



# Receita Federal

## Coordenação-Geral de Tributação

|                     |                            |
|---------------------|----------------------------|
| PROCESSO            | 00000.000000/0000-00       |
| SOLUÇÃO DE CONSULTA | 138 – COSIT                |
| DATA                | 13 de julho de 2023        |
| INTERESSADO         | CLICAR PARA INSERIR O NOME |
| CNPJ/CPF            | 00.000-00000/0000-00       |

### **Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO. OBRAS E SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. INSTALAÇÃO E MANUTENÇÃO DE SISTEMA CENTRAL DE AR-CONDICIONADO.

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 civil, desde que o contrato de empreitada seja 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) sobre os serviços em geral, ou se a empreitada for parcial, com fornecimento de parte do material, ou exclusivamente de mão-de-obra.

As atividades de instalação e manutenção de sistemas de ar-condicionado, ventilação e refrigeração, ainda que realizadas sob a modalidade de empreitada, com fornecimento de materiais, não caracterizam obras de construção civil, estando sujeitas as receitas assim auferidas à aplicação do percentual de 32% (trinta e dois por cento) para determinar a base de cálculo do IRPJ sob o regime de tributação com base no lucro presumido.

**SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA PARCIALMENTE À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 5, DE 6 DE JANEIRO DE 2014, À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 27, DE 26 DE FEVEREIRO DE 2015, E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 119, DE 2019.**

**Dispositivos Legais:** Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 15; Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 11 de janeiro de 2012, art. 2º, § 7º, inciso II, e art. 38, inciso II.

**Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL**

LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO. OBRAS E SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. INSTALAÇÃO E MANUTENÇÃO DE SISTEMA CENTRAL DE AR-CONDICIONADO.

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 civil, desde que o contrato de empreitada seja 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) sobre os serviços em geral, ou se a empreitada for parcial, com fornecimento de parte do material, ou exclusivamente de mão-de-obra.

As atividades de instalação e manutenção de sistemas de ar-condicionado, ventilação e refrigeração, ainda que realizadas sob a modalidade de empreitada, com fornecimento de materiais, não caracterizam obras de construção civil, estando sujeitas as receitas assim auferidas à aplicação do percentual de 32% (trinta e dois por cento) para determinar a base de cálculo da CSLL sob o regime de tributação com lucro presumido.

**SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA PARCIALMENTE À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 5, DE 6 DE JANEIRO DE 2014, À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 27, DE 26 DE FEVEREIRO DE 2015, E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 119, DE 2019.**

**Dispositivos Legais:** Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 20; Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 11 de janeiro de 2012, art. 2º, § 7º, inciso II, e art. 38, inciso II.

## RELATÓRIO

A pessoa jurídica interessada protocolou consulta, nos termos da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, sobre o percentual de presunção relativo ao lucro presumido, para fins de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

2. Afirma exercer as atividades de serviços de engenharia, produção e distribuição de vapor, água quente e ar-condicionado, obras de engenharia civil, instalação e manutenção de sistemas centrais de ar-condicionado, de ventilação e refrigeração, entre outras. Relata que é constantemente contratada pela Administração Pública para a prestação dos serviços de manutenção predial, sendo contratualmente obrigada ao fornecimento de todos os materiais, mão de obra e equipamentos, transcrevendo as cláusulas de diversos contratos, afirmando, ainda, que presta os serviços de engenharia em regime de empreitada total.

3. Assevera que é optante do lucro presumido para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, na forma do art. 25 da Lei nº 9.430, de 1996, c/c os arts. 15 e 20 da Lei nº 9.249, de 1995, tendo utilizado até então o coeficiente de presunção próprio dos prestadores de serviços em geral, isto é, 32% (trinta e dois por cento) sobre a receita bruta.

4. Entretanto, destaca o entendimento da Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) por meio da Solução de Consulta Cosit nº 119, de 26 de março de 2019, de que a prestação de serviços de engenharia com aplicação de materiais que resultam em incorporação à obra estaria sujeita ao percentual de presunção de 8% (oito por cento) para o IRPJ e de 12% (doze por cento) para a CSLL, e não o coeficiente de 32% (trinta e dois por cento), aplicável apenas aos casos de empreitada parcial ou exclusivamente de mão de obra, conforme previsto no art. 2º, § 7º, inciso II, c/c art. 38, inciso II, da IN RFB nº 1.234, de 11 de janeiro de 2012.

5. Ainda, transcreve trechos da referida Solução de Consulta, bem como do Ato Declaratório Normativo (ADN) Cosit nº 30, de 14 de outubro de 1999, para concluir que os serviços de manutenção preventiva e corretiva de instalações elétricas caracterizam-se como obras e serviços auxiliares e complementares de construção civil.

6. Por fim, a consulente formula os seguintes questionamentos:

*I - As receitas decorrentes da prestação de serviços enquadrados nos CNAE's 42.99-5-99 ("Outras obras de engenharia civil não especificadas anteriormente"), e 43.22-3-02 ("Instalação e manutenção de sistemas centrais de ar condicionado, de ventilação e refrigeração"), cujo objeto seja aquele descrito nos contratos transcritos acima e anexados à presente Consulta, estão enquadrados no conceito de construção civil para os fins do art. 2º, parágrafo 7º, inciso II c/c art. 38, inciso II da Instrução Normativa RFB nº 1.234/2012, conforme definido na Solução de Consulta nº 119/2019?*

*II - Em sendo positiva a resposta acima, e considerando que a prestadora do serviço seja a responsável pelo fornecimento de todos os materiais empregados, o coeficiente de presunção aplicável às receitas advindas da prestação dos referidos serviços para apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, no Lucro Presumido, é de 8% (oito por cento) e 12% (doze por cento), respectivamente, conforme dispõem o art. 15, caput e art. 20, inciso III da Lei nº 9.249/95?*

## FUNDAMENTOS

7. Preliminarmente, importa observar que o instituto da consulta sobre a interpretação da legislação tributária, relativa aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), tem o objetivo de dirimir dúvidas concernentes a dispositivos da legislação tributária aplicável a fatos concretos e determinados, relatados pelo sujeito passivo de obrigação tributária, principal ou acessória.

8. A Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre o que foi narrado e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou

classificações fiscais procedidas pelo consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos, aos quais, em tese, aplica-se a Solução de Consulta.

9. Ademais, destaca-se que, apesar de a consulta ter sido apresentada na vigência da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, os dispositivos normativos relativos ao processo de consulta, agora consolidados na IN RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, não sofreram alteração.

10. A questão levantada pela consulente diz respeito às suas atividades exercidas e o seu enquadramento no conceito de construção por empreitada com emprego de materiais, nos termos do art. 2º, § 7º, inciso II, da IN RFB nº 1.234, de 2012, para fins de aplicação do percentual de presunção no regime do lucro presumido.

11. A consulente formulou seu questionamento indagando especificamente sobre a prestação dos serviços enquadrados na Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) sob determinados códigos, quais sejam, 4299-5/99 - Outras obras de engenharia civil não especificadas anteriormente, e 4322-3/02 - Instalação e manutenção de sistemas centrais de ar-condicionado, de ventilação e refrigeração, considerando, ainda, que esses serviços fazem parte dos objetos contratuais citados. Sobre o assunto, afirma-se de plano que a aplicação de um ou outro percentual para fins de retenção não é feita pela aplicação de códigos da CNAE, mas pela constatação objetiva de haver empreitada total com emprego de materiais incorporados à obra, ou seja, a realização de um bem que passa a se incorporar à obra.

12. Isso é claramente descrito na IN RFB nº 1.234, de 2012, da seguinte forma:

*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:*

...

*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.*

13. Conforme destacado pela consultante, o tema já foi objeto de manifestação da Cosit por meio da Solução de Consulta Cosit nº 119, de 2019. Na verdade, o entendimento sobre o percentual de presunção no regime do lucro presumido para as atividades de construção civil sob a modalidade de empreitada total já tinha sido objeto de pronunciamento desde a Solução de Consulta Cosit nº 5, de 6 de janeiro de 2014, quando analisou a atividade de construção de estações e redes de telecomunicações. Confira-se sua ementa:

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

**LUCRO PRESUMIDO. EMPREITADA DE CONSTRUÇÃO DE REDES E ESTAÇÕES DE TELECOMUNICAÇÕES.**

*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 na atividade de construção de estações e redes de telecomunicações, **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: Art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995; Arts. 79, 82, 610 e 626 da Lei nº 10.406, de 2002, (Código Civil); Arts. 2º, 3º e 38 da Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012; Art. 24 da Instrução Normativa SRF nº 971, de 2009.*

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

**LUCRO PRESUMIDO. EMPREITADA DE CONSTRUÇÃO DE REDES E ESTAÇÕES DE TELECOMUNICAÇÕES.**

*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 na atividade de construção de estações e redes de telecomunicações, **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: Art. 20 da Lei nº 9.249, de 1995; Arts. 79, 82, 610 e 626 da Lei nº 10.406, de 2002, (Código Civil); Arts. 2º, 3º e 38 da Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012; Art. 24 da Instrução Normativa SRF nº 971, de 2009.*

*(grifo nosso)*

14. De pronto, deve restar claro que, por força do efeito vinculante das consultas proferidas pela Cosit, conforme previsto no art. 33 da IN RFB nº 2.058, de 2021, a presente consulta encontra-se vinculada parcialmente à Solução de Consulta Cosit nº 5, de 2014.

15. Para fins de aclarar o entendimento, transcreve-se trecho da Solução de Consulta nº 119, de 2019, que bem sintetiza o assunto:

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

*12.1. Para fins de apuração das bases 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.*

*(grifo nosso)*

16. A Solução de Consulta Cosit nº 119, de 2019, concluiu pela possibilidade de enquadramento da prestação dos serviços de construção e instalação de tratamentos térmicos e acústicos no conceito de construção civil, e não da prestação dos serviços de engenharia em geral, como afirmado pela consulente. Destaque-se, portanto, que a atividade exercida deve estar inserida no âmbito das atividades de construção civil, além de atender ao requisito da agregação dos materiais utilizados na empreitada à obra. Neste sentido, a mesma consulta ressaltou:

*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.*

17. Salienta-se que, para fins do conceito de construção previsto no inciso II do § 7º do art. 2º da IN RFB nº 1.234, de 2012, tal atividade deve ser necessariamente realizada sob a modalidade de empreitada total, ou seja, quando o empreiteiro fornece todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra. Nesse sentido, os serviços em geral não estão qualificados como construção civil com emprego de materiais.

18. É o caso, por exemplo, do serviço de instalação e manutenção de unidades autônomas de ar-condicionado, ventilação e refrigeração, que também já foi objeto de análise, na Solução de Consulta Cosit nº 27, de 26 de fevereiro de 2015, que foi citada na SC nº 119, de 2019, nos seguintes termos:

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.***

*(grifo nosso)*

19. A Solução de Consulta Cosit nº 27, de 26 de fevereiro de 2015, ao tratar da aplicação do percentual de presunção sobre a receita das atividades de instalação e manutenção de sistemas de ar condicionado, ventilação e refrigeração, definiu de forma direta a inaplicabilidade do percentual de presunção reduzido de 8% nessas atividades afastando sua classificação como “obras de construção civil”, conforme consta na ementa, **in litteris**:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ**

*EMENTA: As atividades de instalação e manutenção de sistemas de ar-condicionado, ventilação e refrigeração, ainda que realizadas sob a modalidade de empreitada, com fornecimento de materiais, não caracterizam obras de construção civil, estando sujeitas as receitas assim auferidas à aplicação do percentual de 32% (trinta e dois por cento) para determinar a base de cálculo do IRPJ sob o regime de tributação com base no lucro presumido.*

*DISPOSITIVOS LEGAIS: Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99), arts. 518 e 519, § 1º, III; Instrução Normativa SRF nº 480/2004, art. 1º, § 7º, II e art. 32, II, com redação da Instrução Normativa SRF nº 539/2005; Ato Declaratório Normativo Cosit nº 06/1997 e Ato Declaratório Normativo Cosit nº 30/1999.*

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL**

*EMENTA: As atividades de instalação e manutenção de sistemas de ar-condicionado, ventilação e refrigeração, ainda que realizadas sob a modalidade de empreitada, com fornecimento de materiais, não caracterizam obras de construção civil, estando sujeitas as receitas assim auferidas à aplicação do percentual de 32% (trinta e dois por cento) para determinar a base de cálculo da CSLL sob o regime de tributação com base no lucro presumido.*

*DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 9.249/1995, art. 20, com redação da Lei nº 10.684/2003; Lei nº 9.249/1995, art. 15, § 1º, III; Lei nº 8.981/1995, art. 57, com redação da Lei nº 9.065/1995; Instrução Normativa SRF nº 480/2004, art. 1º, § 7º, II e art. 32, II, com*

*redação da Instrução Normativa SRF nº 539/2005; Ato Declaratório Normativo Cosit nº 06/1997 e Ato Declaratório Normativo Cosit nº 30/1999.*

## CONCLUSÃO

20. Do exposto, responde-se à consulente que:

- a) 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 civil, desde que o contrato de empreitada seja na modalidade total, ou seja, quando o empreiteiro fornece todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra;
- b) aplica-se o percentual de 32% (trinta e dois por cento) sobre os serviços em geral, ou se a empreitada for parcial, com fornecimento de parte do material, ou exclusivamente de mão-de-obra; e
- c) as atividades de instalação e manutenção de sistemas de ar-condicionado, ventilação e refrigeração, ainda que realizadas sob a modalidade de empreitada, com fornecimento de materiais, não caracterizam obras de construção civil, estando sujeitas as receitas assim auferidas à aplicação do percentual de 32% (trinta e dois por cento) para determinar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL sob o regime de tributação com base no lucro presumido e base de cálculo presumida.

*Assinatura digital*

GUSTAVO SALTON ROTUNNO ABREU LIMA DA ROSA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Dirpj

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral de Tributação para aprovação.

*Assinatura digital*

FÁBIO CEMBRANEL  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador da Cotir

PROCESSO [Clique aqui para inserir o texto](#)

SOLUÇÃO DE CONSULTA 138 – COSIT

## ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Dê-se ciência ao consulente.

*Assinatura digital*

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador-Geral da Cosit