da Lei nº. 9.430/96, ou seja, multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento), entendendo que o contribuinte enviou a ECF retificadora com as receitas brutas auferidas lançadas incorretamente nos campos de alíquotas de 8% e 12% respectivamente para as bases de cálculo presumidas do IRPJ e CSLL, a ENIND também foi autuada com base no disposto na alínea “a” do inciso III do art. 57 da MP 2.158-35/2001, alterada pela alínea “a” do inciso III do art. 57 da Lei nº 12.873/2013.

18. Em 10/10/2017, o contribuinte foi cientificado do auto de infração. Em 09/11/2017 apresentou a sua impugnação (fls. 2.279-2.313), por meio da qual combateu as exigências fiscais a ele imputadas, mas, sem êxito na primeira instância julgadora.

19. Na sua defesa podemos destacar os seguintes aspectos:

- Que a Recorrente atendeu nos casos concretos, em cada um dos contratos de empreitada que geraram a receita autuada, os requisitos exigidos de forma reiterada pela jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para que seja possível a utilização dos percentuais de 8% e 12% no cálculo do lucro presumido;
- Que a Autoridade Fiscal não teria observado nos casos concretos o conceito jurídico de construção civil, tendo considerado na sua análise equipamentos não relacionados com as obras de construção civil, cujo fornecimento estava sob a responsabilidade de terceiros, o que teria implicado na conclusão equivocada de que a Requerente não teria sido responsável por fornecer todo o material necessário para a empreitada de construção civil;
- Que a Autoridade Fiscal autuou receitas decorrentes de contratos com duração não limitada somente ao ano de 2014, mas teria considerado na sua análise apenas as notas fiscais emitidas no ano de 2014 (ignorando o restante do material fornecido nos demais anos em que os contratos estiveram em vigor), o que também teria contribuído para a conclusão equivocada de que a ENIND teria fornecido apenas parte do material ou nenhum material;
- Que a Autoridade Fiscal deixou de aplicar a regra prevista na Instrução Normativa nº 93/1997, que estaria em vigor ao longo de quase todo o ano de 2014, segundo a qual bastaria o fornecimento de materiais para aplicação dos percentuais de 8% e 12% no cálculo do lucro presumido;
- Que a Autoridade Fiscal teria violado, ainda, o disposto nos artigos 15 e 20 da Lei nº 9.249/1995, os quais não excepcionariam da aplicação dos percentuais de 8% e 12% as atividades de construção civil executadas pela Requerente;
- Que não teria havido configuração de crime contra a rodem tributária, nas modalidades de sonegação, fraude ou conluio no presente caso, que justificasse a aplicação da multa majorada de 150%, uma vez que a ENIND declarou a totalidade da sua receita bruta para a Receita Federal em 2014 e teria havido mera divergência de interpretação entre a Impugnante e a Fiscalização acerca de qual percentual deve ser utilizado no cálculo do lucro presumido em relação às obras de construção civil para as quais a empresa foi contratada; e
- Que não seria aplicável ao caso em comento a multa de 3% relacionada à ECF, uma vez que não teria havido a omissão de informações e nem a prestação de informação inexata ou incompleta, mas mera divergência entre a ENIND e a Autoridade Tributária sobre o campo no qual o valor da sua receita bruta deveria ser informado.
- Que em razão do princípio da consunção, não seria possível aplicar mais de uma penalidade por uma mesma e única infração, como teria ocorrido nesse caso ao se exigir simultaneamente a multa de 150% e a multa de 3% em razão exclusivamente da ENIND não ter utilizado o percentual de 32% na determinação do lucro presumido.

20. Considerando que na 1ª instância julgadora a Impugnação foi julgada como improcedente, determinando a manutenção integral das autuações, a ENIND ingressou com Recurso Voluntário.

21. E em síntese, ratificando os argumentos supracitados, tempestivamente, o administrado

recorreu pela improcedência dos autos de infração e pelo cancelamento do crédito tributário exigido. Subsidiariamente, pleiteou que caso se entenda pela manutenção da cobrança do IRPJ e da CSLL, que seja determinada, ao menos, a redução da multa de ofício de 150% para 75%, bem como o cancelamento da multa de 3% relacionada com a ECF prevista no artigo 57, inciso III, alínea “a”, da MP nº 2.158-35/2001.

22. Cabe destacar, que o Recurso Voluntário (RV) apresentado pelo contribuinte Recorrente **repete de forma bastante similar, em conteúdo e forma, a respectiva peça de Impugnação e mantém os mesmos elementos de prova.**

23. Portanto, considerando a inexistência de inovações argumentativas e probatórias no Recurso Voluntário do contribuinte/Recorrente, admitimos como relatados os argumentos de defesa recursal desta, conforme a síntese da peça impugnatória registrada acima no item (19) acima.

24. É o nosso relatório. Passamos a votar.

VOTO

DA ADMISSIBILIDADE

25. O Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte/Recorrente é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, pelo que dele conheço.

DAS PRELIMINARES DE NULIDADE

26. Como preliminar, a Recorrente alega “*Conforme se verifica do V. Acórdão recorrido, a decisão da D. DRJ/FOR é composta basicamente por repetições dos fundamentos que ensejaram o lançamento fiscal. Apesar do vasto conteúdo probatório produzido pela Recorrente, houve tão somente a afirmação de que **tal material não é convincente o suficiente para desautorizar as conclusões da Autoridade Autuante**”.*”

27. Conforme se constata no Acórdão de 1ª instância, a Autoridade Julgadora *a quo* limitou-se a aceitar e repetir a argumentação da Autoridade Fiscal.

28. Destarte reforça a Recorrente argumentando que:

A D. DRJ/FOR se utiliza das afirmações genéricas de que os documentos acostados não comprovam quem forneceu os materiais à obra e que o custo com o fornecimento desses materiais é ínfimo se comparado com o valor do contrato celebrado pela Recorrente. Entretanto, sem maiores esforços argumentativos, releva-se que o v. Acórdão recorrido não enfrentou os pontos trazidos na Impugnação a partir dos documentos acostados pela Recorrente, pois (...)

29. Na sequência a Recorrente apresenta uma série de argumentos objetivando demonstrar a nulidade da decisão da 1ª instância.

30. Não obstante, concordar que houve, sobre certos temas da autuação, uma análise superficial por parte da Autoridade Julgadora *a quo*, contudo, não comprometeu a peça decisória, pois os temas foram tratados.

31. Alega a Recorrente que Acórdão recorrido tece afirmações de cunho genérico sobre o

enquadramento das atividades dela a respeito da aplicação do conceito de empreitada parcial, sem analisar de maneira concreta os documentos trazidos e o entendimento do CARF sobre o assunto, em ofensa ao artigo 5º, incisos LIV e LV, da Constituição Federal, e aos incisos IV do §1º do artigo 489 do CPC, aplicável ao processo administrativo fiscal por força do artigo 15 do próprio CPC e do artigo 50 da Lei nº 9.784, de 29.1.1999 (“Lei nº 9.784/99”).

32. Mesmo considerando a narrativa da Recorrente, **afasto a preliminar de nulidade**, pois, não se pode interferir na formação da convicção relativas às conclusões alcançadas pela instância *a quo*, que na direção inversa, não acatou os argumentos de defesa e decidiu pela improcedência da Impugnação, mesmo considerando os argumentos e provas trazidos pela defesa ao processo.

DO MÉRITO

(A) Os requisitos exigidos para a utilização dos percentuais de 8% e 12% no cálculo do lucro presumido nas obras de construção civil

33. A questão central do presente processo administrativo está em definir se as atividades executadas pela Recorrente no ano de 2014 objeto das autuações correspondiam ou não a contratos de empreitada global (turn key). Nesse sentido, lembremos que os artigos 15 e 20 da Lei nº 9.249/1995, determinam, como regra, a aplicação do percentual de 8% e 12% no cálculo do lucro presumido, excetuando-se as situações em que há a prestação de serviços em geral, a qual está sujeita ao percentual de 32% para a determinação do lucro presumido. Ou seja, a regra é aplicar 8% e 12% (IRPJ/CSLL) e a exceção (para os casos de prestação de serviços em geral) é a aplicação dos 32%.

34. A Receita Federal do Brasil estabeleceu um conceito do que seria uma construção por empreitada (diferenciando-a da mera prestação de serviços). À época dos fatos, esse conceito estava estabelecido no artigo 2º, parágrafo 7º, inciso II, da Instrução Normativa nº 1234/2012, segundo o qual a construção por empreitada com emprego de materiais corresponderia à “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.”

35. Sobre essa temática, a jurisprudência do CARF aponta, de forma reiterada, a exigência de atendimento de três requisitos para que seja possível utilizar os percentuais de 8% e 12% no cálculo do lucro presumido nas atividades de construção por empreitada, a saber: **(1)** a empreitada deve corresponder à **obra de construção civil**; **(2)** a empresa contratada deve ter a responsabilidade de construir toda a **obra** de construção civil **contratada** (empreitada na **modalidade total**); e **(3)** a empresa contratada deve ter a obrigação de fornecer o material necessário para a execução da obra de construção civil contratada e o valor desse material deve estar incluído no preço do contrato.

36. Por sua vez, também devemos observar a interpretação do CARF quando define a atividade de construção civil, como 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 abrangendo a obra 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 sem que ocorra a sua derrubada ou destruição.

37. Destacamos que para esta Autoridade Julgadora, não resta dúvida que o objeto de exploração principal da Recorrente é a atividade econômica da construção civil. Essa constatação se dá, não apenas visualizando no contrato social o seu objeto social de exploração, como também

na análise da dinâmica operacional através da documentação aportada ao processo, das escriturações contábeis/fiscais registradas nos SPED ECD e ECF da RFB e das muitas fotos de obras aportadas ao processo pela Recorrente, relativas aos seus contratos.

38. Firmamos a convicção de que o serviço que a Recorrente presta é de construção civil. Portanto, cumpre o primeiro requisito da construção por empreitada total.

(B) A não observação do conceito de construção civil pela D. Fiscalização e a limitação da análise dos materiais aplicados apenas ao ano de 2014

39. Sobre os contratos de empreitada, a Recorrente explicou que:

A esse respeito, cumpre mencionar que os contratos de empreitada firmados pela Recorrente **envolvem obras complexas** destinadas à construção de subestação e linhas para distribuição e transmissão de energia elétrica (numa parcela menor dos casos as obras estão relacionadas com a construção de tanques para armazenamento e distribuição de combustíveis ou das instalações de apoio a esses tanques). Esses contratos, porém, abrangem tanto a obra de construção civil quanto o fornecimento de equipamentos não relacionados com a construção civil.

40. Também explicou que: *“Cerca de 75% do valor atuado se refere aos contratos de construção de subestação e linhas para transmissão e distribuição de energia elétrica. Apenas cerca de 25% se referem aos contratos para construção de tanques de combustível ou instalações de apoio a esses tanques.”*

41. E complementou aduzindo que:

Sendo um **contrato complexo**, a questão-chave nesse tipo de contrato é justamente identificar o que corresponde à obra de construção civil e distingui-la do fornecimento dos equipamentos que serão instalados posteriormente. Note-se a esse respeito que esses equipamentos não são necessários para a execução da obra de construção civil, sendo fornecidos e montados **posteriormente** quando a obra de construção civil já está praticamente pronta.

42. A Recorrente também registrou que *“um dos equívocos cometidos pela D. Fiscalização foi justamente considerar como empreitada de construção civil a totalidade das atividades abrangidas pelos contratos envolvendo a Recorrente (obra de construção civil + fornecimento de equipamentos).”*

43. Outro aspecto tratado pela Recorrente foi o fato de que *“(…) a D. Fiscalização limitou a sua análise às notas fiscais emitidas pela Recorrente no ano de 2014. No entanto, os contratos que basearam nas obras de construção civil executadas pela Recorrente que foram firmados em anos anteriores e, em vários casos, continuaram em vigor pelos anos posteriores.”* E nessa perspectiva registrou que:

Isso significa que o fornecimento do material para a execução da obra de construção civil pela Recorrente **não ocorreu apenas no ano de 2014, mas também em anos anteriores e posteriores**, bastando analisar a totalidade das notas fiscais de fornecimento de material emitidas durante todo o período de vigência do contrato para constatar que a Recorrente efetivamente forneceu todo o material necessário à execução da respectiva obra de construção civil, não tendo sua atuação se restringido ao mero fornecimento de mão de obra (prestação de serviços em geral) como alegou equivocadamente a D. Fiscalização.

44. A Recorrente também registrou que a análise da Autoridade Fiscal se limitou ao ano de

2014, quando identificou casos em que não houve fornecimento de material ou o fornecimento do material foi em pequeno volume. Argumentou, portanto, a Recorrente que bastava haver expandido a análise para todo o período de vigência de cada contrato para verificar que havia fornecimento de material de forma adequada durante o período contratado para a realização da obra.

45. Ainda sobre o tema dos materiais, argumentou a Recorrente que:

o valor dos materiais aplicados representa apenas uma parte do custo total da obra de construção civil, não servindo a sua representatividade como parâmetro para desqualificar a empreitada e tratá-la como atividade preponderantemente de mão de obra como alegou a D. Fiscalização em alguns casos, especialmente porque tal representatividade não faz parte dos requisitos exigidos para aplicação dos percentuais de 8% e 12%, como explicado anteriormente.

46. Destacamos que não existe na norma nenhum dispositivo que determine um percentual mínimo obrigatório do custo de materiais em relação ao custo total da obra. Bem como, que os contratos não deviam ter sido avaliados considerando apenas o ano-calendário da ação fiscal, mas todo o período contratado, para se ter uma visão completa do comportamento do emprego dos insumos, mão de obra e materiais.

(C) O atendimento dos requisitos exigidos para aplicação dos percentuais de 8% e 12% em cada um dos contratos objeto da autuação

47. Nessa passagem, a Recorrente demonstra através dos contratos firmados o tipo de empreitada para a qual foi contratada.

48. Assim, no item - **(i) Contratos com ABB LTDA. ("ABB") – OS 776, 815, 816, 833, 848 e 849** – a Recorrente ratifica que o objeto desses contratos compreendia, além da prestação de serviço de construção civil, o fornecimento da totalidade de materiais e ferramentas para a construção civil (**vide OBJETO e cláusulas 1ª e 4.2 dos Contratos - Docs. nº 14 a 19 da Impugnação**), conforme a seguir:

ABB LTDA, estabelecida na Av. Monteiro Lobato nº3.411 — Guarulhos SP — registrada no CNPJ sob o nº 61.074.829/0011- 03, adiante denominada CONTRATANTE e EN1ND ENGENHARIA E COMÉRCIO LTDA, estabelecida à rua Areião, 239 — Tatuapé, São Paulo-SP, registrado no CNPJ sob o nº 69.005.858/0001-45 adiante denominada CONTRATADA, ajustam entre si este Contrato, mediante as cláusulas e condições a seguir indicadas:

1 - OBJETO DO CONTRATO - Constitui Objeto do Contrato a execução pela CONTRATADA, **"em regime de TURN-KEY (Empreitada Global) para todos os serviços necessários de Montagem Eletromecânica e fornecimento de materiais necessários**, conforme planilha de divisão de escopo/procedimentos/especificações/documentos técnicos (anexos ao presente termo), planilha orçamentária e proposta da CONTRATADA, tendo como objetivo a entrega da montagem eletromecânica da SE Pecém,, localizada Rod. CE-085, distrito de Gereraú, Pecém, São Gonçalo do Amarante-CE, e também a montagem de 3(três) bays de entrada de linha 230kV, incluindo para estes bays a montagem de todas as estruturas de concreto necessárias à instalação do mesmo, tendo como cliente final a empresa TDG — Transmissora Delmiro Gouveia S.A, adiante denominada TDG.

(...)

4.2 - **Os meios empregados para a realização das várias classes de serviços** serão de opção da CONTRATADA. Se, todavia, em qualquer ocasião, a Fiscalização julgar que **os métodos de construção, mão de obra, material e equipamento da CONTRATADA**, são insuficientes à segurança dos trabalhadores, de terceiros, à qualidade dos serviços ou ao ritmo de execução, poderá exigir da CONTRATADA que aumente a mão-de-obra, sua segurança, eficiência e adequabilidade, devendo a CONTRATADA satisfazer tais exigências com a devida prestação.

49. Pelo acima exposto, podemos constatar que o contrato é de construção civil por empreitada global, considerando todos os serviços necessários de Montagem Eletromecânica e fornecimento de materiais necessários.

50. Também se constata na cláusula 4.2 do Contrato que a responsabilidade pela construção e fornecimento de todos os materiais necessários à obra foi integralmente da Recorrente, o que evidencia o regime de empreita total do contrato.

51. A Recorrente também anexou uma planilha discriminativa de todas as notas fiscais de materiais por ela fornecidos (**doc. nº 20 da Impugnação**), como também as juntou por amostragem (**doc. nº 21 da Impugnação**), e se colocou à disposição para a juntada posterior de cópia das demais notas fiscais, se necessário.

52. Informa a Recorrente que: *“Esses documentos fiscais demonstram a compra de materiais essenciais para a construção da obra, como aço, madeira, pedra, cabos de alumínio, cimento, condutores, dutos, canos de pvc, entre outros, como também o comprador e destinatário das mercadorias (Recorrente), ainda que remetidos diretamente ao canteiro de obras.”*

53. No item - (ii) **Contrato com FURNAS CENTRAIS ELÉTRICAS S/A (“FURNAS”) – OS 836** – a Recorrente ratifica que o objeto desse contrato compreendia, além da prestação de serviço de construção civil, o fornecimento da totalidade de materiais e ferramentas para a construção civil (**vide OBJETO e cláusulas 1ª e 4.2 dos Contratos - Doc. nº 22 da Impugnação**), conforme a seguir:

FURNAS CENTRAIS ELÉTRICAS S.A., empresa concessionária de serviço público de energia elétrica, com sede e Escritório Central na Rua Real Grandeza no 219, na cidade do Rio de Janeiro, estado do Rio de Janeiro, inscrita no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ sob o no 23.274.194/0001-19, neste instrumento apenas designada FURNAS, e **CONSÓRCIO ABB/ENIND-SE GRAJAU**, com sede a Avenida Monteiro Lobato no 3411 - Bairro São Roque, na cidade de Guarulhos, Estado São Paulo, inscrita no mesmo Cadastro sob o no 18.054.420/0001-16, doravante denominada CONTRATADA, representadas as partes por seus Diretores e/ou Procuradores "in fine" assinados, têm entre si ajustado o presente TERMO CONTRATUAL, cuja celebração foi autorizada pelo documento no RD 009/2702 de 14/05/2013, que se regerá pela Lei no 8.666/93, com alterações posteriores e pelas Cláusulas e condições seguintes:

CLÁUSULA 1ª – OBJETO

Constitui objeto deste TERMO CONTRATUAL, o fornecimento pela CONTRATADA, para FURNAS, sob o regime de **empreitada integral**, de Equipamentos, Materiais e Sistemas, Treinamento, Comissionamento e Ensaio, Projeto Executivo, Ensaio de Operação e de Sistemas e Serviços de Obras Cívicas, Montagem Eletromecânica e Comissionamento, Desmontagem da Blindada existente e Sistema de Monitoramento para a Blindada a gás SF6, referentes à instalação, na Subestação de Grajaú de uma Blindada a gás SF6 em 145

kV, nos expressos termos deste instrumento, seus anexos e dos demais documentos que o complementam.

CLÁUSULA 5ª - OBRIGAÇÕES DA CONTRATADA

São obrigações da CONTRATADA, além de outras constantes deste TERMO CONTRATUAL:

a) executar fielmente o objeto do presente TERMO CONTRATUAL, de acordo com os documentos integrantes deste instrumento e em rigorosa observância aos detalhes e comunicações expressas emanados de FURNAS ou por esta aprovados, bem como executar tudo o que não for explicitamente mencionado, inclusive eventual detalhamento de projeto, mas que seja necessário à perfeita execução do objeto;

b) Fornecer, sem quaisquer ônus adicionais para FURNAS, todos os bens e equipamentos de construção, necessários ao objeto ora contratado, com exceção dos equipamentos de fornecimento de FURNAS, conforme indicado no Anexo 1 - "DESCRIÇÃO DE EVENTOS E CRITÉRIOS DE MEDIÇÃO", da Seção IV deste EDITAL;

54. A Recorrente também anexou uma planilha discriminativa de todas as notas fiscais de materiais por ela fornecidos (**doc. nº 23 da Impugnação**), como também as juntou por amostragem (**doc. nº 24 da Impugnação**).

55. Informa a Recorrente que *“Esses documentos fiscais demonstram a compra de materiais essenciais para a construção da obra, como aço, madeira, pedra, cabos de alumínio, cimento, condutores, dutos, canos de pvc, entre outros, como também o comprador e destinatário das mercadorias (Recorrente), ainda que remetidos diretamente ao canteiro de obras.”*

56. No item - (iii) **Contratos com AREVA RENEWABLES BRASIL S/A (“AREVA”) – OS 838 e 83** – a Recorrente registra que o objeto desse contrato compreendia, além da prestação de serviço de construção civil, o fornecimento da totalidade de materiais e ferramentas para a construção da subestação (**vide cláusula 3ª - páginas 10/11 do Contrato - doc. nº 25 da Impugnação**). Vejamos:

3.1. O objeto do presente Contrato é o Fornecimento de serviços de montagem eletromecânica da SE de manobra 230 Kv pela CONTRATADA, de acordo com o disposto no Contrato e em seus Anexos, em regime de empreitada a Preço Global e prazo determinado, compreendendo a montagem eletromecânica do Bay de conexão 230Kv, serviços e instalações necessárias à Integração do Objeto Contratual e à prestação da Garantia Técnica, nas condições de qualidade, garantia e desempenho previstas neste Contrato e descritos nas Especificações Técnicas Consolidadas e nos Termos de Referência Consolidados.

57. Também explica a Recorrente que a natureza da atividade como de construção civil pode ser extraída a partir da cláusula 3ª (“OBJETO” - página 10/11), acima transcrita, que sobre a construção de fundações, ou estruturas, para acomodação de equipamentos de transmissão de energia elétrica, que não são de responsabilidade dela. E que essas construções são fixas ao solo, não sendo possível seu deslocamento sem prejuízo a sua estrutura. Assim, diante do conceito de construção civil, se conclui pela natureza dos serviços contratado pela AREVA.

58. A Recorrente anexou planilha discriminando todas as notas fiscais de materiais fornecidos por ela (**doc. nº 26 da Impugnação**), como também as junta por amostragem (**doc. nº 27 da Impugnação**). Esses documentos fiscais demonstram a compra de materiais essenciais para a construção da obra, como aço, madeira, pedra, cabos de alumínio, cimento, condutores, dutos, canos de pvc, entre outros, como também o comprador e destinatário das mercadorias

(Recorrente).

59. No item - **(iv) Contratos com a RAÍZEN COMBUSTÍVEIS S/A (“RAIZEN”) – OS 817, 824, 830, 840, 841, 844, 845, 847, 850, 851, 853, 854, 855, 856, 857, 858, 859 e 861** – sobre os contratos com a RAÍZEN a Recorrente explica que:

89. Inicialmente, cumpre esclarecer uma peculiaridade quanto às propostas comerciais em referência. Os contratos são firmados com empresas diferentes, que rateiam as despesas de uma única obra. Isso ocorre através da contratação por cada empresa operadora desse pool de clientes, para construção civil de determinada parte do projeto final.

90. Nestes contratos a Recorrente e os pools de clientes, formados, conforme o caso, pelas empresas **RAÍZEN, IPIRANGA, PETROBRAS e TEAS**, firmaram contratos de construção de baias para carregamento de caminhões (**Docs. nº 28 a 32 da Impugnação**), reforma total de tanques de combustível (**Docs. nº 33 a 36 da Impugnação**), plataformas de descarga (**Doc. nº 37 da Impugnação**), tubulações de querosene de aviação, diesel e biodiesel (**Docs. nº 38 a 40 da Impugnação**), infraestrutura para cabeamento elétrico (**Doc. nº 41 da Impugnação**). **O objeto desses contratos compreendia, além da prestação de serviço de construção civil, o fornecimento da totalidade de materiais e ferramentas para a construção civil (vide cláusula 2ª das propostas comerciais).**

60. A cláusula 2ª que apresenta o objeto da proposta, está assim disposta:

2. OBJETO DA PROPOSTA

Propomos fornecer ferramentas, dispositivos e equipamentos de montagem e seguro de acidentes de trabalho, mão-de-obra especializada, inclusive encargos sociais, despesas de locomoção, uniformes, refeição do nosso pessoal lotado na obra, materiais de consumo, combustíveis, escada, andaime e canteiro de obras.

3. ESCOPO E LIMITES DE FORNECIMENTO

Faz parte integrante de nossa proposta para execução dos serviços **fornecimento de Material e Mão de Obra**, para Montagem Eletromecânica de Baía TOP na 13 e BOTTON na 14 na PCAT no Terminal de Araucária — PR, conforme Proposta Comercial sendo os seguintes serviços a considerar

61. A Recorrente também registra que:

A natureza da atividade como de construção civil pode ser extraída a partir da cláusula 3ª das propostas comerciais (“ESCOPO”) e das imagens ilustrativas dos trabalhos desempenhados, que demonstram que a Recorrente acordou em prestar serviços de “obras civis”, envolvendo, em alguns casos, a destruição de estruturas antigas e a construção de novas

62. Assim, coletamos por amostragem vinte contratos e, observamos nessa cláusula - 3ª. ESCOPO E LIMITES DE FORNECIMENTO – **que em todas**, o serviço contratado envolve o “**fornecimento de material e mão de obra**”, vejamos:

3. ESCOPO E LIMITES DE FORNECIMENTO

Faz parte integrante de nossa proposta para execução dos serviços **fornecimento de Material e Mão de Obra**, para Montagem Eletromecânica de Baía TOP na 13 e BOTTON na

14 na PCAT no Terminal de Araucária — PR, conforme Proposta Comercial sendo os seguintes serviços a considerar.

3. ESCOPO E LIMITES DE FORNECIMENTO

Faz parte integrante de nossa proposta para execução dos serviços **fornecimento de Material e Mão de Obra**, para Relocar dois compressores e rebaixamento de Eletrodutos na área Individual no Terminal de Araucária, situado Rodovia do Xisto, BR 476, Km 15,320 — Araucária — PR sendo os seguintes serviços a considerar.

3. ESCOPO E LIMITES DE FORNECIMENTO

Faz parte integrante de nossa proposta para execução dos serviços com **fornecimento de material e mão de obra** para Adequação da Tubulação da linha do Aditivo Gasolina Raízen para linha de 2" em aço inox Interligando a Bomba do Aditivo aos Injetores das Baias da PCAT (00,01, 02, 05, 06, 07, 08, 09, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19), na RAÍZEN, situado Rodovia do Xisto, BR 476, Km 15,320 — Araucária — visita Técnica e informações do departamento de Engenharia da RALZEN sendo;

3. ESCOPO E LIMITES DE FORNECIMENTO

Faz parte integrante de nossa proposta para execução dos serviços **fornecimento de Material e Mão de Obra**, para Relocação da Escada na área Individual no Terminal de Araucária, situado Rodovia do Xisto, BR 476, Km 15,320 — Araucária — PR sendo;

3. ESCOPO E LIMITES DE FORNECIMENTO

Faz parte integrante de nossa proposta para execução dos serviços **fornecimento de Material e Mão de Obra**, para Instalação Elétrica para nova Bomba de QAV no Demarrador do VT - Gasolina no Terminal de Araucária, situado Rodovia do Xisto, BR 476, Km 15,320 — Araucária — PR, conforme visita técnica.

3. ESCOPO E LIMITES DE FORNECIMENTO

Faz parte integrante de nossa proposta para execução dos serviços **fornecimento de Material e Mão de Obra**, para Instalação de Mangote para carregamento do Arla a Granel na área Individual no Terminal de Araucária, situado Rodovia do Xisto, BR 476, Km 15,320 — Araucária — PR sendo os seguintes serviços a considerar;

3. ESCOPO E LIMITES DE FORNECIMENTO

Faz parte integrante de nossa proposta a execução dos serviços com **fornecimento de material e mão de obra** para Reforma do Tanque TQ-08 e Remanejamento da Tancagem na RAIZEN Combustíveis Terminal de Betim, situada na Rod. Fernão Dias, km 428A, Município de Betim, Estado de Minas Gerais.

3. ESCOPO E LIMITES DE FORNECIMENTO

Faz parte integrante de nossa proposta para execução dos serviços Elétricos com **fornecimento de material e mão de obra** para execução da Ampliação e Reformas para a Implantação do Projeto Terminal Intermodal de Santos — TIS nas dependências do TEQUIMAR — TERMINAL QUÍMICO DE ARATU S/A — situada no município de Santos — SP.

3. ESCOPO E LIMITES DE FORNECIMENTO

Faz parte integrante de nossa proposta a execução dos serviços com **fornecimento de material e mão de obra** para Reparo do Tanque 14 conforme Procedimento Geral de

Reparo Ng 011/13 Terminal na RAÍZEN Combustíveis Terminal de Betim situada na Rod. Fernão Dias, km 428A, Município de Betim,

3. ESCOPO E LIMITES DE FORNECIMENTO

Faz parte integrante de nossa proposta a execução dos serviços com **fornecimento de material e mão de obra** para Reforma do T015 de Etanol Hidratado e instalação de Liner na Área 2 na RAÍZEN Combustíveis Terminal de Betim situada na Rod. Fernão Dias, km 428& Município de Betim, Estado de Minas Gerais sendo os seguintes serviços a considerar;

3. ESCOPO E LIMITES DE FORNECIMENTO

Faz parte integrante de nossa proposta a execução dos serviços com **fornecimento de material e mão de obra** para Reforma do T015 de Etanol Hidratado e instalação de Liner na Área 2 na RAÍZEN Combustíveis Terminal de Betim situada na Rod. Fernão Dias, km 428, Município de Betim, Estado de Minas Gerais sendo os seguintes serviços a considerar.

3. ESCOPO E LIMITES DE FORNECIMENTO

Faz parte integrante de nossa proposta a execução dos serviços com **fornecimento de material e mão de obra** para Adequação Eletromecânica na Ilha 3 nas lajes 5 e 6 para Substituição de Medidores Convencionais por Turbinas na RAÍZEN Combustíveis Terminal de Betim Área 2 situada na Rod. Fernão Dias, km 428A, Município de Betim, Estado de Minas Gerais sendo os seguintes serviços a considerar.

3. ESCOPO E LIMITES DE FORNECIMENTO

Faz parte integrante de nossa proposta a execução dos serviços com **fornecimento de material e mão de obra** para Substituição de Medidores Convencionais por Turbinas na PDAT na RAZEN Combustíveis Terminal de Betim Área 2 situada na Rod. Fernão Dias, km 428A, Município de Betim, Estado de Minas Gerais sendo os seguintes serviços a considerar.

3. ESCOPO E LIMITES DE FORNECIMENTO

Faz parte integrante de nossa proposta para execução dos serviços com **fornecimento de Material e Mão de Obra**, para Revamp da Ilha 4 modificando o sistema de carregamento de Top Loading para Bottom Loading na RAZEN Combustíveis Terminal de Betim Área 2 situada na Rod. Fernão Dias, km 428A, Município de Betim, Estado de Minas Gerais sendo os seguintes serviços a considerar.

3. ESCOPO E LIMITES DE FORNECIMENTO

Faz parte integrante de nossa proposta a execução dos serviços com **fornecimento de material e mão de obra** para Reforma na Estrutural e de Reforma Elétrica na Ilha 3 Área 2 nas lajes 5 e 6 devido a nova configuração substituindo os Medidores Convencionais por Turbinas na e Reforma Elétrica no Tanque 15 RAÍZEN Combustíveis Terminal de Betim situada na Rod. Fernão Dias, km 428A, Município de Betim, Estado de Minas Gerais sendo os seguintes serviços a considerar.

3. ESCOPO E LIMITES DE FORNECIMENTO

Faz parte integrante de nossa proposta a execução dos serviços com **fornecimento de material e mão de obra** para Retirada e Construção de Novos Guarda Corpo para Escada e Plataforma na PCAT 1,2,3 e 4 na Área 1 e PCAT 1 na Área 2 conforme NR 12 na RAIZEN

Combustíveis Terminal de Betim situada na Rod. Fernão Dias, km 428A, Município de Betim, Estado de Minas Gerais sendo os seguintes serviços a considerar conforme planilha Orçamentaria em anexo.

3. ESCOPO E LIMITES DE FORNECIMENTO

Faz parte integrante de nossa proposta a execução dos serviços com **fornecimento de material e mão de obra** para Fornecimento e Montagem de Ranges e Novas Válvulas Gaveta de 10" e 14" a serem Instaladas como Duplo Bloqueio no Tanque 15 na RAIZEN Combustíveis Terminal de Botim Área 2 situada na Rod. Fernão Dias, km 428A, Município de Betim, Estado de Minas Gerais sendo os seguintes serviços a considerar conforme planilha Orçamentaria em anexo.

3. ESCOPO E LIMITES DE FORNECIMENTO

Faz parte integrante de nossa proposta a execução dos serviços com **fornecimento de material e mão de obra** para Serviços Adicionais conforme Orientações da Engenharia e Operações no Terminal de Betim nas Áreas 1 e 2 situada na Rod. Fernão Dias, km 428A, Município de Betim, Estado de Minas Gerais sendo os seguintes serviços a considerar conforme planilha Orçamentaria em anexo.

3. ESCOPO E LIMITES DE FORNECIMENTO

Faz parte integrante de nossa proposta a execução dos serviços com **fornecimento de material e mão de obra** para Serviço de recuperação parcial do piso (paralelepípedos) no Terminal de Betim nas Áreas 2 situada na Rod. Fernão Dias, km 428A, Município de Betim, Estado de Minas Gerais.

3. ESCOPO E LIMITES DE FORNECIMENTO

Faz parte integrante de nossa proposta a execução dos serviços com **fornecimento de material e mão de obra** para Serviço para Assoreamento das e Bacias de Tancagem Alta e Baixa do Terminal de Betim nas Áreas 2 situada na Rod. Fernão Dias, km 428A, Município de Betim, Estado de Minas Gerais.

63. Pelo acima exposto, podemos concluir que a ENIND foi contratada para empreitada de serviços de construção civil, fornecendo material e mão de obra.

64. No item - (v) **Contrato com a IPIRANGA PRODUTOS DE PRETRÓLEO S/A ("IPIRANGA") – OS 860** – também observamos se repetir o mesmo conteúdo da cláusula - **2ª OBJETO DA PROPOSTA** – e na cláusula - **3ª ESCOPO E LIMITES DE FORNECIMENTO** – também se observa que ela se inicia com a frase *“Faz parte integrante de nossa proposta para execução dos serviços **com Fornecimento de Material e Mão de Obra** (...)”*.

65. Observamos que em várias dessas propostas também consta o registro do seguinte detalhe: PEDIDO PARA CONTRATAÇÃO. **SOB-REGIME GLOBAL DE MÃO DE OBRA COM FORNECIMENTO DE MATERIAL** PARA EXECUÇÃO DOS SERVIÇOS ADEQUAÇÕES DA INGRAESTRUTURA DE 510 DO TERMINAL DE BETIM (ÁREA 1), por exemplo.

66. Também podemos constatar que em cada proposta de contrato também estava anexa uma **PLANILHA DE MATERIAIS E SERVIÇOS**, indicando o custo desses itens (**Docs. 28 a 45** – fls. 3090/4202).

67. Conforme o Relatório Fiscal, a Autoridade Fiscal realizou **circularização junto aos principais clientes da Recorrente**, intimando-os a responder, entre outras questões a seguinte: “Informar o

tipo de serviço/empreitada dos referidos contratos (se total, parcial ou mera prestação de serviços)”.
68. A intimada ABB, sobre esse item respondeu que: “A ENIND não foi fornecedora exclusiva dos contratos, ou seja, também tivemos a participação de outros fornecedores.”.¹

69. Contudo e adversamente, a própria ABB quando apresentou os contratos e aditivos firmados com a ENIND, neles estava registrado que o objeto contratado era em regime de **TURN-KEY (Empreitada Global)**, vejamos:

OBJETO: O objeto do presente Contrato é a execução, pela CONTRATADA, **em regime de TURN-KEY (Empreitada Global)** para todos os serviços necessários de Topografia. Malha de Terra, Obras Civis — fundações dos postes, Infraestrutura para fibra óptica, edificações, montagem eletromecânica, fusões e testes de fibra óptica para a perfeita entrega da Subestação de energia elétrica SE Bay Mossoró II de 230 kV, visita ao local da obra, proposta da CONTRATADA.

OBJETO: O objeto do presente Contrato é a execução, pela CONTRATADA **em regime de Empreitada Global** para todas os serviços necessários de Topografia. Obras Chris - fundações aos pórticos, passadiço e trilhamento para transformador, equipamentos, CSAO com adequação de tubulação de interligação, malha de terra e Montagem Eletromecânica de equipamentos, estruturas metálicas e concreto, barramento aéreo, cabiagem de comando, controle e força, SPDA, painéis, serviço de linha viva, troca do Cerramento rígido e flexível, substituição de equipamentos e estruturas metálicas dos equipamentos no bay Caué Nova e Transferência. substituição de transformadores e inclusão do bay entrada de 89 kV e fornecimento de material conforme divisão de escopo para e perfeita entrega da SE Itabira II e Topografia, Obras CM: - fundações dos pórticos, transformador, parede corta fogo, equipamentos. CSAO, menagem, malha de terra, cerca e portões. edificações. Arruamento e Montagem Eletromecânica de equipamentos, estruturas metálicas e concreto, barramento aéreo, cabiagem de comando, controle e força. SPDA, painéis. cubículos, serviço auxiliar da SE Cauã 69 kV e fornecimento de material conforme divisão de escopo.

OBJETO: O objeto do presente Contrato é a execução, pela CONTRATADA, **em regime de TURN-KEY (Empreitada Global)** para todos os serviços necessários de Topografia, Malha de Terra, Obras Civis — fundações dos postes, infraestrutura para fibra Óptica, edificações, montagem eletromecânica, Fornecimento de Estruturas de Concreto para Equipamentos e materiais de montagem eletromecânica, fusões e testes de fibra óptica para a perfeita entrada da Subestação de energia elétrica SE Bay Pecém II de 230/34,5 kV

1 — OBJETO DO CONTRATO: Constitui Objeto do Contrato a execução, pela CONTRATADA, **em regime de TURN-KEY (Empreitada Global)** para todos os serviços necessário e de Montagem Eletromecânica e fornecimento de materiais necessários, conforme planilha de divisão de escopo/procedimentais especificação de documentos técnicos (anexos ao presente termo). planilha orçamentária e proposta da CONTRATADA. lendo como objetivo a entrega da montagem eletromecânica da SE Pecém, localizada na Rod. CE-085, distrito de Gereraú, Pecém, São Gonçalo do Amarante/CE, e também a montagem de 3 (três) bays de entrada de linha 230kV, incluindo para estes bays a montagem de todas as estruturas de concreto necessárias à instalação do mesmo, tendo como cliente final a empresa TDG — Transmissora Delmiro Gouveia S.A, adiante denominada TDG. A CONTRATADA prestará

¹ Vide **Doc fls.1872-1893**.

ainda serviços de uma Plataforma Elevatória com combustível para a SE Pecém, localizada na Rod. CE-085, distrito de Gereraú, Pecém, São Gonçalo do Amarante/CE, CEP 61.700-000. Inclui-se ao objeto deste Contrato aditivo referente aos custos de extensão de prazo de canteiro de jan/13 até ma1/13, envolvendo equipes administrativas, gerencial, recursos e ferramentas, parte do atraso ABB, decorrentes do atraso da entrega dos painéis de proteção e controle e fornecimento de materiais e execução de serviços de montagem eletromecânica da SE Pecem localizada na Rod. CE-035, (Distrito de Gereraú, Pecém, São Gonçalo do Amarante/CE).

OBJETO: O objeto do presente Contrato é a execução, pela CONTRATADA, em **regime de TURN-KEY (Empreitada Global)** para todos os serviços necessários, para os serviços de Obras Civis - topografia, fundação de pórticos, fundação e equipamentos, malha de terra, canaletas, rede de dutos, drenagem, britamento, urbanização e Montagem Eletromecânica - montagem dos equipamentos e barramentos, montagem de estruturas de concreto para equipamentos/pórticos e vigas, materiais de montagem eletromecânica conforme divisão de escopo, lançamento de cabos de comando e controle, lançamento de cabos, montagem de painéis, montagem de painéis de proteção e controle, montagem de painéis de serviço auxiliar e telecom, montagem de retificadores e banco de baterias, fornecimento e instalação de iluminação e tomadas do pátio, malha de aterramento na área do pátio, fornecimento e instalação de chumbadores para os equipamentos, fornecimento de extintores, rede de dutos para cabos de comando e controle, rede de dutos para cabos de média tensão, fornecimento e montagem de suportes metálicos para painéis de comando e controle, apoio ao comissionamento e limpeza final do pátio e da casa de comando e controle para a perfeita entrega da Subestação Extremoz II de energia elétrica em 230kV, para o cliente Chesf. no município de Extremoz, no estado do Ceará

70. Em relação à circularização junto a AREVA², mediante Termo de Intimação Fiscal, podemos observar que o terceiro item da intimação que perguntava: “Qual o tipo de serviço/empreitada dos referidos contratos: total (fornecimento de todos os materiais e serviços, tipo turn-key), parcial (fornecimento de parte dos materiais e serviços) ou apenas prestação de serviço?” – a intimada, AREVA, respondeu: Prestação de serviço.

71. Não obstante, a resposta da AREVA, no próprio contrato junto à ENIND, por ela apresentado à Autoridade Fiscal, devemos observar com atenção a CLÁUSULA 3 - OBJETO 1.3.1., que registra:

O objeto do presente Contrato é o Fornecimento de serviços de montagem eletromecânica da SE de manobra 230 Kv pela CONTRATADA, de acordo com o disposto no Contrato e em seus Anexos, **em regime de empreitada a Preço Global** e determinado, compreendendo a montagem eletromecânica do Ray de conexão 230 Kv, serviços e instalações necessárias à Integração do Objeto Contratual e à prestação da Garantia Técnica, nas condições de qualidade, garantia e desempenho previstas neste Contrato e descritos nas Especificações Técnicas Consolidadas e nos Termos de Referência Consolidados.

72. Em relação à circularização junto a FURNAS, mediante Termo de Intimação Fiscal, podemos observar que o terceiro item da intimação que perguntava: “Qual o tipo de serviço/empreitada dos referidos contratos: total (fornecimento de todos os materiais e serviços, tipo turn-key), parcial (fornecimento de parte dos materiais e serviços) ou apenas prestação de serviço?” – a intimada, AREVA, respondeu: Resposta: c) *Embora o contrato firmado com o consórcio seja de*

² Vide **Doc. fls. 1894-1965**.

EMPREITADA INTEGRAL, a participação da empresa ENIND no referido contrato foi referente à execução de serviços, conforme as notas fiscais de serviço anexadas.”.

73. No item (53) acima já havíamos visto que o contrato junto a FURNAS é na modalidade **empreitada integral**. Ademais, checando as notas fiscais mencionadas pela intimada, nelas observamos não apenas gastos com mão de obra, contudo, com materiais também; e, praticamente na mesma proporção em termos de valor. (Vide Doc às fls. 1966-2020)

74. Em relação à circularização junto a PORTOSUDESTE, mediante Termo de Intimação Fiscal, podemos observar que o terceiro item da intimação que perguntava: “Qual o tipo de serviço/empreitada dos referidos contratos: total (fornecimento de todos os matérias e serviços, tipo turn-key), parcial (fornecimento de parte dos materiais e serviços) ou apenas prestação de serviço?” – a intimada, PORTOSUDESTE, respondeu: “O objeto da subcontratação é a execução dos serviços de montagem da subestação principal com preço estimado de R\$ 1.645.989,61 (Um milhão seiscentos e quarenta e cinco milhões novecentos e oitenta e nove e sessenta e um centavos)”.

75. A PORTOSUDESTE quando apresenta - **AUTORIZAÇÃO DE SUBCONTRATAÇÃO** – firmando que “a WEG EQUIPAMENTOS ELÉTRICOS S/A autoriza a execução dos serviços de montagem da Subestação Principal pela empresa ENIND ENGENHARIA E COMÉRCIO LTDA., nesse mesmo documento está firmado que: “Dos valores apresentados acima, 50% (cincoenta por cento) referem-se a mão de obra/serviço.”. Naturalmente, se pode presumir que os outros 50% referem-se a materiais.

76. A resposta da PORTOSUDESTE **não é clara**, pois no procedimento do serviço de montagem da subestação, pode haver, naturalmente, o emprego de materiais. Ademais, considerando conforme acima destacado, se 50% se referem ao pagamento de mão de obra/serviço, a outra metade, em tese, deveria pagar os materiais (Vide Doc. fls. 2061-2078).

77. As respostas da PETROBRAS (Doc. fls. 2079-2080) e da RAÍZEN (Doc. fls. 2081-2085) são coincidentes. Ambas afirmam que a modalidade do contrato junto a ENIND é na modalidade “Parcial com fornecimento de serviços e materiais”.

78. Mas, aqui precisamos esclarecer. Quando essas clientes (PETROBRAS/RAÍZEN) indicam que a modalidade do contrato para a prestação do serviço de construção civil é parcial, e não global/total, precisamos indagar: parcial ou global/total em relação a que?

79. Opinamos que mesmo as grandes empreiteiras brasileiras quando operam em obras de grande porte e complexas, operam de forma consorciada, até mesmo por uma questão de garantias e riscos. Contudo, da parte que cabe a cada uma realizar, o fazem de forma integral/global/total, ou seja, realizam na integralidade a parte da obra que lhes coube contratualmente. E se nesta empreitada se responsabiliza, tanto pela mão de obra, como pelos materiais necessários à execução da obra de construção civil, e o valor desse material estava incluído no preço do contrato; então, devemos aceitar a ideia de que essa atividade se realizou na modalidade de empreitada global/total (turn key).

80. Portanto, talvez alguns se equivoquem na compreensão do emprego da expressão empreitada global. Repetimos, é preciso cautela na interpretação desse conceito, empreitada global (turn key). O qualificativo global que acompanha o substantivo empreitada, não diz respeito à execução da integralidade da obra de construção civil, na qual a empreiteira atua, **mas sim, pelo que, daquela obra de construção civil, a empreiteira se responsabilizará no contrato celebrado.**

81. Se a empreiteira contratada se responsabiliza, em relação à parcela da obra que lhe cabe executar, tanto pelo serviço, como por todos os materiais e insumos necessários à prestação do serviço de empreitada, e esses já fazem parte do custo contratado, essa empreitada deverá ser compreendida como global/total (turn key).

82. Opinamos que nos casos da PETROBRAS e da RAÍZEN, as clientes da Recorrente responderam equivocadamente à indagação quanto a modalidade da empreitada. É preciso reflexão. Pois, visivelmente as contratantes estão considerando o qualificativo global, em relação à realização da integralidade da obra, o que nos parece equivocado.

83. O qualificativo global deve ser entendido em relação a forma de prestar o serviço firmado na relação jurídica contratual pelas partes contratantes; e, não em relação à integralidade do conteúdo necessário de serviços e materiais para a realização de toda obra, ou seja, a obra em sua integralidade.

84. Se o contratado opera no ramo da construção civil, se realizou integralmente o serviço de construção civil para o qual foi contrato e nesse contrato, deveria se responsabilizar, tanto pela mão de obra, como pelos materiais e o custo desses já está incluso no preço contratado, estamos diante de um contrato de empreitada global (TURN KEY).

85. Outro tema a esclarecer é sobre o significado e uso das terminologias - contratada e subcontratada.

86. Pelo instituto do contrato, se subentende uma relação jurídica direta, na qual as partes contratantes diretamente assumem direitos e obrigações firmados no contrato.

87. Na subcontratação, a diferença é que, o contratado original, de comum acordo com o contratante, transfere a sua obrigação contratual para um terceiro, o subcontratado. Contudo, na relação jurídica contratual firmada entre o subcontratado e o contratante, também se observarão as cláusulas de cumprimento dos direitos e obrigações recíprocos.

88. Portanto, o que se deve observar no serviço prestado, não é se o prestador de serviço é contratado ou subcontratado, mas, o conteúdo do contrato firmado entre as partes e as cláusulas a serem observadas, independentemente de a relação estabelecida se dá entre contratante e contratado ou contratante e subcontratado.

89. Se no contrato firmado entre contratante e contratado/subcontratado constava uma determinada modalidade de empreitada, essa deve ser a executada e assumida como conscientemente aceita pelas partes.

90. Portanto, em relação aos contratos firmados pela ENIND junto a PETROBRAS e a RAÍZEN, concluímos que, a empreitada é parcial em relação à integralidade da obra, mas, global em relação ao que foi firmado na especificidade do contrato com a ENIND.

91. Outro aspecto a se destacar é que, o valor dos materiais aplicados na execução da obra representa apenas uma parte do custo total da obra de construção civil, não servindo a sua representatividade como parâmetro para desqualificar a empreitada e tratá-la como atividade preponderantemente de mão de obra, como alegou a Autoridade Fiscal em alguns casos. Notadamente, porque tal representatividade não faz parte dos requisitos exigidos pela legislação para aplicação dos percentuais de 8% e 12%.

92. Bem como, a Auditoria Fiscal abrangeu tão somente o ano-calendário de 2014, contudo, alguns contratos em vigor nesse ano, se iniciaram e finalizaram em anos anteriores e posteriores.

Ou seja, em um determinado ano, o emprego de materiais pode ser menor ou maior, a depender da fase da obra. Portanto, inferir que para alguns contratos, o gasto com materiais em 2014 foi ínfimo e ancorar nesse fato, argumento determinante para afastar o caráter de empreitada global, me parece precário. Ademais, esse critério não existe na legislação.

93. Outro aspecto a destacar é que no ano-calendário anterior ao do procedimento fiscal, 2013, DIPJ Exercício 2014 (**Doc. fls 2119-2148**), a Recorrente fez a sua declaração, na modalidade Lucro Presumido utilizando os percentuais de 8% para o IRPJ e de 12 % para a CSLL. Se em 2014, conforme afirmou a Recorrente, teve falhas no sistema e promoveu a entrega da retificadora, é um direito que lhe assiste.

94. Ademais, conforme extrato da DCTF de 2014, apenas nos meses de janeiro e fevereiro houve retificadoras (**Doc. fl. 2149**).

95. Também, se houve uma eventual irregularidade na matrícula CEI da obra, esse fato não deve influenciar na utilização dos percentuais, de 8% e 12%, no cálculo do lucro presumido. Essa irregularidade poderia apenas ensejar a imposição de multa por descumprimento de obrigação acessória, mas de maneira alguma influenciar na apuração da obrigação principal (recolhimento do IRPJ e CSLL). Destaque-se que, inclusive, em geral a matrícula CEI é criada pelo próprio contratante da obra devido à complexidade dos empreendimentos.

96. Por tudo aqui exposto, firmamos convicção de que a Recorrente conseguiu explicar e comprovar documentalmente que:

- O seu **objeto de exploração principal é o de construção civil**, e que foi essa a atividade (obras de construção civil) que desenvolveu junto aos seus clientes, nos contratos discutidos nesse processo.
- Que realizava toda a obra de construção civil **para a qual era contratada**.
- E, considerando que a responsabilidade pelo serviço de construção civil, considerando **mão de obra e fornecimento de todos os materiais** necessários à execução da obra de construção civil contratada era unicamente da Recorrente e **o valor desse material estava incluído no preço do contrato**; então, devemos aceitar a ideia de que Recorrente desenvolvia a sua atividade majoritariamente na **modalidade de empreitada global/total (turn key)**.

97. Destarte, firmamos a convicção de que assiste razão à Recorrente quando, na modalidade de tributação do Lucro Presumido, utilizou os percentuais de presunção de 8% e 12%, respectivamente, para o IRPJ e para a CSLL.

98. Como não mantivemos a cobrança do IRPJ e da CSLL no presente caso, não precisamos tratar da redução da multa de ofício de 150% para 75%, por sonegação, fraude ou conluio; bem como, do cancelamento da multa de 3% relacionada com a ECF prevista no artigo 57, inciso III, alínea “a”, da MP nº 2.158-35/2001, em vista do princípio da consunção.

99. Por fim, destacamos o presente processo fiscal caminhou observando todos os princípios fundamentais, notadamente, o do contraditório e o da ampla defesa, ambos em busca da verdade material e que foi garantida a apresentação de todos os meios de prova em direito admitidos, sem qualquer exceção. Bem como, não houve a necessidade de juntada de novos documentos e realização de perícia.

CONCLUSÕES

100. Por tudo aqui exposto, VOTO POR:

- CONHECER do Recurso Voluntário da Fiscalizada/Recorrente - ENIND;
- NEGAR PROVIMENTO à preliminar de nulidade;
- DAR PROVIMENTO INTEGRAL ao mérito;

Assinado Digitalmente

José André Wanderley Dantas de Oliveira

Conselheiro Titular - Relator

2ª Turma / 2ª Câmara / 1ª Seção