

Coordenação-Geral de Tributação

Solução de Consulta nº 76 - Cosit**Data** 24 de maio de 2016**Processo****Interessado****CNPJ/CPF****ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

LUCRO PRESUMIDO. EMPREITADA DE CONSTRUÇÃO DE REDES DE INSTALAÇÕES ELÉTRICAS, INSTALAÇÕES HIDRÁULICAS E DE SISTEMAS DE PREVENÇÃO CONTRA INCÊNDIO.

Para a determinação da base de cálculo do imposto de renda devido, no regime do lucro presumido, aplica-se o percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta mensal auferida nas atividades de construção de redes de instalações elétricas, instalações hidráulicas e de sistemas de prevenção contra incêndio, somente no caso de contrato de empreitada na modalidade total, ou seja, quando o empreiteiro fornece todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra.

Aplica-se o percentual de 32% (trinta e dois por cento) quando a empreitada for parcial, com fornecimento de parte do material, ou exclusivamente de mão-de-obra (empreitada de labor).

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 1995; Lei nº 10.406, de 2002, (Código Civil); IN SRF nº 480, de 2004; IN SRF Nº 539, de 2005; IN RFB nº 1.234, de 2012, ADN ° 6, de 1997 e ADN Nº 30, de 1999.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

LUCRO PRESUMIDO. EMPREITADA DE CONSTRUÇÃO DE REDES DE INSTALAÇÕES ELÉTRICAS, INSTALAÇÕES HIDRÁULICAS E DE SISTEMAS DE PREVENÇÃO CONTRA INCÊNDIO.

Para a determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, aplica-se o percentual de 12% (doze por cento) sobre a receita bruta mensal auferida nas atividades de construção de redes de instalações elétricas, instalações hidráulicas e de sistemas de prevenção contra incêndio, somente no caso de contrato de empreitada na modalidade total, ou seja, quando o empreiteiro fornece todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra.

Aplica-se o percentual de 32% (trinta e dois por cento) quando a empreitada for parcial, com fornecimento de parte do material, ou exclusivamente de mão-de-obra (empreitada de labor).

Dispositivos Legais: Lei n.º 9.249, de 1995; Lei n.º 10.406, de 2002, (Código Civil); IN SRF n.º 480, de 2004; IN SRF N.º 539, de 2005; IN RFB n.º 1.234, de 2012, ADN n.º 6, de 1997 e ADN N.º 30, de 1999.

Relatório

A pessoa jurídica, por intermédio de seu representante legal, formula consulta sobre interpretação da legislação tributária com o seguinte teor:

I - DESCRIÇÃO DETALHADA DA QUESTÃO

A dúvida reside na aplicação correta da margem de presunção para IRPJ e CSLL no Regime Cumulativo nas atividades de instalações elétricas (CNAE 4321-5/00). O serviço realizado por nossa empresa se dá mediante contrato direto com o cliente (indústria) quando este está construindo um pavilhão novo. Nosso trabalho se inicia após o término da obra civil, em que nosso cliente contrata uma construtora que se responsabiliza pela obra. Nosso vínculo não é com essa construtora, mas sim diretamente com a empresa dona do prédio. Efetuamos a instalação elétrica de forma global, com fornecimento de todos os materiais (cabearamento, painéis, etc) e mão de obra necessários para a instalação elétrica.

II – FUNDAMENTAÇÃO LEGAL (Dispositivos da legislação que ensejaram a consulta)

Lei n.º 9.249/95, Art 15, §1º e Art. 20.

Solução de Consulta COSIT n.º 55 de 2013.

III – QUESTIONAMENTOS (Enumerar de forma objetiva):

1) Qual a margem de presunção para o IRPJ no regime cumulativo para faturamento decorrente do serviço explicitado? 8% Ou 32%

2) Qual a margem de presunção para o CSLL no regime cumulativo para faturamento decorrente do serviço explicitado? 12% Ou 32%

3) O entendimento estende-se às instalações hidráulicas e de sistemas de prevenção contra incêndio realizadas nos mesmos moldes?

Fundamentos

2. Os percentuais de presunção para apuração das bases de cálculo mensal do imposto de renda pessoa jurídica e da contribuição social sobre o lucro líquido, para as diversas atividades, são os definidos, respectivamente, nos art. 15 e 20 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, *in verbis*:

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida

mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Vide Lei n.º 11.119, de 2005)

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

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

II - dezesseis por cento:

a) para a atividade de prestação de serviços de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no caput deste artigo;

b) para as pessoas jurídicas a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 da referida Lei;

III - trinta e dois por cento, para as atividades de: (Vide Medida Provisória n.º 232, de 2004)

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagiologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa; (Redação dada pela Lei n.º 11.727, de 2008)

b) intermediação de negócios;

c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;

d) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

§2º No caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade.(grifou-se)

(...)

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 n.º 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. (Redação dada Lei n.º 10.684, de 2003) (Vide Medida Provisória n.º 232, de 2004) (Vide Lei n.º 11.119, de 2005)

§ 1º A pessoa jurídica submetida ao lucro presumido poderá, excepcionalmente, em relação ao 4º (quarto) trimestre-calendário de 2003, optar pelo lucro real, sendo definitiva a tributação pelo lucro presumido relativa aos 3 (três) primeiros trimestres. (Renumerado com alteração pela Lei n.º 11.196, de 2005).

§ 2º O percentual de que trata o caput deste artigo também será aplicado sobre a receita financeira de que trata o § 4º do art. 15 desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)(grifou-se)

3. Como se verifica, de acordo com o inciso III do § 1º do art. 15 e o art. 20 da Lei nº 9.249, de 1995, no lucro presumido, independentemente de ter havido emprego de material, em regra, aplica-se o percentual de 32% (trinta e dois por cento) sobre a receita bruta da prestação de serviços em geral. Exceção é feita para algumas atividades, a exemplo da empreitada de construção civil, na qual se aplica o percentual de presunção diferenciado de acordo com o grau de utilização de materiais aplicados à obra, como se verá em seguida.

4. Na presente consulta, a empresa questiona qual seriam os percentuais de presunção do lucro presumido aplicáveis à sua atividade principal, instalações elétricas (CNAE 4321-5/00), bem como as atividades de instalações hidráulicas e de sistemas de prevenção contra incêndio. Assim, um ponto importante a ser esclarecido é se referidas atividades inserem-se no conceito de obras ou serviços de construção civil.

5. A Coordenação Geral de Tributação editou o Ato Declaratório Normativo (ADN) Cosit nº 30, de 14 de outubro de 1999, dispondo sobre a vedação à opção do Simples aplicável à atividade de construção civil, que se aproveita ao caso em exame, definindo 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.” (grifos acrescidos)*

6. Desta forma, conforme o mencionado ADN, as atividades de instalações elétricas, de instalações hidráulicas e de sistemas de prevenção contra incêndio, restariam caracterizadas como obras e serviços auxiliares e complementares de construção civil.

7. Com relação à atividade de construção civil, para os efeitos de aplicações dos percentuais de que tratam os artigos 15 e 20 da Lei nº 9.249, de 1995, necessário se faz contextualizar o entendimento da Secretaria da Receita Federal em face das alterações da legislação tributária, especificamente a Instrução Normativa SRF nº 480, de 2004, alterada pela IN SRF nº 539, de 2005. No primeiro momento, relativo à atividade de construção por empreitada, foi editado o Ato Declaratório Normativo Cosit nº 06, de 13 de janeiro de 1997, nos seguintes termos:

Ato Declaratório Normativo Cosit nº 06, de 13 de janeiro de 1997.

Percentual a ser aplicado sobre a receita bruta para determinação da base de cálculo do imposto de renda mensal na atividade de construção por empreitada.

O COORDENADOR-GERAL DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso das atribuições que lhe confere o art. 147, inciso III, do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria do Ministro da Fazenda nº 606, de 03 de setembro de 1992, e tendo em vista o disposto no art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e no art. 3º da IN SRF Nº 11, de 21 de fevereiro de 1996,

declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados, que:

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. (grifou-se)

8. Ressalte-se, todavia, que o mencionado ADN encontra-se derogado em face da edição de atos supervenientes. O art. 1º da Instrução Normativa (IN) SRF nº 539, de 25 de abril de 2005, dando nova redação ao art. 32 da IN SRF nº 480, de 15 de dezembro de 2004, modificou, a partir de 27 de abril de 2005, o entendimento sobre a aplicação do percentual de presunção para efeito de apuração da base de cálculo do IRPJ quanto aos serviços de construção por empreitada com emprego de materiais, *in verbis*:

Instrução Normativa SRF nº 480, de 2004.

Art. 1º ...

[...]

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

I - serviços prestados com emprego de materiais, 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;

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.

§ 8º Excetua-se do disposto no inciso I do § 7º os serviços hospitalares, prestados por estabelecimentos hospitalares, de que trata o art. 27 desta Instrução Normativa.

[...]

Art. 32. As disposições constantes dos arts. 1º a 28 desta Instrução Normativa alcançam somente a 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, não alterando 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.

Instrução Normativa SRF nº 539, de 2005.

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:

I - alcançam somente a 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;

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." (NR) (grifou-se)

9. Nos termos das alterações normativas, ficou superado o item I do ADN Cosit nº 6, de 1997, na medida em que se restringiu a aplicação do percentual ali previsto para a determinação da base de cálculo do imposto de renda mensal, no caso de empreitada com emprego de materiais, apenas à hipótese de fornecimento, pelo empreiteiro, de todos os materiais indispensáveis à execução da obra, sendo estes a ela incorporados, empreitada na modalidade total.

10. Observa-se que na atividade de construção por empreitada com emprego de materiais (que, na forma do inciso II do § 7º da IN RFB nº 480, de 2004, com redação dada pela IN SRF nº 539, de 2005, restringe-se 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), o percentual de retenção do IRPJ, indicado na Tabela de Retenção, anexo I da IN RFB nº 539, de 2005, é de 1,2%, o que corresponde à alíquota de 15% (quinze por cento), sobre o percentual de presunção da base de cálculo do IRPJ de 8% (oito por cento).

11. Essas alterações, também, foram mantidas na IN RFB n.º 1.234, de 11 de janeiro de 2012, atualmente em vigor. Frise-se que referidas instruções tratam da retenção de tributos nos pagamentos efetuados pela administração pública federal, mas se aplicam, também, à situação ora estudada, por força da disposição expressa contida no inciso II do art. 38 da IN RFB n.º 1.234, de 2012, que abaixo está transcrito, juntamente com os demais dispositivos relevantes para elucidar a matéria:

Instrução Normativa RFB n.º 1.234, de 11 de janeiro de 2012

Art. 2º [...]

[...]

§ 7º Para 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.

[...]

§ 9º Para efeito do inciso II do § 7º, não serão considerados como materiais incorporados à obra os instrumentos de trabalho utilizados e os materiais consumidos na execução da obra.

[...]

Art. 38. As disposições constantes nesta Instrução Normativa:

[...]

II - não alteram a aplicação dos percentuais de presunção para efeito de apuração da base de cálculo do IR a que estão sujeitas as pessoas jurídicas beneficiárias dos respectivos pagamentos, estabelecidos no art. 15 da Lei n.º 9.249, de 1995, exceto quanto aos serviços de construção por empreitada com emprego de materiais, de que trata o inciso II do § 7º do art. 2º, os serviços hospitalares, de que trata o art. 30, e os serviços médicos referidos no art. 31. (grifou-se)

12. Portanto, a partir desse novo entendimento, para a determinação da base de cálculo, na opção pelo Lucro Presumido, os percentuais de 8% (oito por cento) para o Imposto de Renda e de 12% (doze por cento) para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido são aplicáveis à receita bruta decorrentes das atividades de construção civil por empreitada com fornecimento total de materiais. Por outro lado, a receita bruta decorrente das atividades de construção civil por empreitada com fornecimento parcial de materiais ou exclusivamente de mão-de-obra (empreitada de labor) se sujeita ao percentual de 32% (trinta e dois por cento), tanto para a apuração da base de cálculo do Imposto de Renda quanto da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

13. Quanto ao emprego de material, o Código Civil, em seu artigo 84, 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 Código Civil, são aqueles “*bens suscetíveis de movimento próprio, ou de remoção por força alheia*”.

14. Dessa forma, quando se fala em emprego de materiais em empreitada de construção está-se referindo apenas àqueles 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 à 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*”.

Conclusão

15. Em vista do exposto acima, conclui-se:

15.1 as atividades de instalações elétricas, instalações hidráulicas e de sistemas de prevenção contra incêndio, nos termos do ADN n.º 30, de 1999, realizadas sob contrato de empreitada na modalidade total, ou seja, quando o empreiteiro fornece todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra, inserem-se no conceito previsto no inciso II do § 7º do art. 2º da IN RFB n.º 1.234, de 2012;

15.2 na sistemática do lucro presumido, a partir de 27 de abril de 2005, por força da nova redação dada ao art. 32 da IN SRF n.º 480, de 2004, pelo art. 1º da IN SRF n.º 539, de 2005, mantida no art. 38 da IN RFB n.º 1.234, de 2012, que alterou o entendimento do item I do ADN Cosit n.º 6, de 1997:

a) para a determinação da base de cálculo do imposto de renda devido, aplica-se o percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta mensal auferida nas atividades de construção de redes de instalações elétricas, instalações hidráulicas e de sistemas de prevenção contra incêndio, somente no caso de contrato de empreitada na modalidade total, ou seja, quando o empreiteiro fornece todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra;

b) para a determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, aplica-se o percentual de 12% (doze por cento) sobre a receita bruta mensal auferida nas atividades de construção de redes de instalações elétricas, instalações hidráulicas e de sistemas de prevenção contra incêndio, somente no caso de contrato de empreitada na modalidade total, ou seja, quando o empreiteiro fornece todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra;

c) para a determinação da base cálculo do imposto de renda e também para determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, aplica-se o percentual de 32% (trinta e dois por cento) sobre a receita bruta mensal auferida nas atividades de construção de redes de

instalações elétricas, instalações hidráulicas e de sistemas de prevenção contra incêndio, contratada sob a modalidade de empreitada parcial, ou seja, com fornecimento de parte do material, ou exclusivamente de mão-de-obra (empreitada de labor).

16. À consideração da chefia da Divisão de Tributação – Disit.

assinado digitalmente

FRANCISCO RICARDO GOUVEIA COUTINHO
Auditor-Fiscal da RFB
Matrícula 8381

17. De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Coordenação de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operação Financeira – COTIR.

assinado digitalmente

WILMAR TEIXEIRA DE SOUZA
Auditor-Fiscal da RFB – Chefe da Disit03

18. De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

assinado digitalmente

CLAUDIA LUCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora-Fiscal da RFB
Coordenadora da COTIR

Ordem de Intimação

19. Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

assinado digitalmente

FERNANDO MOMBELLI
Coordenador-Geral da Cosit