



---

## Solução de Consulta nº 27 - Cosit

**Data** 26 de fevereiro de 2015

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

### **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

As atividades de instalação e manutenção de sistemas de ar condicionado, ventilação e refrigeração, ainda que realizadas sob a modalidade de empreitada, com fornecimento de materiais, não caracterizam obras de construção civil, estando sujeitas as receitas assim auferidas à aplicação do percentual de 32% (trinta e dois por cento) para determinar a base de cálculo do IRPJ sob o regime de tributação com base no lucro presumido.

**Dispositivos Legais:** Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99), arts. 518 e 519, § 1º, III; Instrução Normativa SRF nº 480/2004, art. 1º, § 7º, II e art. 32, II, com redação da Instrução Normativa SRF nº 539/2005; Ato Declaratório Normativo Cosit nº 06/1997 e Ato Declaratório Normativo Cosit nº 30/1999.

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

As atividades de instalação e manutenção de sistemas de ar condicionado, ventilação e refrigeração, ainda que realizadas sob a modalidade de empreitada, com fornecimento de materiais, não caracterizam obras de construção civil, estando sujeitas as receitas assim auferidas à aplicação do percentual de 32% (trinta e dois por cento) para determinar a base de cálculo da CSLL sob o regime de tributação com base no lucro presumido.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 9.249/1995, art. 20, com redação da Lei nº 10.684/2003; Lei nº 9.249/1995, art. 15, § 1º, III; Lei nº 8.981/1995, art. 57, com redação da Lei nº 9.065/1995; Instrução Normativa SRF nº 480/2004, art. 1º, § 7º, II e art. 32, II, com redação da Instrução Normativa SRF nº 539/2005; Ato Declaratório Normativo Cosit nº 06/1997 e Ato Declaratório Normativo Cosit nº 30/1999.

**Relatório**

A interessada, acima identificada, com atividade principal no ramo de xxxxxx, dirige-se a esta Superintendência para formular CONSULTA sobre a interpretação e aplicação da Lei nº 9.249, de 1995, arts. 15 e 20.

2. Apresenta dúvida em relação à possibilidade de enquadramento de sua atividade de instalação de sistemas de ar condicionado, com o fornecimento integral de materiais, no conceito de construção civil, para efeito de aplicação dos percentuais de presunção de 8% e 12%, para determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, respectivamente.

3. Cita, ainda, a Solução de Consulta Cosit nº 55, de 30 de dezembro de 2013, que trata da prestação de serviços de construção civil por empreitada, na modalidade total, fornecendo o empreiteiro todos os materiais indispensáveis à sua execução.

## Fundamentos

4. O questionamento da consulente diz respeito ao percentual que deve ser aplicado para determinar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, sob o regime de tributação do lucro presumido.

5. Quanto ao imposto de renda apurado sob o regime do lucro presumido, os percentuais aplicáveis na determinação da base de cálculo do IRPJ encontram-se definidos nos artigos 518 e 519 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99), que assim dispõem:

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

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

*§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, § 1º):*

*I - um inteiro e seis décimos por cento, para atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;*

*II - dezesseis por cento para a atividade de prestação de serviço de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no **caput**;*

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

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

*b) **intermediação de negócios**;*

c) *administração, locação ou cessão de bens, imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza.*” (grifos acrescidos)

6. Relativamente à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), a Lei nº 10.684/2003 alterou o art. 20 da Lei nº 9.249/1995, que passou a vigorar com a seguinte redação:

*“Art. 20. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal a que se referem os arts. 27 e 29 a 34 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e pelas pessoas jurídicas desobrigadas de escrituração contábil, **corresponderá a doze por cento da receita bruta**, na forma definida na legislação vigente, auferida em cada mês do ano-calendário, **exceto** para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o inciso III do § 1º do art. 15, cujo percentual corresponderá a trinta e dois por cento.”* (grifos acrescidos)

7. Por sua vez, o reportado art. 15, § 1º, inciso III, da Lei nº 9.249/1995, prevê percentual diferenciado para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades que menciona, sendo que, para o caso *in concreto*, é importante ressaltar apenas a atividade de prestação de serviços. Mencionado dispositivo legal assim dispõe:

*“III – trinta e dois por cento, para as atividades de:*

*a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares;”*

8. No que concerne à atividade de construção por empreitada, foi expedido o Ato Declaratório Normativo Cosit nº 06, de 13 de janeiro de 1997, definindo os percentuais a serem aplicados sobre a receita bruta para determinação da base de cálculo presumida ou estimada do imposto de renda:

*“I - Na atividade de **construção por empreitada**, o percentual a ser aplicado sobre a receita bruta para determinação da base de cálculo do imposto de renda mensal será:*

*a) **8% (oito por cento) quando houver emprego de materiais, em qualquer quantidade;***

*b) **32% (trinta e dois por cento) quando houver emprego unicamente de mão-de-obra, ou seja, sem o emprego de materiais.*** (grifos acrescidos)

9. Todavia, o mencionado ADN encontra-se derogado em face da edição de atos legais supervenientes. Com efeito, a Instrução Normativa SRF nº 539, de 25 de abril de 2005, alterando a Instrução Normativa SRF nº 480, de 15 de dezembro de 2004, assim dispôs:

*“Art. 1º Os arts. 1º, 3º, 18, 19, 20, 21, 22, 26, 27 e 32 da Instrução Normativa SRF nº 480, de 15 de dezembro de 2004, passam a vigorar com a seguinte redação:*

*Art. 32. As disposições constantes nesta Instrução Normativa:*

*(...)*

*II - não alteram a aplicação dos percentuais de presunção para efeito de apuração da base de cálculo do imposto de renda a que estão sujeitas as pessoas jurídicas beneficiárias dos respectivos pagamentos, estabelecidos no art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, exceto quanto aos serviços de construção por empreitada com emprego de materiais, de que trata o inciso II do art. 1º, e aos serviços hospitalares, de que trata o art. 27.” (grifos acrescidos)*

10. Por sua vez, o dispositivo legal mencionado (inciso II, § 7º, do art. 1º, da IN nº 480, de 2004), reza que:

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

*(...)*

*II - construção por empreitada com emprego de materiais, a contratação por empreitada de construção civil, na modalidade total, fornecendo o empreiteiro todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra.” (grifos acrescidos)*

11. Conclui-se, portanto, que a IN SRF nº 480, de 2004, com as alterações da IN SRF nº 539, de 2005, alteraram a aplicação dos percentuais de presunção da base de cálculo do imposto de renda de pessoa jurídica para os serviços de construção por empreitada com emprego de materiais, assim entendida a contratação na modalidade **total**, ou seja, determinando que haja o emprego de **todos** os materiais necessários à execução da obra.

12. Assim, somente as receitas decorrentes da construção por empreitada, com fornecimento, pelo empreiteiro, de todos os materiais indispensáveis à consecução da atividade contratada, estarão sujeitas à aplicação do percentual de 8% (oito por cento) para fins de cálculo do IRPJ. As receitas oriundas de construção por empreitada com fornecimento parcial de materiais, ou unicamente de mão-de-obra, estarão sujeitas à aplicação do percentual de 32% (trinta e dois por cento).

13. Esse entendimento também se amolda à CSLL, uma vez que se aplica a essa contribuição as mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o IRPJ, consoante comando do art. 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com a redação dada pela Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, *in verbis*:

*“Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei.”*

14. Então, *mutatis mutandis*, pode-se concluir que, no caso da CSLL, as receitas decorrentes da construção por empreitada, com fornecimento, pelo empreiteiro, de todos os materiais indispensáveis à consecução da atividade contratada, estarão sujeitas à aplicação do percentual de 12% (doze por cento) para fins de cálculo dessa contribuição. As receitas oriundas de construção por empreitada, com fornecimento parcial de materiais, ou unicamente de mão-de-obra, estarão sujeitas à aplicação do percentual de 32% (trinta e dois por cento).

15. No caso concreto, é necessário examinar se a atividade da consulente, executada normalmente por empreitada, é, de fato, do ramo da construção civil; do resultado dessa análise concluir-se-á pela conformidade, ou não, da tributação de suas receitas às regras precedentes.

15.1. Com o intuito de esclarecer o termo “empreitada”, pode-se socorrer a De Plácido e Silva, que em seu Vocabulário Jurídico (Forense, RJ, 24ª edição, 2004, pg. 522), assim estabelece:

*“EMPREITADA. Derivado do grego empractos (o que se faz), quer o vocábulo designar, em sentido amplo, tudo que é feito por ofício de outrem, seja pessoalmente por si ou por sua direção.*

*No sentido jurídico, então, é o contrato em virtude do qual um dos contratantes comete a outro a execução de um determinado serviço, mediante certa retribuição proporcional ao serviço executado, ou a que for ajustada.*

*E, nestas condições, tanto compreende a empreitada de obra ou de construção, como a empreitada para a feitura de qualquer outra espécie de trabalho ou serviço.*

*Apresenta-se como modalidade de contratação de serviços.*

*(...) Pode ser parcial ou total: com ou sem o fornecimento de material.” (grifos acrescidos)*

15.2. No âmbito doutrinário, tem-se conceituado empreitada como o contrato em que uma das partes se propõe a fazer ou a mandar fazer certa obra ou serviço, mediante remuneração determinada ou proporcional ao serviço executado.

15.3. No Código Civil (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002), a empreitada é tratada nos artigos 610 a 626 e prevê a possibilidade do empreiteiro aplicar na execução de determinado trabalho somente mão-de-obra ou mão-de-obra com fornecimento de materiais, sendo que este não se presume, devendo decorrer da lei ou da vontade das partes.

15.4. Assim, complementando o conceito de empreitada, tem-se que esta é o contrato pelo qual um dos contratantes se obriga a executar determinado serviço ou obra, mediante remuneração, podendo, ou não, fornecer os materiais necessários ao mister que se propõe levar a efeito.

15.5. Como visto, a empreitada não diz respeito somente à execução de obras de construção civil, podendo ser contratada, sob essa modalidade, a realização de qualquer outra espécie de trabalho ou de serviço.

15.6. A Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, que institui normas para licitações e contratos da Administração Pública, em seu art. 6º, assim distingue “obra” de “serviço”:

*“Art. 6º Para os fins desta Lei, considera-se:*

*I - **Obra** - toda construção, reforma, fabricação, recuperação ou ampliação, realizada por execução direta ou indireta;*

*II - Serviço - toda atividade destinada a obter determinada utilidade de interesse para a Administração, tais como: demolição, conserto, instalação, montagem, operação, conservação, reparação, adaptação, manutenção, transporte, locação de bens, publicidade, seguro ou trabalhos técnico-profissionais;”*

15.7. Desta forma, a mera utilização do termo “empreitada”, em contratos celebrados, quer com órgãos públicos, quer com particulares, não autoriza, aprioristicamente, inferir se tratar de atividade relacionada à área de construção civil, uma vez que seu conceito é mais amplo, e pode abranger o fornecimento de qualquer outro serviço.

16. Quanto ao Ato Declaratório Normativo Cosit nº 30, de 14 de outubro de 1999, este define que:

*“O COORDENADOR-GERAL DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso das atribuições que lhe confere o art. 199, inciso IV, do Regimento Interno aprovado pela Portaria MF nº 227, de 3 de setembro de 1998, e tendo em vista as disposições do inciso V do art. 9º da Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, com as alterações promovidas pelo art. 4º da Lei nº 9.528, de 10 de dezembro de 1997.*

*Declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados, que a vedação ao exercício da opção pelo SIMPLES, aplicável à atividade de construção de imóveis, abrange as obras e serviços auxiliares e complementares da construção civil, tais como:*

- 1. a construção, demolição, reforma e ampliação de edificações;*
- 2. sondagens, fundações e escavações;*
- 3. construção de estradas e logradouros públicos;*
- 4. construção de pontes, viadutos e monumentos;*
- 5. terraplenagem e pavimentação;*
- 6. pintura, carpintaria, instalações elétricas e hidráulicas, aplicação de tacos e azulejos, colocação de vidros e esquadrias; e*
- 7. quaisquer outras benfeitorias agregadas ao solo ou subsolo.”*

17. A consulente, citando o mencionado ADN, sugere que sua atividade, de instalação e manutenção de sistemas de ar condicionado, ventilação e refrigeração, poderia classificar-se dentro do conceito de “instalações elétricas e hidráulicas” e “quaisquer outras benfeitorias agregadas ao solo ou subsolo”, e, como tal, restaria caracterizada como obra de construção civil.

18. Necessário rememorar que as obras e serviços de construção civil envolvem atividades realizadas em **bens imóveis**. Segundo o art. 79 do Código Civil, “são bens imóveis o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente”. O Código Civil, em seu art. 84, também estabelece que os materiais destinados à construção, enquanto não forem

empregados, conservam a sua condição de bens móveis. Como se observa, o material utilizado em obra de construção civil, para o caso em exame, será aquele que irá incorporar-se à construção, tanto que, após ser empregado, perde sua qualidade de bem móvel. Note-se que os bens móveis, de acordo com a definição do art. 82, do mesmo código, são aqueles “bens suscetíveis de movimento próprio, ou de remoção por força alheia”.

19. Dessa forma, quando se fala em emprego de materiais em empreitada de construção, faz-se referência apenas aos materiais efetivamente incorporados à obra, transmutando sua categoria de bem móvel para imóvel. Assim, quando o ADN n.º 30, de 1999, afirma que caracteriza obra de construção civil toda benfeitoria agregada ao solo ou subsolo, deve-se ter presente a idéia de reunião, de adesão, de um todo único, como resultado final da obra realizada. Afinal, *agregar*, segundo De Plácido e Silva, “é todo ajuntamento, toda mistura ou toda adjunção de coisas, que se possam confundir”.

20. Os equipamentos de ar condicionado, ventilação e refrigeração, fornecidos pela consulente na execução de sua atividade, ainda que sejam instalados em imóveis, destes não fazem parte integrante. Continuam 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.

21. Daí advém a noção de que o material empregado na construção civil, além da característica de se incorporar ao bem imóvel - dele tornando-se parte integrante e inseparável - é aquele indispensável à sua plena **utilidade**. Nesse sentido, também não se pode afirmar que a instalação desses equipamentos representa “**benfeitorias**” aplicadas sobre bem imóvel.

22. Com efeito, entende-se por benfeitorias os melhoramentos promovidos em um bem imóvel, com a intenção de torná-lo mais útil ou mais agradável. Considera-se “melhoramentos” os trabalhos executados no sentido de conservar a coisa, torná-la melhor ou mais eficiente. *In casu*, a atividade da consulente não objetiva conservar, tornar melhor ou mais eficiente o imóvel; o foco não é a coisa, mas, sim, as pessoas, usuárias daquele imóvel.

23. De outro lado, a CNAE-Fiscal, que representa um detalhamento da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), elaborada sob coordenação da Secretaria da Receita Federal e sob orientação técnica do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), na Seção F (Construção), Divisão 45 (Construção), Grupo 454 (Obras de Instalações), ao tratar de instalações elétricas em obras de construção, dispõe que este grupo compreende **apenas** os trabalhos de instalação em **estruturas edificadas** “*necessários ao seu funcionamento normal*”. Assim, deve-se entender que as “*instalações elétricas*”, citadas no ADN n.º 30, de 1999, são somente aquelas que se integram a um bem edificado, dele fazendo parte integrante, e essencial ao seu pleno funcionamento.

24. Ressalte-se, por fim, que a instalação e manutenção de sistemas de ar condicionado são atividades mais dirigidas à área de engenharia mecânica, e não à construção civil, pois, conforme o art. 12 da Resolução Confea n.º 218/1973, destinada à fiscalização do exercício profissional das diferentes modalidades de engenharia, consta como competência do engenheiro mecânico ou do engenheiro industrial na modalidade mecânica o desempenho de atividades referentes a processos mecânicos, máquinas em geral, instalações industriais e mecânicas, equipamentos mecânicos e eletro-mecânicos, sistemas de produção de transmissão e de utilização do calor, sistemas de refrigeração e de ar condicionado, seus serviços afins e correlatos, incluindo execução de instalação, montagem, operação, reparo ou manutenção.

25. Portanto, deflui-se que o ramo de atividade da consulente, concernente à instalação e manutenção de sistemas de ar condicionado, ventilação e refrigeração, com fornecimento de todos os materiais necessários, não caracteriza construção, ainda que executada sob a modalidade de empreitada, estando sujeitas as receitas assim auferidas à aplicação do percentual de 32% (trinta e dois por cento) para determinação da base de cálculo presumida, tanto do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) quanto da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

## **Conclusão**

26. À vista do exposto, respondo à consulente que a atividade de instalação e manutenção de sistemas de ar condicionado, ventilação e refrigeração, ainda que realizada sob a modalidade de empreitada, com fornecimento de materiais, não se caracteriza como obra de construção civil, estando sujeitas as receitas assim auferidas à aplicação do percentual de 32% (trinta e dois por cento) para determinar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, sob o regime de tributação com base no lucro presumido.

À consideração superior.

Assinado digitalmente

**RAQUEL PEREIRA CASTANHEIRA**  
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operação Financeira - Cotir.

Assinado digitalmente

**MARCO ANTÔNIO FERREIRA POSSETTI**  
Auditor-Fiscal da RFB - Chefe da Disit – 9º RF

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

Assinado digitalmente

**CLÁUDIA LUCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA**  
Auditora-Fiscal da RFB – Coordenadora da Cotir

## **Ordem de Intimação**

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência à consulente.

Assinado digitalmente

FERNANDO MOMBELLI

Auditor-Fiscal da RFB – Coordenador-Geral da Cosit