



Solução de Consulta nº 119 - Cosit

Data 26 de março de 2019

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO. OBRAS E SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. EMPREITADA. EMPREGO DE MATERIAL. TRATAMENTOS TÉRMICOS E ACÚSTICOS.

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 e instalação de tratamentos térmicos e acústicos, 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.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 76, DE 24 DE MAIO DE 2016.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 1995, arts. 15 e 20; Lei nº 10.406, de 2002, 82 e 84; Lei nº 8.078, de 1990, art. 39, VIII, 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, ABNT NBR 15.575, de 2013.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO. OBRAS E SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. EMPREITADA. EMPREGO DE MATERIAL. TRATAMENTOS TÉRMICOS E ACÚSTICOS.

Para a determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido devida, no regime do lucro presumido, aplica-se o percentual de 12% (doze por cento) sobre a receita bruta mensal auferida nas atividades de construção e instalação de tratamentos térmicos e acústicos, 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.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT N° 76, DE 24 DE MAIO DE 2016.

Dispositivos Legais: Lei n° 9.249, de 1995, arts. 15 e 20; Lei n° 10.406, de 2002, 82 e 84; Lei n° 8.078, de 1990, art. 39, VIII, IN SRF n° 480, de 2004; IN SRF N° 539, de 2005; IN RFB n° 1.234, de 2012, ADN ° 6, de 1997 e ADN N° 30, de 1999, ABNT NBR 15.575, de 2013.

Relatório

Trata-se de consulta, protocolada em 26 de setembro de 2017, sobre a interpretação da legislação tributária federal no que tange à possibilidade de aplicação de percentual de presunção de 8% (oito por cento) e 12% (doze por cento) para fins de apuração da base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) sobre receita bruta oriunda de prestação de serviços.

2. A consulente informa que, por meio de contrato de prestação de serviços na modalidade empreitada global, executa as seguintes atividades: prestação de serviços de construção e instalação de sistema de isolamento térmico e acústico, instalação de painéis acústicos e construção de tratamentos térmicos e acústicos, todos constantes do CNAE 4329-1/05 Tratamentos Térmicos, Acústicos ou de Vibração (Sub-classe da Construção Civil).

3. Cita os seguintes dispositivos como fundamentação legal da consulta:

Lei n° 9.249, de 1995, art. 15;

Receita Federal - Perguntas e Respostas Pessoa Jurídica 2017 - Capítulo XIII – IRPJ – Lucro Presumido 2017 – Perguntas 15 e 19;

Solução de Divergência Cosit n° 11, de 27/08/2014 e;

Solução de Consulta DISIT/SRRF03 n° 3.003, de 09/03/2017.

4. Apresenta o seguinte questionamento:

Para a atividade descrita no item I, acima, sendo a empresa tributada pelo lucro presumido, está correto o entendimento em aplicar sobre a receita bruta o percentual de presunção de lucro de 8% e 12% para apurar a base do IRPJ e CSLL, respectivamente, tendo em vista tratar de serviços da construção civil com a modalidade por empreitada ou subempreitada global com fornecimento de todos os materiais e insumos necessários e indispensáveis?

5. Por fim, a consulente presta as declarações previstas no art. 3º, § 2º, inciso II da Instrução Normativa RFB n° 1.396, de 16 de setembro de 2013.

Fundamentos

6. O presente processo de consulta tem seu regramento básico previsto nos arts. 46 a 53 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 48 a 50 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Sua regulamentação foi disciplinada nos arts. 88 a 102 do Decreto n.º 7.574, de 29 de setembro de 2011 e no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) a matéria é normatizada pela IN RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013.

7. Convém salientar ainda que o processo de consulta destina-se unicamente a dirimir dúvidas do sujeito passivo sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária federal, atinentes a fatos específicos e concretos relacionados às atividades do contribuinte, não se prestando a verificar a exatidão dos fatos narrados. Dessa forma, **compete ao próprio contribuinte verificar o seu efetivo enquadramento nas hipóteses legalmente previstas para utilização de percentuais de presunção reduzidos, não se constituindo a solução de consulta em instrumento declaratório dessa condição.**

8. Satisfeitos os requisitos de admissibilidade previstos na IN RFB n.º 1.396, de 2013, a presente consulta deve ser solucionada.

9. O cerne da questão consiste, fundamentalmente, na possibilidade de aplicação de percentual de presunção reduzido de 8% (oito por cento) e 12% (doze por cento), para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, respectivamente, no âmbito do lucro presumido, sobre receita bruta oriunda de prestação de serviços constantes do CNAE 4329-1/05, na modalidade de empreitada global.

10. O tratamento tributário aplicável às receitas auferidas no exercício de atividades inseridas no conceito de construção civil já foi objeto de análise desta Coordenação. Sobre esse assunto, foi exarada a Solução de Consulta Cosit n.º 76, de 24 de maio de 2016, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 03 de junho de 2016, que, nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB n.º 1396, de 16 de setembro de 2013, a partir de sua publicação, **tem efeito vinculante no âmbito da RFB**, em relação à interpretação a ser dada à matéria e **respalda o sujeito passivo que a aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre na hipótese por ela abrangida.**

11. Nesse contexto, colaciona-se aqui a fundamentação apresentada na Solução de Consulta Cosit n.º 76, de 2016:

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 arts. 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 nº 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 nº 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 nº 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 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. (Redação dada Lei nº 10.684, de 2003) (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004) (Vide Lei nº 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 nº 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. (...) 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)

(...)

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 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. (grifou-se)

8. 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, in verbis:

Instrução Normativa SRF n.º 480, de 2004.

Art. 1.º ...

[...]

§ 7.º 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.

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

[...]

Art. 32. As disposições constantes dos arts. 1.º 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 n.º 9.430, de 1996 e 34 da Lei n.º 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 n.º 9.249, de 1995.

Instrução Normativa SRF n.º 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 nº 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 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 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)

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 brutas 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 nº 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”.

12. Dos trechos acima reproduzidos, destaca-se que:

12.1. Para fins de apuração das base de cálculo do IRPJ e da CSLL, às receitas decorrentes da atividade de construção civil por empreitada, com fornecimento de todos os materiais, pelo empreiteiro, aplicam-se os percentuais de 8% (oito por cento) e 12% (doze por cento), respectivamente.

12.2. As receitas oriundas de construção por empreitada, com fornecimento parcial de materiais, ou unicamente de mão de obra, estarão sujeitas ao percentual de 32% (trinta e dois por cento).

12.3. Para que a atividade exercida esteja inserida no âmbito das atividades de construção civil, os bens móveis empregados na prestação de serviço deverão se incorporar à construção, de forma que haja a transmutação de sua categoria de bem móvel para imóvel.

13. É necessário agora examinar a possibilidade de enquadramento da prestação de serviços de construção e instalação de tratamentos térmicos e acústicos, atividade que a consulente alega realizar, no conceito de construção civil.

14. A Instrução Normativa SRF nº 700, de 22 de dezembro de 2006, adotou a Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE – Versão 2.0 - Aprovada pela Resolução Concla nº 1/2006) do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), como codificação das atividades econômicas no âmbito desta RFB.

15. O enquadramento na CNAE é realizado pela própria pessoa jurídica e, no caso em análise, a interessada informa que executa as atividades constantes do código CNAE nº 4329-1/05 – Tratamentos Térmicos, Acústicos ou de Vibração, que possui a seguinte descrição:

Seção F – Construção

Divisão 43 – Serviços especializados para construção

Grupo 432 – Instalações elétricas, hidráulicas e outras instalações em construções

Classe 4329-1 – Obras de instalações em construções não especificadas anteriormente

Subclasse 4329-1/05 – Tratamentos térmicos, acústicos ou de vibração

16. Entre as atividades listadas na subclasse nº 4329-1/05 estão a instalação de almofadas térmicas e acústicas para construção civil, de forros e placas acústicas, de painéis acústicos, de sistema de isolamento acústico e térmico e sistema de amortecimento (atenuação) e controle de vibrações em edificações; a colocação de mantas ou placas de lã de rocha ou de lã de vidro em paredes e forros para tratamento térmico ou acústico; entre outras.

17. As Notas Explicativas da Divisão 43 – Serviços Especializados para Construção, que faz parte da Seção F – Construção, esclarecem que essa divisão contém a instalação de materiais e equipamentos necessários ao funcionamento do imóvel e instalações prediais que permitem o funcionamento e a operação do edifício.

Esta divisão compreende a execução de partes de edifícios ou obras de infraestrutura, tais como: a preparação do terreno para construção, a instalação de materiais e equipamentos necessários ao funcionamento do imóvel e as obras de acabamento.

(...)

Esta divisão compreende também as obras de instalações prediais que permitem o funcionamento e a operação do edifício. Normalmente estas atividades são realizadas conjuntamente à fase de construção, sendo que algumas partes desses serviços podem ser concluídas em um período pré-fixado. Estas atividades incluem as instalações hidráulicas, as instalações de sistemas de calefação e de ar-condicionado, antenas, sistemas de alarme e outras instalações elétricas, sistemas de irrigação automáticos, elevadores e escadas rolantes, etc. Também estão incluídos os serviços de tratamento térmico e acústico, alvenaria, refrigeração comercial, a instalação de sistemas de iluminação e de sinalização luminosa e iluminação de rodovias, ferrovias, aeroportos, portos, etc. (destacou-se)

(grifos não constam do original)

18. De acordo com a Resolução n.º 1.078, de 24 de agosto de 2016, do Confea (Conselho Federal de Engenharia e Agronomia), a engenharia acústica diz respeito ao conforto e controle acústico, acústica de edificações em geral, acústica em ambientes internos e externos, sonorização em ambientes internos e externos, materiais e dispositivos acústicos, acústica em meios de transportes; equipamentos de captação, emissão e gravação acústica e conforto acústico de equipamentos mecânicos, elétricos e eletrônicos. Na avaliação do desempenho e conforto térmico, por sua vez, estuda-se a transferência de calor em construções, indústrias, automóveis e etc.

19. No âmbito da construção civil, tratamentos ou isolamentos acústicos e térmicos possuem a finalidade precípua de reduzir o nível de ruído ou barulho dentro de uma ambiente evitando interferências sonoras tanto internas quanto externas e de permitir o controle da temperatura do ar no interior de um recinto, respectivamente, por meio da utilização e/ou aplicação de determinados materiais em elementos construtivos das edificações, como paredes, divisórias e pisos.

20. Ademais, a Associação Brasileira de Normas Técnicas – ABNT, publicou no ano de 2013, a Norma Brasileira (NBR) 15.575, elaborada no âmbito do Comitê Brasileiro de Construção Civil (ABNT/CB-02), pela Comissão de Estudos de Desempenho de Edificações, que estabelece requisitos e critérios de desempenho que se aplicam às edificações habitacionais no que diz respeito ao desempenho térmico e acústico.

21. As disposições contidas na ABNT NBR 15.575 levam em consideração dados da região e/ou lugar em que a obra ou o serviço de construção civil vai ser realizado e são aplicáveis aos sistemas que compõem edificações habitacionais, projetados, construídos, operados e submetidos a intervenções de manutenção que atendam às instruções específicas do respectivo manual de operação, uso e manutenção.

22. Ressalta-se também que a Lei n.º 8.078, de 11 de setembro de 1990, Código de Defesa do Consumidor, ao enumerar exemplos de práticas abusivas cometidas contra o consumidor, veda o fornecimento de produto ou serviço que, na falta de norma específica, esteja em desacordo com as normas da ABNT.

Art. 39. É vedado ao fornecedor de produtos ou serviços, dentre outras práticas abusivas: (Redação dada pela Lei n.º 8.884, de 11.6.1994).

(...)

VIII - colocar, no mercado de consumo, qualquer produto ou serviço em desacordo com as normas expedidas pelos órgãos oficiais competentes ou, se normas específicas não existirem, pela Associação Brasileira de Normas Técnicas ou outra entidade credenciada pelo Conselho Nacional de Metrologia, Normalização e Qualidade Industrial (Conmetro);

(grifos não constam do original)

23. Logo, a atividade que a interessada alega realizar, qual seja, construção e instalação de tratamentos térmicos e acústicos, constantes do CNAE 4329-1/05, **com o fornecimento de todos os materiais e sendo estes incorporados à obra**, insere-se no conceito de construção civil, podendo ser aplicado o percentual de 8% (oito por cento) e 12% (doze por cento) para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, respectivamente, sobre a receita bruta auferida nessa atividade.

24. Frisa-se que não é a prática das atividades de construção e/ou instalação de tratamentos térmicos e acústicos, por si só, que permite que a pessoa jurídica possa utilizar os percentuais de presunção reduzidos sobre receita bruta oriundas da prestação de serviço. Os demais requisitos devem ser atendidos, principalmente, no que tange ao agregamento dos materiais utilizados na empreitada à obra, ou seja, os componentes empregados na construção e instalação de tratamentos térmicos e acústicos devem compor a construção.

25. Na consulta apresentada, ao se identificar, a interessada informa ainda que presta serviços de manutenção e reforma de instalações térmicas e revestimentos metálicos de aparelhos, equipamentos, tubulações e periféricos dos sistemas a quente e a frio, central de ar condicionado, ventilação, refrigeração, entre outros. Resta claro, assim, que a atividade de desenvolvimento de tratamentos térmicos pode ser considerada abrangente. Dessa forma, adverte-se que **a permissão legal para a utilização de percentuais de presunção reduzidos não inclui, por exemplo, as atividades de instalação e manutenção de sistemas de calefação e ar condicionado**, conforme já sedimentado na Solução de Consulta Cosit nº 27, de 26 de fevereiro de 2015, publicada no Diário Oficial da União em 06 de março de 2015, uma vez que, nesse caso, os equipamentos, ainda que instalados em bens imóveis, continuam na condição de bens móveis, não se tornando parte integrante e inseparável daqueles. Destaca-se, novamente, a necessidade de adjunção dos materiais utilizados na prestação de serviço à construção.

26. As demais receitas decorrentes da prestação de serviços, da contratação por empreitada que não seja de construção civil ou com fornecimento parcial de materiais ou unicamente de mão-de-obra, estarão sujeitas à aplicação do percentual de 32% (trinta e dois por cento) na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, na sistemática do lucro presumido.

27. Salienta-se que, caso a pessoa jurídica seja exclusivamente prestadora de serviços em geral cuja receita bruta anual seja de até R\$120.000,00 (cento e vinte mil reais), o percentual de 16% (dezesseis por cento) poderá ser aplicado para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ.

28. Por fim, **no caso de realização de atividades diversificadas, a consulente deve aplicar o percentual correspondente a cada atividade.**

Conclusão

29. Com base no exposto, responde-se a consulente que:

29.1. Para a determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, no regime do lucro presumido, aplica-se o percentual de 8% (oito por cento) e 12% (doze por cento), respectivamente, sobre a receita bruta mensal auferida nas atividades de construção e instalação de tratamentos acústicos e térmicos, 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.

29.2. 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.

Encaminhe-se ao Chefe da Divisão de Tributação da SRRF06.

Assinado digitalmente
RENATA MARIA DE CASTRO PARANHOS
Auditora-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotir.

Assinado digitalmente
MARIO HERMES SOARES CAMPOS
Auditor-Fiscal da RFB
Chefe da Disit/SRRF06

De acordo. À consideração do Coordenador-geral da Cosit

Assinado digitalmente
FABIO CEMBRANEL
Auditor-Fiscal da RFB
Coordenador 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 Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit