



Solução de Consulta nº 8 - Cosit

Data 7 de janeiro de 2014

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Lucro presumido. Construção civil. Empreitada. Fornecimento de material. Percentual.

Às receitas decorrentes da prestação de serviços de construção civil somente se aplica o percentual de presunção de 8% (oito por cento) para o IRPJ na hipótese de contratação por empreitada na modalidade total, com fornecimento, pelo empreiteiro, de todos os materiais indispensáveis à execução da obra, sendo tais materiais incorporados a esta.

As demais receitas decorrentes de prestação de serviços, salvo as de serviços médicos e hospitalares definidos na legislação, sujeitam-se ao percentual de presunção de 32% (trinta e dois por cento).

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 1995, com alterações, art. 15, § 1º, III, “a”, e § 2º; Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012, arts. 2º, § 7º, II, e § 9º, e 38; Ato Declaratório Normativo Cosit nº 6, de 1997.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Lucro presumido. Construção civil. Empreitada. Fornecimento de material. Percentual.

Às receitas decorrentes da prestação de serviços de construção civil somente se aplica o percentual de presunção de 12% (dois por cento) para o CSLL na hipótese de contratação por empreitada na modalidade total, com fornecimento, pelo empreiteiro, de todos os materiais indispensáveis à execução da obra, sendo tais materiais incorporados a esta.

As demais receitas decorrentes de prestação de serviços, salvo as de serviços médicos e hospitalares definidos na legislação, sujeitam-se ao percentual de presunção de 32% (trinta e dois por cento).

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 1995, arts. 15 e 20; Lei nº 9.718, de 1998, art. 14; Lei nº 7.689, de 1988, art. 6º; Lei nº 8.981, de 1995, art. 57; Lei nº 9.430, de 1996, art. 28; Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 2012, arts. 2º, § 7º, II, e § 9º, e 38; Ato Declaratório Normativo Cosit nº 6, de 1997.

Relatório

A interessada em epígrafe, exercendo o que prevê a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 48, e atendendo parcialmente à Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, arts. 2º e 3º, formula consulta acerca do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL). Informa que realiza a atividade de construção (“montagem de forma”), com fornecimento de materiais, e deseja saber que percentual deverá aplicar sobre a receita bruta auferida, para determinação da base de cálculo dos aludidos tributos.

2. Cita doutrina e colaciona o Ato Declaratório Normativo Cosit nº 6, de 13 de janeiro de 1997, além de acórdão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e diversas soluções de consulta, todas anteriores ao ano de 2004, como embasadoras de sua tese.

3. Por fim, questiona literalmente o seguinte:

(i) è lícito a Consulente utilizar o percentual de 8% (oito por cento) para fins de determinação da base de cálculo do Imposto de Renda e de 12% para a CSLL em relação à receita bruta auferida em relação à atividade de **“montagem de forma” com emprego de materiais, nos termos do art. 518 do RIR/1999 e os arts. 15 e 20 da Lei nº 9.249, de 1995, com redação dada pela Lei nº 10.684, de 2003, respectivamente?**

(ii) é lícito a Consulente refazer sua escrita contábil, utilizando o percentual de 8% e 12% para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, respectivamente, em relação aos períodos já declarados anteriormente e não atingidos pela prescrição?

(iii) pode a Consulente, em caso de realização da nova apuração acima mencionada, acaso os valores recolhidos a título de IRPJ e CSLL tenham sido recolhidos a maior, proceder a pedido de ressarcimento/restituição e posterior compensação de seus créditos com débitos próprios administrados por essa Secretaria da Receita Federal?

Fundamentos

4. Preliminarmente, cabe informar que o processo de consulta não tem por finalidade declarar ou reconhecer direitos, tampouco 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-se da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual.

5. Em outras palavras, a presente Solução de Consulta não analisará se o consulente, de fato, executou uma construção por empreitada com emprego de materiais nem reconhecerá o direito de o contribuinte aplicar determinada alíquota, pois a análise probatória é incompatível com o instituto da consulta.

6. Feitas essas considerações iniciais e partindo da premissa de que a interessada realmente executou uma construção civil por empreitada com emprego de materiais, analisa-se

de ora em diante a legislação pertinente com o intuito de verificar as alíquotas corretas a serem utilizadas diante desse caso específico.

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 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)

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.

14. Nesse ponto, salienta-se que, todas as decisões administrativas citadas pela consulente são anteriores a 2004, isto é, ainda na vigência do ADN Cosit nº 6, de 1997.

15. Consequentemente, 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 n.º 480, de 2004, art. 1.º, § 9.º)

[...]. (grifou-se)

18. As questões (ii) e (iii) constantes do relatório desta solução são ineficazes pois:
- no item (ii), a consulta não satisfaz a exigência do art. 3.º, §2.º, IV, da IN RFB n.º 1.396, de 2013, ou seja, não indicou os dispositivos da legislação tributária sobre os quais tem dúvida e que ensejaram a apresentação da consulta.;
 - no item (iii), a consulta foi formulada sobre fato que se encontra perfeitamente disciplinado na Instrução Normativa RFB n.º 1.300, de 20 de novembro de 2012, mais especificamente em seus arts. 2.º e 41.

18.1 Portanto, em relação a esses trechos, a consulta é considerada ineficaz, segundo preceituam o art. 52, I e V, do Decreto n.º 70.235, de 1972, e o art. 18, I, II e VII, da IN RFB n.º 1.396, de 2013, pelo que não surtirá nenhum dos efeitos que lhe seriam legalmente pertinentes.

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;
 - não produz efeitos a consulta em relação às perguntas (ii) e (iii) contidas no relatório.

À consideração da Coordenadora-Geral da Cosit Substituta.

Assinado digitalmente
ISABEL CRISTINA DE OLIVEIRA GONZAGA
Auditora-Fiscal da RFB - Chefe da Disit04

Ordem de Intimação

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

Assinado digitalmente
CLÁUDIA LUCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora-Fiscal da RFB - Coordenadora-Geral da Cosit Substituta