



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 15504.723163/2014-74  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1401-002.288 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 12 de março de 2018  
**Matéria** IRPJ/CSLL  
**Recorrente** JAM ENGENHARIA LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2011, 2012

LUCRO PRESUMIDO. IRPJ. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL POR EMPREITADA. As receitas decorrentes das atividades de instalação e manutenção de sistemas de ar condicionado, estão sujeitas à aplicação do percentual de 8% (oito por cento) na determinação da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica.

As receitas decorrentes da construção por empreitada na modalidade total, com fornecimento, pelo empreiteiro, de todos os materiais indispensáveis à consecução da atividade contratada, os quais serão incorporados à obra, estão sujeitas à aplicação do percentual de 8% na determinação da base de cálculo do IRPJ com base no lucro presumido. No caso concreto, a empreitada total para a Recorrente apenas pode se restringir à atividade por ela desenvolvida.

A legislação trata da contratação por empreitada de construção civil, na modalidade total, não vinculando a empreitada total à própria obra, mas sim à atividade. Exercendo a recorrente a atividade de construção civil, e cumprindo os demais requisitos, não há como negar o enquadramento em tal modalidade.

LUCRO PRESUMIDO. CSLL. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL POR EMPREITADA. As receitas decorrentes das atividades de instalação e manutenção de sistemas de ar condicionado, estão sujeitas à aplicação do percentual de 12% (doze por cento) na determinação da base de cálculo da contribuição.

Lançamento insubsistente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, rejeitar a preliminar de pedido de perícia para, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário. Participaram do julgamento os Conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa e Aílton Neves da Silva. Ausentes justificadamente os Conselheiros Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa e Luiz Augusto de Souza Gonçalves.

(assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Presidente.

(assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva- Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Guilherme Adolfo dos Santos Mendes (Presidente), Livia de Carli Germano (Vice-Presidente), Lizandro Rodrigues de Sousa, Abel Nunes de Oliveira Neto, Aílton Neves da Silva, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva e Leticia Domingues Costa Braga.

## Relatório

1. Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal em Belo Horizonte (MG) que manteve parcialmente o crédito tributário decorrente de infrações a legislação tributária, em virtude da aplicação incorreta do percentual para determinação do lucro presumido, não inclusão das receitas financeiras na base de cálculo do IRPJ/CSLL e das receitas provenientes da venda e sublocações de bens imóveis, referente ao ano calendário de 2010 e 2011, conforme valores discriminados na tabela abaixo:

<b><u>IRPJ</u></b>	
VALOR DO CRÉDITO	R\$ 4.604.035,03
JUROS	R\$ 1.312.200,69
MULTA	R\$ 3.453.026,28
<b>VALOR TOTAL</b>	<b>R\$ 9.369.262,00</b>

<b><u>CSLL</u></b>	
VALOR DO CRÉDITO	R\$ 1.440.557,34

JUROS	R\$ 407.757,75
MULTA	R\$ 1.080.418,01
<b>VALOR TOTAL</b>	<b>R\$ 2.928.733,10</b>

2. Segundo informações constantes no Termo de Verificação Fiscal às fls. 20/34, apurou-se que “o contribuinte aplicou os percentuais de presunção de 8% e 12% para a determinação da base de cálculo do IRPJ e CSLL, sobre as receitas provenientes de vendas de mercadoria, locações de bens móveis venda e sublocações de imóveis e das receitas de prestação de serviços escrituradas”.

3. Infere-se dos autos, que “as atividades de instalação e manutenção de sistemas de ar condicionado, não caracterizam obras de construção civil, estando sujeitas às receitas assim auferidas à aplicação do percentual de 32% para determinar a base de cálculo do IRPJ sob o regime de tributação com base no lucro presumido”.

4. No caso da CSLL, "somente as receitas decorrentes da contratação por empreitada de obra de construção civil com fornecimento, pelo empreiteiro, de todos os materiais indispensáveis à consecução da obra contratada, sendo tais materiais incorporados à obra, estarão sujeitas à aplicação do percentual de 12% para fins de determinação da base de cálculo dessa contribuição do lucro presumido. As receitas oriundas das atividades de instalações e manutenção de sistemas de ar condicionado e refrigeração por não possuírem concomitantemente todos estes requisitos estarão sujeitas à aplicação do percentual de 32%”.

5. Cientificado da autuação fiscal, o interessado apresentou Impugnação em 23/05/2014 (fls. 1.664/2.004), na qual alegou:

a) DO RECONHECIMENTO DE PARTE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO: TRIBUTAÇÃO INCIDENTE SOBRE RECEITAS FINANCEIRAS E LOCAÇÃO: questionou-se apenas “a exigência relativa à sua atividade de instalação de sistemas de ar condicionado, em relação à parte do tributo exigido na venda de imóveis, por não ter sido deduzido na apuração do ganho de capital a parcela de custo do imóvel e pela adoção de base de cálculo incorreta”;

b) DA NÃO APLICABILIDADE AO CASO DA REPRESENTAÇÃO PARA PROPOSITURA DE MEDIDA CAUTELAR FISCAL: Requereu que seja cancelada a Representação para propositura de medida cautelar fiscal realizada;

c) DA CORRETA APLICAÇÃO DOS COEFICIENTES DE 8% PARA IRPJ E 12% PARA CSLL: “Assegura que a aplicação do coeficiente de presunção de 8% constituiria regra, da qual seria exceção o coeficiente de 32%, nos casos previstos no artigo 15, inciso III, § 1º, da Lei n.º 9.249, de 1995”;

d) DOS SERVIÇOS PRESTADOS PELA IMPUGNANTE: Alega que “as obras de instalação de sistemas de ar condicionado fazem parte da Construção Civil, assim como as obras de hidráulica, elétrica, cabeamento estruturado, pois, todas essas atividades são necessárias à construção de uma edificação e se incorporam a mesma, sendo portanto chamadas de instalações”;

e) DA MANUTENÇÃO DE SISTEMAS DE AR CONDICIONADO - OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL: Alega que “os serviços desenvolvidos pela impugnante são reformas realizadas de forma permanente por se tratar de grandes empreendimentos, mas que, como qualquer outra reforma, exige o emprego de mão de obra especializada e materiais que são incorporados ao sistema de ar condicionado e, conseqüentemente, à edificação e ao solo”.

f) INCORRETA APURAÇÃO DE GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE IMÓVEIS: Requereu “a exclusão parcial do crédito tributário relativo ao ganho de capital decorrente da venda do imóvel no 2º trimestre de 2010, uma vez que não foi considerado o valor de custo de aquisição do imóvel”;

g) DA DUPLICAÇÃO DE RECEITAS PELA FISCALIZAÇÃO: Argumenta que “a d. fiscalização considerou o valor de R\$180.000,00 recebido pela Impugnante a título de adiantamento, realizado pela FUNDAÇÃO VALE DO RIO DOCE, Contrato n. 0156, como se receita fosse. Considerando que esse valor de adiantamento foi descontado nos pagamentos relativos às notas fiscais emitidas, conforme planilha abaixo e documentos comprobatórios (DOC. 13), tal valor deve ser excluído da base de cálculo adotada pela D. fiscalização no primeiro trimestre de 2010”. (...) Afirmou que “outro equívoco da d. fiscalização foi a inclusão das Notas Fiscais n. 2010/26, 2010/32, 2010/33 e 2010/43 (DOC. 14) na base de cálculo dos tributos exigidos. Essas notas fiscais foram canceladas, provavelmente, por erro de emissão, assim não representam receitas da Impugnante como considerou a fiscalização. Dessa forma, o valor do adiantamento recebido pela Impugnante e depois deduzido no pagamento das notas fiscais, bem como o valor das notas fiscais canceladas, devem ser deduzidos da base de cálculo adotada pela d. fiscalização”. (...) Conclui que “deve ser afastada toda e qualquer aplicação de penalidade, incluindo os juros e a atualização monetária. Com efeito, a Impugnante agiu na legalidade e induzida por manifestações da própria Secretaria da Receita Federal, devendo assim, aplicar-se o art. 112 do CTN”.

h) Requereu a improcedência do lançamento tributário e realização de perícia.

6. O Acórdão ora Recorrido (02-62.510 - 4ª Turma da DRJ/BHE) recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ  
Exercício: 2011, 2012

## 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 instalação de aparelhos de condicionamento de ar é de 32% quando o equipamento instalado não vier a constituir parte inseparável do imóvel onde foi colocado.

## DILIGÊNCIAS E PERÍCIAS

Considera-se não formulado o pedido de perícia que não indique o nome, o endereço e a qualificação profissional do perito.

Impugnação Procedente em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte.

7. Isto porque, segundo entendimento da Turma, “o lucro presumido é dado pela multiplicação da receita bruta da pessoa jurídica por um coeficiente. Quando a receita é auferida a partir da atividade de prestação de serviços, este coeficiente é igual a 32%, salvo algumas exceções. Quando a receita deriva de atividades de indústria e comércio, o percentual é de 8%. Também se vale deste último coeficiente a sociedade empresária que preste serviços de construção civil por empreitada, desde que: (a) o empreiteiro forneça todos os materiais indispensáveis à sua execução e (b) tais materiais terminem incorporados à obra”.

8. No tocante ao ganho de capital da venda de imóvel, a fiscalização entendeu pertinente o argumento trazido pela recorrente. Excluiu-se da base de cálculo o custo contábil do imóvel alienado, no valor de R\$ 78.712,38. Portanto, julgou parcialmente procedente a impugnação, para “excluir do crédito tributário relativo ao segundo trimestre do ano calendário de 2010 os valores de R\$ 19.678,09 (dezenove mil, seiscentos e setenta e oito reais e nove centavos) de IRPJ e R\$ 7.084,11 (sete mil, oitenta e quatro reais e onze centavos) de CSLL, ficando, portanto, reduzidos a R\$ 4.584.356,94 e R\$ 1.433.473,23 os valores de IRPJ e CSLL, respectivamente”.

9. Ciente da decisão do Acórdão em 15/02/2015 (fls. 11562 – parte 3), o contribuinte interpõe Recurso Voluntário em 18/02/2015 - (fls. 11565/), na qual alegou:

a) DOS SERVIÇOS PRESTADOS PELA IMPUGNANTE – INSTALAÇÕES DE SISTEMAS DE AR CONDICIONADO: Afirma que a sua atuação se limita “a vincular sistema de refrigeração a imóveis de grande porte. Cria sistemas de refrigeração para estádios, shoppings, prédios, etc. Informa que exerce apenas atividade de instalação de sistemas de ar condicionado, representando aproximadamente 72% do seu faturamento, atividade de manutenção de sistemas de ar condicionado, que representa 10%, locação 12%, e venda de mercadorias 6%”. Discorre acerca dos equipamentos utilizados que demonstram todo o complexo procedimento de estrutura de refrigeração e montagem de ar condicionado, tais como; - eletrobombas centrífugas, torres de resfriamento de água de condensação, unidade resfriadora de líquido, tanques de água gelada com termo acumulação, quadros elétricos de comando e força. Além de descrever

sobre as redes hidráulicas e de dutos que são direcionadas para os climatizadores de ar;

b) INSTALAÇÕES DE SISTEMAS DE AR CONDICIONADO - OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL - ACESSÃO FÍSICA - CARACTERIZAÇÃO DA JUNÇÃO DO IMÓVEL AO SISTEMA DE REFRIGERAÇÃO: Diz que os sistemas de ar condicionado instalados pela recorrente *“são parte integrante da edificação e conseqüentemente incorporadas ao solo, afinal não são passíveis de remoção sem destruição ou modificação”*. Ressalta que o inciso I do art. 322 da IN RFB nº 971/09, deixa claro que serão consideradas obras de construção civil, não apenas as edificações que incorporam definitivamente ao solo, mas também quaisquer outras benfeitorias agregadas ao solo / subsolo”.

c) MANUTENÇÃO DE SISTEMAS DE AR CONDICIONADO - OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL: Afirma que *“os serviços desenvolvidos são reformas realizadas de forma permanente, por se tratar de grandes empreendimentos, que como qualquer outra reforma, exige o emprego de mão de obra especializada e materiais”*.

d) DA DUPLICAÇÃO DE RECEITAS PELA FISCALIZAÇÃO: Alega que assim como comprovou na impugnação, *“as notas fiscais apresentadas demonstram que o valor de adiantamento foi descontado nos pagamentos efetuados pela Fundação Rio Doce relativos às notas fiscais emitidas. Por isso, tais valores devem ser excluídos da base de cálculo adotada pela fiscalização no primeiro trimestre de 2010”*.

e) DAS NOTAS FISCAIS CANCELADAS: Aduz que *“as notas fiscais nº 210/26-32-33 e 2010/43 foram canceladas, provavelmente, por erro de emissão. Dessa forma, não representam recitas da recorrente”*.

f) DO PEDIDO DE PERÍCIA: Requereu a conversão do feito em diligência para realização de prova pericial, para aclarar as bases fáticas dos autos.

g) APLICABILIDADE DO ART. 12, INCISO I E II DO CTN: Argumenta que deve ser afastada qualquer aplicação de penalidade, incluindo juros e correção monetária, pois *“a recorrente apresentou todos os documentos requisitados, bem como documentos completos que evidenciavam os equívocos incorridos pela fiscalização”*.

h) DOS PEDIDOS. i) Requereu a improcedência do lançamento tributário com o cancelamento do tributo de IRPJ e CSLL; ii) Alternativamente, requereu a conversão do feito em diligências para realização de perícia técnica; iii) Subsidiariamente, requereu a exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL sobre as receitas consideradas em duplicidade pela fiscalização; iv) Requereu ainda, o afastamento da aplicação de qualquer penalidade.

10. É o relatório do essencial.

## Voto

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva - Relator.

Observo que as referências a fls. feitas no decorrer deste voto se referem ao e-processo.

Antes de adentrar ao mérito, desde já indefiro o pedido de perícia formulado pela Recorrente. Isto porque, entendo que constam nos autos todos os elementos necessários para firmar o meu entendimento.

Face o exposto, resta indeferido o pedido.

No mérito, o que se questiona é o percentual utilizado pela empresa para determinação da base de cálculo do lucro presumido para fins de IRPJ e CSLL, se 8% como o adotado pelo contribuinte, ou 32% aplicado pela fiscalização.

O cerne do litígio travado entre agente fiscal, contribuinte e DRJ, se resumiu a verificar se: i) se a atividade exercida pelo contribuinte se adequa ao conceito de prestação de serviço de construção civil; e, ii) se a atividade exercida pela contribuinte se enquadra no conceito definido no inciso II, parágrafo 7, art. 2, da IN SRF no. 480, de 15/12/2004, com as alterações trazidas pela IN 539, de 25/04/2005.

É cediço que o Lucro Presumido é uma forma de tributação simplificada para determinação da base de cálculo do Imposto de Renda - IRPJ, e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL das pessoas jurídicas. “A sistemática é utilizada para presumir o lucro da pessoa jurídica a partir de sua receita bruta e outras receitas sujeitas à tributação”.

Pacificado pela doutrina e jurisprudência pátria, de que quando a receita for auferida a partir da atividade de prestação de serviços, o coeficiente será igual a 32%. Tratando-se de receita que deriva de atividades de indústria e comércio, o percentual será de 8%. Sobre este último coeficiente, aplicar-se-á também, a sociedade empresária que preste serviços de construção civil por empreitada, desde que: “(a) o empreiteiro forneça todos os materiais indispensáveis à sua execução e (b) tais materiais terminem incorporados à obra”.

Ao tratar deste assunto, faz-se necessário trazer à baila o Ato Declaratório Cosit nº 6 de 1997 e a I.N/SRF nº 539/2005 que aborda sobre os percentuais aplicados no lucro presumido na tributação do IRPJ e da CSLL.

O referido ato declaratório traz que 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 houver emprego de materiais em qualquer quantidade.

Entretanto, devido à alteração trazida pela IN/SRF de nº 539/05, tal percentual no caso de empreitadas com ou sem aplicação de materiais em relação ao lucro presumido, será de 8% do faturamento, se todo o material empregado na obra fosse aplicado, caso contrário, percentual de lucro seria de 32% sobre o faturamento.

Com efeito, a Instrução Normativa SRF nº 539, de 25 de abril de 2005 alterando a Instrução Normativa SRF nº 480, de 15 de dezembro de 2004, assim dispôs:

*“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: (...)*

*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.”*

Dessa forma, faz-se mister tecer sobre o conceito de construção civil para o correto enquadramento desta atividade sobre as receitas da recorrente, pois os serviços de construção civil abrangem a execução material das diversas obras.

A definição do que venha ser construção civil, encontra base de estruturação na lista de serviços anexos da LC nº 116/03 (que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza), em alguns subitens, a saber:

*7.01 – Engenharia, agronomia, agrimensura, arquitetura, geologia, urbanismo, paisagismo e congêneres.*

*7.02 – Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).*

*7.03 – Elaboração de planos diretores, estudos de viabilidade, estudos organizacionais e outros, relacionados com obras e serviços de engenharia; elaboração de anteprojetos, projetos básicos e projetos executivos para trabalhos de engenharia.*

*7.04 – Demolição.*

*7.05 – Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).*

*7.06 – Colocação e instalação de tapetes, carpetes, assoalhos, cortinas, revestimentos de parede, vidros, divisórias, placas de gesso e congêneres, com material fornecido pelo tomador do serviço.*

7.07 – *Recuperação, raspagem, polimento e lustração de pisos e congêneres.*

7.08 – *Calafetação.*

7.10 – *Limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres.*

7.13 – *Detetização, desinfecção, desinsetização, imunização, higienização, desratização, pulverização e congêneres.*

7.16 - *Florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação, reparação de solo, plantio, silagem, colheita, corte e descascamento de árvores, silvicultura, exploração florestal e dos serviços congêneres indissociáveis da formação, manutenção e colheita de florestas, para quaisquer fins e por quaisquer meios. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)*

7.17 – *Escoramento, contenção de encostas e serviços congêneres.*

A doutrina define construção civil como sendo:

*“Serviços de construção civil são os oriundos do contrato de construção (também denominado "contrato de construção de obra", "contrato de obra", "contrato de edificação" ou "contrato de execução de obra"), pacto pelo qual uma das partes (comitente empreitador ou dono da obra), mediante remuneração, contrata outra (construtor) para a realização material (execução) de um projeto de engenharia ou arquitetura (obra).” – RIBEIRO, Bernardo de Moraes.*

Segundo a Instrução Normativa 971/99, entende-se obra de construção civil, a construção, a demolição, a reforma, a ampliação de edificação ou qualquer outra benfeitoria agregada ao solo ou ao subsolo.

Todavia, sustenta a contribuinte que desenvolve atividades de instalação e manutenção de sistemas centrais de ar condicionados, que por sua vez tem natureza de construção civil, e que atua *"projetando e construindo sistemas de refrigeração em imóveis de grande porte"*.

Neste particular, assiste razão a recorrente.

Isto porque, demonstrou (através de juntada de documentos anexos e imagens de todas as aparelhagens), que o sistema de montagem de ar condicionado que projeta e vende é parte integrante da edificação, que por sua vez, incorpora-se ao solo.

Inclusive, de acordo com o inciso I do art. 322 da I.N de 971/09, "*considera-se obras de construção civil, não apenas as edificações que incorporam definitivamente ao solo, mas também quaisquer outras benfeitorias agregadas ao solo ou a subsolo*".

O sistema de ar condicionado projetado e construído pelo Recorrente é uma instalação integrada à edificação tal como o sistema hidráulico e o sistema elétrico, estas definidas no item 7.2 da lista anexa da LC nº 116/03.

Em verdade, a própria instalação dos sistemas desenvolvidos pela Recorrente pressupõe o projeto e construção de sistemas hidráulicos e elétricos próprios. O sistema não pode ser removido da edificação sem que sofra danos, sem que deteriore sua forma, pois, como já explicitado um sistema de ar condicionado é único para aquela edificação, se retirado não poderá ser reutilizado em outra.

Lógico que partes ou peças podem ser retiradas individualmente e eventualmente reutilizadas, assim como na construção civil é possível reutilizar portas, disjuntores, cabos, pias, etc, e isso não desnatura a natureza jurídica do serviço de construção civil.

Por ser um sistema de ar condicionado, e em relação ao fornecimento de materiais incorporado à obra, afirma que o sistema "*é um conjunto harmonioso projetado tecnicamente e instalado de acordo com características da edificação a qual se destina, atingindo sua eficiência apenas para o imóvel a que foi talhado*".

Cita a contribuinte, esclarecimentos trazidos pela ABRAVA (Associação Brasileira de Refrigeração, Ar condicionado, Ventilação e Aquecimento), na medida em que "*cada sistema de ar condicionado é único e específico para aquela edificação, e, portanto, não comportam remoção para utilização em outra edificação, ainda que um ou outro equipamento defeituoso que seja parte integrante do sistema possa vir a ser substituído*".

Dessa forma, a complexidade de todo o procedimento revestido na prestação de serviço de instalação de aparelhos de condicionamento de ar, equipara-se as práticas dos sistemas de manutenção hidráulicos e elétricos, com sujeição de todos os materiais indispensáveis à consecução da atividade contratada, os quais serão incorporados à obra. Portanto, a contribuinte na prestação dos seus serviços, utiliza sob a modalidade de empreitada global, o fornecimento da totalidade dos materiais utilizados na obra.

Na construção civil, o negócio jurídico é de produzir uma obra (prédio, estrada, ponte, etc.) que adere ao solo onde edificada. Este é o objeto do contrato. A natureza de bem imóvel da obra a descaracteriza como mercadoria (que é, por definição, coisa móvel). O negócio é um só, não podendo ser desmembrado em execução de obra e venda de materiais.

Já o item 7.02 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, diz: *Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obra de construção, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e instalação e montagens de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviço fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS)*.

Por sua vez, a Resolução nº 336 do CONFEA – Conselho Federal de Engenharia, Arquitetura e Agronomia, de 27 de outubro de 1989, estabelece a necessidade de registro junto aos CREA's – Conselhos Regionais de engenharia, Arquitetura e Agronomia,

profissional de exerça qualquer atividade inerente à construção civil (entre estas figura a elaboração e execução de projetos de climatização de ambientes).

Exige também, a emissão de A.R.T. - Anotação de Responsabilidade Técnica, (Lei 6.496/77 e Resolução do CONFEA nº 425/98). Esta anotação exige que os profissionais da engenharia e similares registrem nos CREA's suas obras e serviços, cargos ou funções, visando ao cadastramento de seu Acervo Técnico e caracterizando a responsabilidade técnica do profissional.

No caso em tela, quando a Recorrente é contratada para instalar o sistema de ar num determinado prédio (com projeto específico), não está vendendo a tubulação, os compressores, motores, e outros equipamentos necessários à instalação deste sistema, mas os emprega na construção de parte do próprio prédio, ou seja, ela executa um projeto específico e inerente à construção civil, assim como os projetos do sistema hidráulico ou elétrico que são partes integrantes do próprio prédio, também, será o sistema de ar central (condicionado ou climatizado).

Desta forma, fica evidente que a execução de projetos de climatização por ela desenvolvidos (sistemas de ar condicionado ou climatizado projetados especificamente para determinado imóvel e nele montados definitivamente) trata-se de obra de construção civil.

Ademais, no próprio CNAE o serviço desenvolvido pela Recorrente está no grupo destinado à construção civil: CNAE - GRUPO 43 - CONSTRUÇÃO - SERVIÇO DE CONSTRUÇÃO CIVIL, traz no subitem 4322 - "INSTALAÇÕES DE SISTEMAS DE AR CONDICIONADO, DE VENTILAÇÃO E REFRIGERAÇÃO").

Ainda, a própria Receita Federal, para fins previdenciários, entende que os serviços prestados pela Recorrente caracterizam-se como serviços de construção civil, senão vejamos a ementa da Solução de Divergência COSIT n. 11/2014:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINSEXPRESSÃO "OBRAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL". SIGNIFICADO NA LEGISLAÇÃO REFERENTE AO REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA DA COFINS.

Para efeito de aplicação do disposto no inciso XX do art. 10 da Lei nº10.833, de 29 de dezembro de 2003, enquadram-se, no conceito de obras de construção civil, as obras e os serviços auxiliares e complementares, tais como aqueles exemplificados no Ato Declaratório Normativo Cosit nº 30, de 14 de outubro de 1999.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 10, inc. XX; Ato Declaratório Normativo Cosit nº 30, de 1999; e Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, art. 322, I e X, e Anexo VII.

Nesse sentido, cumpre destacar trecho da referida solução de divergência:

*Assim, mantendo-se o entendimento desta Cosit acerca da matéria, conclui-se que as atividades da consulente de instalação de redes hidráulicas e elétricas, de instalação de*

*sistemas centrais de ar condicionado, de refrigeração, de ventilação e de prevenção contra incêndio enquadram-se como serviços prestados no âmbito da execução de obras de construção civil.*

Assim, a meu ver, não restam dúvidas que os serviços prestados pela Recorrente efetivamente se enquadram como serviços de construção civil.

Resta agora verificar se os serviços prestados se enquadram no conceito de empreitada total.

Tanto o RIR quanto a IN/SRF 480 (já revogada) não são tão claros quanto aos limites de tal conceito.

Os referidos normativos dispõem que 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.

Ora, para a atividade desenvolvida pela Recorrente, certamente a sua prestação de serviço se enquadraria ao conceito estabelecido pela legislação, uma vez que ela aplica todos os materiais indispensáveis à execução do objeto que foi contratado e, os mesmos são incorporados à obra através de aplicação pela própria contribuinte.

Entender diferente seria negar eficácia aos contratos firmados pela Recorrente em tal modalidade, ressaltando que tal contrato encontra-se regulado pelo Código Civil.

A legislação trata da contratação por empreitada de construção civil, na modalidade total, não vinculando a empreitada total à própria obra, mas sim à atividade. Se assim quisesse, o legislador o teria feito expressamente.

Ao se referir à obra, o legislador estabeleceu apenas a exigência de que os materiais fossem a ela incorporados, o que efetivamente ocorreu. Assim, exercendo a recorrente a atividade de construção civil, com emprego de todos os materiais, não há como negar o enquadramento em tal modalidade.

Outrossim, apenas para linha argumentativa, mesmo que o ponto central da presente lide se resumisse à interpretação do conceito de empreitada global, face à ausência de objetividade e clareza das normas que definem tal conceito, entendo que ao menos deveria ser aplicado o art. 112 do CTN, que impõe a interpretação mais benéfica ao contribuinte.

Dessa forma, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário interposto, para reconhecer o direito da recorrente de tributar suas receitas pelo lucro presumido em relação ao IRPJ e à CSLL, pelas alíquotas de 8% e 12% respectivamente, restando prejudicadas as demais razões recursais.

É como voto.

Processo nº 15504.723163/2014-74  
Acórdão n.º **1401-002.288**

**S1-C4T1**  
Fl. 11.642

---

(assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva