Receita Federal
Coordenação-Geral de Tributação

Solução de Consulta nº 55 - Cosit

Data 30 de dezembro de 2013

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

LUCRO PRESUMIDO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM GERAL. FORNECIMENTO DE MATERIAIS. BASE DE CÁLCULO.

A receita bruta auferida pela pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, decorrente da prestação de serviços em geral, como limpeza e locação de mão de obra, ainda que sejam fornecidos os materiais, está sujeita à aplicação do percentual de 32% (trinta e dois por cento) para determinação da base de cálculo do IRPJ.

LUCRO PRESUMIDO. CONSTRUÇÃO CIVIL. EMPREITADA COM FORNECIMENTO DE MATERIAIS. BASE DE CÁLCULO.

A receita bruta auferida pela pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, decorrente da prestação de serviços de construção civil por empreitada, na modalidade total, fornecendo o empreiteiro todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra, está sujeita à aplicação do percentual de 8% (oito por cento) para determinação da base de cálculo do IRPJ.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 1995, art. 15; IN RFB nº 1.234, art. 2º, §§ 7º a 9º, e art. 38, inciso II.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

LUCRO PRESUMIDO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM GERAL. FORNECIMENTO DE MATERIAIS. BASE DE CÁLCULO.

A receita bruta auferida pela pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, decorrente da prestação de serviços em geral, como limpeza e locação de mão de obra, ainda que sejam fornecidos os materiais, está sujeita à aplicação do percentual de 32% (trinta e dois por cento) para determinação da base de cálculo da CSLL.

LUCRO PRESUMIDO. CONSTRUÇÃO CIVIL. EMPREITADA COM FORNECIMENTO DE MATERIAIS. BASE DE CÁLCULO.

A receita bruta auferida pela pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, decorrente da prestação de serviços de construção civil por empreitada, na modalidade total, fornecendo o empreiteiro todos os

materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra, está sujeita à aplicação do percentual de 12% (doze por cento) para determinação da base de cálculo da CSLL.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 1995, arts. 15 e 20; IN RFB nº 1.234, art. 2º, §§ 7º a 9º, e art. 38, inciso II.

Relatório

A pessoa jurídica EIRELI, com ramo de atividade principal na seleção e agenciamento de mão-de-obra e atividade secundária de fornecimento e gestão de recursos humanos para terceiros, por intermédio de seu procurador, devidamente qualificado, formula consulta a respeito dos percentuais de presunção aplicáveis sobre a receita bruta para fins determinação da base de cálculo do lucro presumido nas atividades de prestação de serviço com emprego de materiais.

2. Declara a consulente que, quando há exclusivamente prestação de serviço, não tem dúvida quanto à aplicação do percentual de 32% para fins de determinar a base de cálculo do imposto de renda pessoa jurídica (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro líquido, nos termos do que dispõe o inciso III do §1º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

3. Relata que sua dúvida consiste na aplicação do percentual de presunção no caso de prestação de serviço, cessão de mão-de-obra, com emprego de todos os materiais por ela fornecidos, especialmente nos serviços de construção civil, instalações elétricas, limpeza e conservação. Entende que deve aplicar, respectivamente, os percentuais de 8% e 12% para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ e CSLL. Ao final, pergunta se está correto o seu entendimento sobre a aplicação desses percentuais, no regime de tributação do lucro presumido, para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, consoante art. 15 e 20 da Lei nº 9.249, de 1995.

Fundamentos

4. 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 nº 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 nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Vide Lei nº 11.119, de 205)*
>
> *§ 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, 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)

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 205)

§ 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)

5. 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, no próprio dispositivo legal, para as seguintes atividades, consideradas alheias ao presente processo, tendo em vista que não foram mencionadas pela consulente: prestação 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 ANVISA.

6. No que tange à atividade de construção de imóveis e de execução de obras de construção civil, mencionadas pela consulente, a Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, dispunha pela obrigatoriedade de apuração do IRPJ com base no lucro real, nos seguintes termos:

> *Lei nº 8.981, de 1995:*
>
> *Art. 36. Estão obrigadas ao regime de tributação com base no lucro real as pessoas jurídicas:*
>
> *(...)*
>
> *IV - que se dediquem à compra e à venda, ao loteamento, à incorporação ou à construção de imóveis e à execução de obras da construção civil;*

7. O Ato Declaratório Normativo Cosit nº 6, de 13 de janeiro de 1997, foi publicado em face do disposto no art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, com o intuito de normatizar a aplicação de percentuais sobre a receita bruta auferida pelas pessoas jurídicas dedicadas às atividades de construção por empreitada, estabelecendo que:

> *ADN Cosit nº 6, de 1997:*
>
> *O COORDENADOR-GERAL DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO,*
>
> *(...)*
>
> *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.*

8. Embora a pessoa jurídica dedicada à construção por empreitada, com fornecimento de materiais, aplicasse sobre a receita bruta da atividade, para fins de apuração da

base de cálculo do IRPJ, a ser antecipado a título de estimativa mensal, o percentual de 8% (oito por cento), segundo o disposto no inciso II do ADN Cosit nº 6, de 1997, não teria a mesma pessoa jurídica o direito a optar pela tributação com base no lucro presumido, pois a apuração pelo lucro real tornava-se obrigatória em razão do inciso IV do art. 36 da Lei nº 8.981, de 1995.

9. A entrada em vigor da Lei nº 9.718, de 1998, redefiniu os critérios de obrigatoriedade de apuração do IRPJ com base no lucro real. Essa lei revogou o art. 36 da Lei nº 8.981, de 1995, e não trouxe, entre suas imposições à obrigatoriedade de apuração do IRPJ pelo lucro real, qualquer referência à atividade de construção civil, perdendo eficácia a norma interpretativa contida no inciso II do ADN Cosit nº 6, de 1997.

10. Ressalte-se, além do mais, que o mencionado ADN encontra-se derrogado 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.

11. Assim, 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.

12. Atualmente, essa interpretação está devidamente balizada na Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 11 de janeiro de 2012, que dispõe sobre a retenção de tributos nos pagamentos efetuados pela administração pública federal. Especificamente no caso de construção por empreitada com emprego de materiais, referida norma aplica-se à apuração da base de cálculo na adoção do lucro presumido, 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:

> *IN RFB nº 1.234, de 2012:*
>
> *Art. 1º. A retenção de tributos nos pagamentos efetuados pelos órgãos da administração pública federal direta, autarquias e fundações federais, empresas públicas, sociedades de economia mista e demais pessoas jurídicas que menciona a outras pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens e serviços, obedecerá o disposto nesta Instrução Normativa.*
>
> *Art. 2º. Ficam obrigados a efetuar as retenções na fonte do Imposto sobre a Renda (IR), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição para o PIS/Pasep sobre os pagamentos que efetuarem às pessoas jurídicas, pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços em geral, inclusive obras, os seguintes órgãos e entidades da administração pública federal:*
>
> *(...)*
>
> *§ 7º Para fins desta Instrução Normativa considera-se:*

I - serviços prestados com emprego de materiais, os serviços cuja prestação envolva o fornecimento pelo contratado de materiais, desde que tais materiais estejam discriminados no contrato ou em planilhas à parte integrante do contrato, e na nota fiscal ou fatura 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, de que trata o art. 30, e os serviços médicos referidos no art. 31 .

§ 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. 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.

§ 1º O percentual a ser aplicado sobre o valor a ser pago corresponderá à espécie do bem fornecido ou do serviço prestado, conforme estabelecido em contrato.

(...)

Art. 38. As disposições constantes nesta Instrução Normativa:

I - alcançam somente a retenção na fonte do IR, da CSLL, da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, realizada para fins de atendimento ao estabelecido no art. 64 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e no art. 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 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.

(...)

13. O efeito dos dispositivos legais em discussão pode ser concluído com base no entendimento firmado no Anexo I da citada IN RFB nº 1.234, de 2012, que, em relação ao IRPJ, tributo parâmetro nesta análise, assim especifica:

Serviços de construção civil por empreitada com emprego de materiais: percentual de retenção do IRPJ de 1,2%, correspondente a 15% (alíquota do imposto) de 8% (percentual da base de cálculo) da receita bruta;

14. Alerte-se para o fato de que, nos termos do inciso II do § 7º do art. 2º da citada Instrução, considera-se 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. Não serão considerados como materiais incorporados à obra os instrumentos de trabalho utilizados e os materiais consumidos na execução dos trabalhos (§ 9º do art. 2º).

15. Saliente-se que esse entendimento estende-se a CSLL, incidindo para apuração de sua base de cálculo, o percentual de 12% sobre a receita bruta, conforme previsto no art. 20 da Lei nº 9.249, de 1995, uma vez que se aplicam a esta contribuição as mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o IRPJ, conforme art. 6°, parágrafo único, da Lei n° 7.689, de 15 de dezembro de 1988, art. 57 da Lei n° 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e art. 28 da Lei n° 9.430, de 1996.

16. Assim, as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL serão, respectivamente, de 8% (oito por cento) e 12% (doze por cento), nas atividades de construção civil por empreitada, na modalidade total, se, e somente se, o contrato para a realização da obra previr que a totalidade dos materiais a serem empregados e incorporados a ela sejam fornecidos pelo empreiteiro contratado. Caso o contrato não preveja o fornecimento de materiais pelo empreiteiro, ou preveja o fornecimento parcial, as bases de cálculo das duas exações, na sistemática do lucro presumido, corresponderão a 32% (trinta e dois por cento) da receita bruta auferida com o contrato.

17. Por outro lado, no que se refere à prestação de outros serviços, como limpeza, locação de mão de obra etc., independentemente de haver fornecimento de material, aplica-se sobre a receita bruta da atividade, para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, no caso do lucro presumido, o percentual de 32% (trinta e dois por cento) estabelecido no inciso III, § 1º do art. 15 da Lei º 9.249, de 1995. Este é o percentual aplicado pelo anexo I da IN RFB 1234/2012, que prevê do seguinte modo:

> *Limpeza, locação de mão-de-obra, demais serviços: percentual de retenção do IRPJ de 4,8%, correspondente a 15% (alíquota do imposto) de 32% (percentual da base de cálculo) da receita bruta.*

18. Em resumo, constata-se que, para a determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, na forma do lucro presumido, a legislação não contempla a diferenciação de percentual sobre a receita bruta por serviços prestados, seja com emprego de materiais às expensas do contratado ou do contratante, exceto na prestação de serviços hospitalares e de assistência à saúde especificados, e sob condições determinadas, e de serviços de construção civil por empreitada, na modalidade total, fornecendo o empreiteiro todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra.

Conclusão

19. Diante do exposto, conclui-se que:

a) a receita bruta auferida pela pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, decorrente da prestação de serviços em geral, como limpeza e locação de mão de obra, ainda que sejam fornecidos os materiais, está sujeita à aplicação do percentual de 32% (trinta e dois por cento) estabelecido no inciso III, § 1º do art. 15 da Lei º 9.249, de 1995, para determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL;

b) excepcionalmente, a receita bruta auferida pela pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, decorrente da prestação de serviços de construção civil por empreitada, na modalidade total, fornecendo o empreiteiro todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra, está sujeita à aplicação dos percentuais de 8% (oito por cento) e 12% (doze por cento), respectivamente, para determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

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

Fortaleza, 04 de dezembro de 2013

assinado digitalmente
Francisco Ricardo Gouveia Coutinho
Auditor-Fiscal da RFB
Matrícula 8381

21. De acordo. À Coordenadora-Geral da Cosit-Substituta para aprovação.

Fortaleza, 04 de dezembro de 2013

assinado digitalmente
João Carlos Diógenes de Oliveira
Auditor-Fiscal da RFB – Chefe da Disit03

Ordem de Intimação

22. 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
CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Coordenadora-Geral da Cosit - Substituta