



Solução de Consulta nº 59 - Cosit

Data 23 de junho de 2020

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAL. CONSTRUÇÃO CIVIL. CONCRETAGEM.

O serviço de concretagem é considerado como serviço de construção civil para fins de aplicação da legislação relativa ao percentual de apuração do lucro presumido.

Somente em relação às receitas decorrentes da contratação por empreitada de construção civil na modalidade total, com fornecimento, pelo empreiteiro, de todos os materiais indispensáveis à consecução da atividade contratada, sendo tais materiais incorporados à obra, poderá ser utilizado o percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida na determinação da base de cálculo do IRPJ aplicável às pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, § 1º, III, "a", e § 2º; Decreto nº 7.708, de 2012; IN RFB nº 1.234, de 2012, art. 2º, § 7º, II, e § 9º, e art. 38.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 8, DE 2014.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

RESULTADO PRESUMIDO. PERCENTUAL. CONSTRUÇÃO CIVIL. CONCRETAGEM.

O serviço de concretagem é considerado como serviço de construção civil para fins de aplicação da legislação relativa ao percentual de apuração do lucro presumido.

Somente em relação às receitas decorrentes da contratação por empreitada de construção civil na modalidade total, com fornecimento, pelo empreiteiro, de todos os materiais indispensáveis à consecução da atividade contratada, sendo tais materiais incorporados à obra, poderá ser utilizado o percentual de 12% (doze por cento) sobre a receita bruta auferida na determinação da base de cálculo da CSLL aplicável às pessoas jurídicas optantes pelo resultado presumido.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 8, DE 2014.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 1995, arts. 15 e 20; Lei nº 8.981, de 1995, art. 57; Lei nº 7.689, de 1988, art. 6º; Decreto nº 7.708, de 2012; IN RFB nº 1.234, de 2012, art. 2º, § 7º, II, e § 9º, e art. 38.

Relatório

Trata-se de consulta a respeito da interpretação da legislação tributária federal, formulada por pessoa jurídica, sob o rito disciplinado pela Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

2. A consulente noticia que:

2.1. Atua exclusivamente na preparação e fabricação de concreto usinado, e prestação de serviços de aplicação desse produto nas obras de construção civil de seus clientes.

2.2. Para tanto, utiliza caminhões betoneiras no quais são depositados os insumos para a fabricação do concreto, sendo que esta fabricação se faz na própria obra de construção civil de seu cliente e, após a fabricação, os funcionários da consulente aplicam o concreto pronto no local da obra que fora determinado pelo cliente.

2.3. A contratação entre o cliente e a consulente se dá exclusivamente pelo fornecimento do concreto com a consequente aplicação do mesmo pelos funcionários da consulente na obra de construção civil do cliente, todo o insumo e mão de obra são fornecidos pela consulente.

2.4. Até o momento, a consulente é optante pelo Simples Nacional. Deseja no futuro optar pela tributação com base no lucro presumido, razão pela qual formula a consulta acerca do percentual a ser adotado como base de cálculo dos tributos em tela.

3. Faz referência a dispositivos da IN RFB nº 1.700, de 2017, como fundamentação legal à matéria consultada.

4. Diante do que expõe, formula os seguintes questionamentos:

4.1. Considerando a situação narrada, em face da legislação citada, as operações realizadas pela consulente podem ser enquadradas como obras de construção civil por empreitada total ou outra classificação? Ou se enquadrariam de que modo?

4.2. As operações narradas seriam enquadradas como comércio de concreto e prestação de serviços em termos gerais?

4.3. A consulente poderia aplicar o percentual de presunção de 8% para a apuração da base de cálculo do IRPJ na totalidade de suas operações, considerando que se trata de obras de construção civil?

4.4. A consulente poderia aplicar o percentual de presunção de 12% para a apuração da base de cálculo da CSLL na totalidade de suas operações, considerando que se trata de obras de construção civil?

Fundamentos

5. O presente processo de consulta tem seu regramento básico estatuído nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Sua regulamentação deu-se por meio do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011.

6. No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), a matéria está normatizada pela Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

7. Satisfeitos os requisitos de admissibilidade previstos na IN RFB nº 1.396, de 2013, a presente consulta deve ser solucionada.

8. Cumpre destacar que o processo de consulta se destina à elucidação quanto à interpretação de dispositivos da legislação tributária, diante de dúvida quanto à aplicação destes a fato concreto. Não se destina, portanto, à convalidação de atos praticados, nem de quaisquer das afirmativas da consulente, pois isso implicaria em análise de matéria probatória, o que é incompatível com o instituto da consulta.

9. O objeto da consulta tem como ponto básico o tratamento a ser conferido às receitas decorrentes da atividade descrita pela consulente, para fins de enquadramento na sistemática do lucro e resultado presumidos, tendo como decorrência a definição do percentual de presunção a ser aplicado.

10. Em processo de consulta pretérito, a RFB expressou fundamentação e entendimento acerca da matéria, mediante a **Solução de Consulta (SC) Cosit nº 8, de 7 de janeiro de 2014**. Segundo seu teor:

[...]

7. Da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, com alterações, destacam-se:

*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 nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.*

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

[...]

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

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 nº 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 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) (grifou-se)

8. Da leitura dos dispositivos acima, constata-se que, em regra, aplica-se o percentual de 8% (oito por cento) e de 12% (doze por cento), respectivamente, sobre a receita bruta auferida na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, aplicável às pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido. Entretanto, as prestadoras de serviços em geral, exceto as de “serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, [...]”, estão sujeitas ao coeficiente de presunção de 32% (trinta e dois por cento).

9. O Ato Declaratório Normativo Cosit nº 6, de 1997, que interpretou aquele art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, especificava que para determinação da base de cálculo do IRPJ mensal, a construção por empreitada com emprego de qualquer quantidade de materiais se sujeitaria ao percentual de 8% (oito por cento), enquanto incidiria o percentual de 32% (trinta e dois por cento) sobre a receita das atividades de construção por empreitada unicamente de mão-de-obra. A Instrução Normativa SRF nº 93, de 24 de dezembro de 1997, tratava do assunto, nos mesmos termos do ADN mencionado. Transcreve-se o ADN Cosit nº 6, de 1997:

Ato Declaratório Normativo Coordenação-Geral de Tributação - Cosit nº 6, de 13 de janeiro de 1997

DOU de 15.01.1997

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.

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

PAULO BALTAZAR CARNEIRO

10. Entretanto, o logo acima mencionado ADN Cosit nº 6, de 1997, encontra-se revogado em face da edição de atos legais supervenientes. De fato, a Instrução Normativa SRF nº 480, de 15 de dezembro de 2004, com alterações da Instrução Normativa SRF nº 539, de 25 de abril de 2005, já o havia tornado sem efeito. Mais recentemente, com a regulação do assunto pela Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 11 de janeiro de 2012, as instruções normativas recém citadas também foram derogadas. Assim está tratado o tema atualmente:

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.

[...]

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

*peças 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)*

11. *Para o serviço de construção por empreitada com emprego de materiais, o percentual de retenção do IRPJ indicado na Tabela de Retenção do Anexo I da IN RFB nº 1.234, de 2012, é de 1,2% (um inteiro e dois décimos por cento), que corresponde à aplicação de 15% (quinze por cento) sobre o percentual de presunção de 8% (oito por cento) previsto no art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995.*

12. *Com efeito, os custos da prestação de serviços com fornecimento de todo o material são superiores aos da mesma atividade desenvolvida unicamente com emprego de mão-de-obra ou com fornecimento parcial de materiais, razão da aplicação de percentual diferenciado.*

13. *Portanto, a despeito de constar na alínea “a” do inciso I do ADN Cosit nº 6, de 1997, a expressão “(...) quando houver emprego de materiais, em qualquer quantidade (...)”, segundo os normativos vigentes desde 2004, o empreiteiro deve fornecer **todos** os materiais indispensáveis à obra para que a construção seja considerada uma empreitada com emprego de materiais.*

[...]

15. *Conseqüentemente, a construção por empreitada enquadrar-se-á como “prestação de serviços em geral”, nos termos do art. 15, § 1º, III, “a”, da Lei nº 9.249, de 1995, quando houver emprego unicamente de mão-de-obra ou com fornecimento parcial de materiais.*

16. *Ressalta-se que se aplicam à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, consoante o disposto na legislação de regência (Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, art. 6º; Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, art. 57; Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 28).*

17. *Pode ser encontrada na página da Receita Federal do Brasil na internet (www.receita.fazenda.gov.br/publico/perguntao/dipj2013/Capitulo_XIII_IRPJLucroPresumido_2013.pdf), no link do “Perguntas e Respostas” da DIPJ 2013, “IRPJ – Lucro Presumido” – Capítulo XIII, pergunta nº 19, tal entendimento em relação ao IRPJ:*

019 Qual a base de cálculo para as empresas que executam obras de construção civil e optam pelo lucro presumido?

O percentual a ser aplicado sobre a receita bruta para apuração da base de cálculo do lucro presumido na atividade de prestação de serviço de construção civil é de 32% (trinta e dois por cento) quando houver emprego unicamente de mão-de-obra, e de 8% (oito por cento) quando se tratar 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. Notas:

[...] Não serão considerados como materiais incorporados à obra, os instrumentos de trabalho utilizados e os materiais consumidos na execução da obra. (IN SRF nº 480, de 2004, art. 1º, § 9º)

[...]. (grifou-se)

Conclusão

19. Em face do exposto, conclui-se que:

- somente em relação às receitas decorrentes da contratação por empreitada de construção civil na modalidade total, com fornecimento, pelo empreiteiro, de todos os materiais indispensáveis à consecução da atividade contratada, sendo tais materiais incorporados à obra, poderá ser utilizado o percentual de 8% (oito por cento) e de 12% (doze por cento), respectivamente, sobre a receita bruta auferida na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, aplicável às pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido;*
- não serão considerados como materiais incorporados à obra, os instrumentos de trabalho utilizados e os materiais consumidos na execução da obra;*
- 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;*
- no caso de atividades diversificadas, as receitas devem ser segregadas, aplicando-se o percentual correspondente a cada atividade;*

[...]

11. Assim, observa-se ser pacífico no âmbito administrativo o entendimento de que às receitas decorrentes de serviços de construção civil são aplicados os percentuais de oito e doze por cento, respectivamente, quanto ao IRPJ e à CSLL, para fins de enquadramento na sistemática do lucro e resultado presumidos, desde que se trate de empreitada na modalidade total, com fornecimento, pelo empreiteiro, de todos os materiais indispensáveis à obra, sendo tais materiais a esta incorporados.

12. A par dessa normatização, cite-se ainda que o Decreto nº 7.708, de 2 de abril de 2012, instituiu a Nomenclatura Brasileira de Serviços, Intangíveis e Outras Operações que Produzam Variações no Patrimônio - NBS. Conforme a estrutura da NBS, versão 2.0 aprovada pela Portaria Conjunta RFB/SCS nº 2000, de 18 de dezembro de 2018, classificam-se do seguinte modo as atividades em tela:

Seção I - Serviços de Construção

Capítulo 1.0105 Serviços especializados de construção

Posição 1.0105.40 Serviços de concretagem

13. Conforme os fundamentos expostos, verifica-se que os serviços de concretagem, desde que atendidos os demais requisitos, enquadram-se como serviços de construção civil, para aplicação dos percentuais relativos à sistemática do lucro presumido.

Conclusão

14. Com base nos fundamentos expostos, responde-se à consulente que:
- a) O serviço de concretagem é considerado como serviço de construção civil para fins de aplicação da legislação relativa ao percentual de apuração do lucro presumido;
 - b) Somente em relação às receitas decorrentes da contratação por empreitada de construção civil na modalidade total, com fornecimento, pelo empreiteiro, de todos os materiais indispensáveis à consecução da atividade contratada, sendo tais materiais incorporados à obra, poderá ser utilizado o percentual de 8% (oito por cento) e de 12% (doze por cento), respectivamente, sobre a receita bruta auferida na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, aplicável às pessoas jurídicas optantes pelo lucro e resultado presumidos.

Assinado digitalmente
JANSEN DE LIMA BRITO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotir.

Assinado digitalmente
ALDENIR BRAGA CHRISTO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit02

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

Assinado digitalmente
FÁBIO CEMBRANEL
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotri

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 ao consulente.

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral de Tributação