



---

## Solução de Consulta nº 163 - Cosit

**Data** 26 de setembro de 2018

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

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

LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO. SERVIÇOS DE TERRAPLANAGEM. CONSTRUÇÃO CIVIL

No serviço de terraplanagem, os instrumentos de trabalho utilizados e os materiais consumidos não se incorporam à obra. De conseguinte, aplica-se o percentual de 32% na apuração da base de cálculo do IRPJ no regime de tributação do lucro presumido.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, § 1º, III, “a” e § 2º; Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012, art. 2º, § 7º, II e § 9º e art. 38, II.

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

RESULTADO PRESUMIDO. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO. SERVIÇOS DE TERRAPLANAGEM. CONSTRUÇÃO CIVIL.

No serviço de terraplanagem os instrumentos de trabalho utilizados e os materiais consumidos não se incorporam à obra. De conseguinte, aplica-se o percentual de 32% na apuração da base de cálculo da CSLL no regime de tributação do lucro presumido.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, § 1º, III, “a” e § 2º e art. 20; Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012, art. 2º, § 7º, II e § 9º e art. 38, II.

## **Relatório**

A Consultante, cujo objeto social é a prestação de serviços de terraplanagem em geral, pavimentação, construção de vias urbanas, de praças e calçadas e de redes de abastecimento de água, coleta de esgoto e construções correlatas, apresenta consulta sobre interpretação da legislação tributária por meio da qual informa ser optante do regime de tributação do lucro presumido.

2. Relata que os serviços de terraplanagem enquadram-se como serviços de construção civil, entendimento este confirmado pelo item 7.02 da Lista de Serviços da Lei Complementar n.º 116, de 31 de julho de 2003 e pelo art. 322, I e Anexo VII, ambos da Instrução Normativa RFB n.º 971, de 13 de novembro de 2009, assim como pelo Ato Declaratório Cosit n.º 30, de 14 de outubro de 1999.
3. Observa que os serviços de construção civil não receberam o tratamento tributário de uma mera prestação de serviço, na medida em que muitas vezes envolvem toda uma estrutura de custo que demonstra que o principal componente do preço não é representado pela mão de obra alocada na obra, mas sim pelos materiais e insumos necessários à sua realização.
4. Salaria que para a realização das atividades de terraplanagem necessita de forte investimento em capital e insumos (combustíveis, partes e peças aplicadas nas máquinas de terraplanagem, etc.), sendo o custo de mão de obra uma porção menos relevante na formação de preço, fato que é confirmado pelo demonstrativo que evidencia que os custos de mão de obra não são representativos frente ao montante total de custos de sua atividade e pelo balancete de janeiro de 2015 da empresa, ambos em anexo. Tais documentos revelam, segundo a Interessada, que a empresa concentra o seu capital em ativos e que as despesas com mão de obra são irrelevantes.
5. Acrescenta que o vínculo jurídico que estabelece com seus clientes lhe obriga a fornecer todos e quaisquer materiais necessários à execução da obra, como decorre da cláusula 8.01 do contrato em anexo.
6. Afirma que os serviços por ela prestados se caracterizam, juridicamente, como uma empreitada total em que há a assunção de toda a responsabilidade (inclusive pelos materiais) pela realização do empreendimento, no caso a realização da obra de terraplanagem.
7. Entende que as margens de presunção mais adequadas ao seu modelo seria a aplicação de 8% e 12% sobre sua receita bruta para se chegar, respectivamente, às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.
8. Registra que a Cosit, através da Solução de Consulta n.º 55, de 30 de dezembro de 2013, esclareceu que na prestação de serviços de construção civil, quando o prestador oferece todo o material necessário para execução da obra, aplica-se o percentual de 8% sobre a receita bruta para determinação da base de cálculo do IRPJ e de 12% sobre a receita bruta para determinação da base de cálculo da CSLL.
9. Anota ser inquestionável, pelos instrumentos contratuais e demais documentos anexados, que todos os materiais, insumos e equipamentos necessários a realização da obra total (terraplanagem) são de sua responsabilidade, o que, evidentemente, descaracteriza a mera empreitada de mão de obra.
10. Cita o Ato Declaratório Cosit n.º 6, de 13 de janeiro de 1997, que externou entendimento no sentido de que na atividade de construção por empreitada o percentual a ser aplicado sobre a receita bruta na determinação da base de cálculo das antecipações mensais do IRPJ (estimativa) é de 8%, quando houver o emprego de materiais em qualquer quantidade.

11. Menciona a Solução de Consulta SRRF/7ªRF/Disit n.º 241, de 20 de junho de 2005, para concluir que a atividade de terraplanagem estaria sujeita ao percentual de presunção de 8% (IRPJ) no regime de tributação do lucro presumido.
12. Ressalta que o serviço de terraplanagem não é mera prestação de serviço de mão de obra, mas sim de serviço de construção caracterizado como empreitada total, haja vista a inexistência de qualquer responsabilidade pelo fornecimento de bens por parte da contratante dos seus serviços, ficando com a responsabilidade de entrega da obra contratada com todos os equipamentos e materiais necessários à sua execução.
13. Formula, ao fim, a seguinte indagação: pela interpretação das normas vigentes, bem como pelas diversas manifestações da Receita Federal do Brasil - RFB sobre o tema, poderá aplicar os percentuais de 8% e 12% para fins de apuração, respectivamente, das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL no regime de tributação do lucro presumido?

## Fundamentos

14. A atividade econômica aqui descrita sob a designação de 'Terraplanagem' de acordo com o instrumento de contrato fornecido pela consultante tem como objeto a limpeza de camada vegetal, a carga e transporte da camada vegetal, a escavação, a carga e o transporte de terra, a montagem de aterro compactado, o transporte de materiais diversos, o espalhe desse material, a cobertura de jazigos, a escavação de terra vegetal e o espalhe de terra vegetal. Para tanto utiliza-se de escavadeiras, rolos compressores, caminhões, tratores, motoniveladoras, retroescavadeiras, carregadeiras e caminhões pipa. Assim sendo, a decisão aqui proferida restringe-se à análise do serviço de terraplanagem contidos nos limites descritos no item supra.
15. No âmbito da legislação tributária, a presunção de lucro e resultado para efeito da quantificação da base de cálculo do IRPJ sob a sistemática do lucro resumido e da CSLL sob a sistemática do resultado presumido são regida pelos arts. 15 e 20 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, infratranscritos:

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto no art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, sem prejuízo do disposto nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Redação dada pela Lei n.º 12.973, de 2014) (Vigência)

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

(...)

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, imagenologia, 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)

(...)

§ 2º No caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade.

...

Art. 20. A base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal ou trimestral a que se referem os arts. 2º, 25 e 27 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, corresponderá a 12% (doze por cento) sobre a receita bruta definida pelo art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida no período, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, 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 32% (trinta e dois por cento). (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência) (**grifos nossos**)

16. Para efeitos de classificação da atividade, importante ressaltar que a terraplanagem está classificada, na Lista de Serviços da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, como serviço de construção civil:

Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

(...)

7 – Serviços relativos a engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres.

(...)

7.02 – Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS). (**grifos nossos**)

16.1. A descrição das atividades executadas pelo consultante é encontrada na Nomenclatura Brasileira de Serviços – NBS, na seção dedicada aos serviços de construção, cujos itens de interesse seguem abaixo transcritos.

## SEÇÃO I - SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO

### Capítulo 1 - Serviços de construção

(...)

1.0114.00.00 Serviços de preparação de terrenos e construção de canteiros de obras.

1.0115.00.00 Serviços de escavação e remoção de terra.

17. Assim, figura-se razoável concluir que a atividade descrita pela consultante enquadra-se como serviço e não de ser classificados, para fins da legislação do Imposto sobre a

Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL como serviços de construção civil. Sobre isso, copiamos parte da Solução de Consulta Cosit n.º 5, de 6 de janeiro de 2014, disponível em < <http://sijut2consulta.receita.fazenda/sijut2consulta-interno/link.action?visao=anotado&idAto=49223> >, a qual afirma que:

“a Secretaria da Receita Federal do Brasil, editou o Ato Declaratório Normativo Cosit n.º 06, de 13 de janeiro de 1997, nos seguintes termos:

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 n.º 606, de 03 de setembro de 1992, e tendo em vista o disposto no art. 15 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e no art. 3.º da IN SRF n.º 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.

II - As pessoas jurídicas enquadradas no inciso I, letra "a", deste Ato Normativo, não poderão optar pela tributação com base no lucro presumido.

10. Percebe-se da leitura do normativo, a aplicação de percentual diferenciado no caso de prestação de serviço de construção por empreitada com ou sem emprego de materiais. Com efeito, os custos da atividade de construção com fornecimento de material, são superiores ao da mesma atividade desenvolvida unicamente com emprego de mão-de-obra, razão da permissão legal para a aplicação de percentuais diferenciados.

11. Ressalte-se, todavia, que o mencionado ADN encontra-se derogado em face da edição de atos supervenientes. O art. 1.º da Instrução Normativa (IN) SRF n.º 539, de 25 de abril de 2005, dando nova redação ao art. 32 da IN SRF n.º 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.

12. Assim, ficou superado o item I do ADN Cosit n.º 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. 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 nº 1.234, de 2012, que abaixo está transcrito, juntamente com os demais dispositivos relevantes para elucidar a matéria:

Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 11 de janeiro de 2012

Art. 2º ....

(...)

§ 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.

(...)

§ 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.

(...)

## CAPÍTULO II

### DA BASE DE CÁLCULO E DAS ALÍQUOTAS

Art. 3º A retenção será efetuada aplicando-se, sobre o valor a ser pago, o percentual constante da coluna 06 do anexo I a esta Instrução Normativa, que corresponde à soma das alíquotas das contribuições devidas e da alíquota do IR, determinada mediante a aplicação de 15% (quinze por cento) sobre a base de cálculo estabelecida no art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, conforme a natureza do bem fornecido ou do serviço prestado.

(...)

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 nº 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)

13. Observa-se que na atividade de construção civil por empreitada com emprego de materiais, na modalidade total, o percentual de retenção do IRPJ, indicado na Tabela de Retenção, anexo I da IN RFB nº 1.234, de 2012, é de 1,2%, o que corresponde à alíquota de 15% (quinze por cento), art. 3º da mesma instrução, sobre o percentual de presunção da base de cálculo do IRPJ de 8% (oito por cento).

14. 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 decorrente 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.

18. Assim, falta aferir se o serviço praticado pela demandante enquadra-se no contexto de “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”. Já respondemos positivamente no item 17 acerca da pertinência temática entre o serviço de terraplanagem e o serviço de construção civil. Resta esclarecer se há incorporação de materiais à obra. Para tanto, nos socorremos novamente da Solução de Consulta n.º 5, de 2014, que assim pontua a questão:

19. Necessário rememorar, também, 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 na construção de estações e redes de telecomunicações, 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*”. Em resumo, 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.

19. Ocorre que a movimentação de terras para nivelamento de terrenos por si só não adimple essa condição, visto que lhe falta a característica de haver materiais a serem incorporados à obra. Aplica-se, portanto, a essa atividade o disposto no inciso III do §1º do art. 15 e no art. 20 da Lei n.º 9.249, de 1995.

## Conclusão

20. No serviço de terraplanagem, os instrumentos de trabalho utilizados e os materiais consumidos não se incorporam à obra. De conseguinte, aplica-se o percentual de 32% na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL no regime de tributação do lucro presumido.

*Assinado digitalmente*  
GUSTAVO ROTUNNO DA ROSA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Dirpj

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

*Assinado digitalmente*  
FABIO CEMBRANEL  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenadora da Cotir

### **Ordem de Intimação**

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

*Assinado digitalmente*  
FERNANDO MOMBELLI  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador-Geral da Cosit