



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 15504.727858/2014-25  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1402-006.808 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 12 de março de 2024  
**Recorrente** TUMA INSTALACOES TERMICAS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)**

Período de apuração: 31/03/2010 a 31/12/2010

LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAL PARA DETERMINAR BASE DE CÁLCULO. INSTALAÇÃO DE SISTEMAS DE AR CONDICIONADO.

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 CSLL sob o regime de tributação com base no lucro presumido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer e negar provimento ao recurso voluntário, mantendo integralmente a decisão recorrida e os lançamentos.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Piza Di Giovanni - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Alexandre Iabrudi Catunda, Jandir Jose Dalle Lucca, Mauricio Novaes Ferreira, Ricardo Piza Di Giovanni, Alessandro Bruno Macedo Pinto, Paulo Mateus Ciccone (Presidente)

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração no valor original de IRPJ CSLL. período de apuração: 31/03/2010, 30/06/2010, 30/09/2010, 31/12/2010 lavrado em face de empresa que dedica-se a atividade de instalação de ar condicionado central em edificações e que apurou o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) através do lucro presumido, adotando o percentual de 8% e 12%, aplicável às atividades

de construção por empreitada, sendo que a fiscalização, contudo, considerou que a atividade de instalação de ar condicionado central em edificações prestação de serviço de instalação de equipamentos, sujeita ao percentual de presunção do lucro presumido de 32%.

Constatado que o contribuinte, no ano-calendário de 2010, deixou de recolher tributos em virtude da suposta aplicação incorreta do coeficiente de 8%, em vez de 32%, foram lavrados os Autos de Infração de IRPJ (fls. 03/14) e de CSLL (fls. 15/26), que perfazem o crédito tributário de R\$ 3.488.001,41 (fls. 02), incluídos neste valor o imposto/contribuição, a multa de ofício de 75% e os juros de mora calculados até outubro/2014.

Portanto, o debate no presente caso refere-se a classificação da atividade da Recorrente, sendo necessário definir se trata-se de prestação de serviços ou de construção por empreitada, definição que implica na alíquota de tributo a ser aplicada.

Relatou a autoridade fiscal no Termo de Verificação Fiscal de fls. 27/36: que

*no ano-calendário de 2010, constava no Contrato Social da fiscalizada o seguinte objetivo social:*

*A) Serviços auxiliares e complementares da construção civil de sistema de condicionamento de ar, ventilação, refrigeração, automação, controle de acesso, circuito fechado de TV e manutenção, incluindo instalação nas edificações de rede de água, ar, ar comprimido, cabeamento estruturado e eletricidade.*

*B) Prática de comércio de ar condicionado, ventilação, refrigeração, aquecimento, geração de vapor, equipamentos para geração e transmissão de energia e outros correlatos ao ramo.*

*C) Prática da indústria de ar condicionado, ventilação, refrigeração, aquecimento, geração de vapor, equipamentos para geração e transmissão de energia e outros correlatos ao ramo.*

*D) Locação e manutenção de equipamentos eletromecânicos, de geração de energia e outros.*

*• em sua DIPJ constou o CNAE 43.22-3/02, que é o código da atividade econômica “instalação e manutenção de sistemas centrais de ar condicionado, ventilação e refrigeração”;*

*• na apuração de seus impostos, a fiscalizada optou pela tributação com base no Lucro Presumido, tendo informado que adotou o Regime de Caixa para apuração de suas receitas;*

*• ao analisar os contratos de obras e serviços do contribuinte, a fiscalização verificou que “em sua maioria estes se referiam a contratos de prestação de serviço de instalação, manutenção e reparo de sistemas de ar condicionado, de ventilação e de refrigeração. As notas fiscais de saída eram de venda de mercadorias, como peças de reposição, e de vendas de serviços, basicamente relativos aos contratos anteriores”*

Ao analisar os contratos apresentados pelo contribuinte, a fiscalização verificou que quase totalidade deles se referia a contrato de prestação de serviços de instalação, manutenção e reparo de sistemas de ar condicionado, de ventilação e de refrigeração. As notas

fiscais de saída, também na sua maioria, eram de prestação de serviços, bem como os registros contábeis indicavam a predominância de prestação de serviços. Considerando que o contribuinte optou pela apuração sob o regime do Lucro Presumido, a fiscalização entendeu que a base de cálculo do imposto seria determinada mediante a aplicação do percentual de 32% sobre a receita bruta auferida para as atividades de prestação de serviços, conforme determina artigo 15, caput e § 1º, III, "a", da Lei n.º 9.249/1995 (alínea "a" do inciso III do § 1o do art. 519 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 3.000/99).

A autoridade fiscal relatou que em sua DIPJ 2011 (fls. 76) o contribuinte informou o código CNAE 43.22-3/02 que é o código da atividade econômica "instalação e manutenção de sistemas centrais de ar condicionado, ventilação e refrigeração". E, da análise de três contratos de obras e serviços celebrados pela fiscalizada, constatou-se que havia cláusulas contratuais prevendo o faturamento direto de itens diretamente entre o contratante e os fornecedores e/ou fabricante destes itens, a revelar que seriam contratos de empreitada parcial.

Portanto, é fato incontroverso nos Autos que o contribuinte utilizou os coeficientes de 8% para o IRPJ e 12% para a CSLL, valores menores, portanto, do que os 32%.

Nesse cenário, a contribuinte justificou a aplicação do coeficiente de 8% afirmando que seguiu o Ato Declaratório Normativo Cosit n.º 6/97, o qual trata de 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.

Em contrapartida, a fiscalização entendeu que não seria o caso da fiscalizada aplicar Ato Declaratório Normativo Cosit n.º 6/97, argumentando que os contratos apresentados à fiscalização se refeririam à prestação de serviços de instalação e manutenção de sistemas centrais de ar condicionado, de ventilação e de refrigeração, porquanto a previsão de fornecimento de material, por si só, não criaria vínculo com construção por empreitada.

Argumentou ainda a fiscalização que a atividade do contribuinte é fundamentalmente de instalação de ar condicionado, nos termos do CNAE do contribuinte declarado, qual seja: *4322-3-02 - Instalação e manutenção de sistemas centrais de ar condicionado, de ventilação e refrigeração, e não de construção por empreitada.*

Relatou a fiscalização que foram também analisados os contratos apresentados e as informações constantes das notas fiscais.

Consequentemente, a fiscalização entendeu que seria o caso de tributação reflexa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido/CSLL com sujeição ao coeficiente de 32% e não de 12%, de acordo com o disposto no art. 20 da Lei n.º 9.249/95.

A fiscalização fundamentou o Auto de Infração mencionando que o disposto no item I do ADN Cosit n.º 6/97, para efeito de determinação da base de cálculo do imposto, na atividade de construção por empreitada, empregava-se o percentual de 8% quando há emprego de materiais incorporados à obra, em qualquer quantidade (perdendo estes a qualidade de bens móveis, não se tratando dos instrumentos de trabalho utilizados ou dos materiais consumidos na execução do empreendimento, conforme arts. 84 e 610 a 626 do Código Civil instituído pela Lei n.º 10.406/02), e 32%, quando há emprego unicamente de mão-de-obra, isto é, sem o emprego de materiais.

Fundamentou ainda a fiscalização que uma alteração legislativa deixou o tema ainda mais claro, esclarecendo que o art. 1º da IN SRF n.º 539/05, deu nova redação ao art. 32 da IN SRF n.º 480/04, no sentido de alterar a aplicação destes percentuais, no que diz respeito aos serviços de construção por empreitada com emprego de materiais de que trata o inciso II do § 7º do art. 1º da IN SRF n.º 480/04, sendo assim considerada a contratação por empreitada de construção civil, na modalidade total, fornecendo o empreiteiro todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo estes incorporados à obra, alteração legislativa esta que tacitamente derogado o aludido item I do ADN Cosit n.º 6/97, a partir de 27 de abril de 2005.

Ou seja, a partir de 27 de abril de 2005, para ser considerado empreitada total o contribuinte deve fornecer todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo estes incorporados à obra, o que significa dizer que o fornecimento parcial de materiais, ou unicamente de mão-de-obra, estaria sujeito ao percentual de 32%.

Esclareceu ainda a fiscalização que os equipamentos de ar condicionado, ventilação e refrigeração, fornecidos pelo contribuinte na execução de sua atividade, ainda que sejam instalados em imóveis, destes não fazem parte integrante, continuando na condição de bens móveis, porque susceptíveis, de remoção, sem nenhum prejuízo, dano ou descaracterização do bem que supostamente os incorporou e que a instalação e manutenção de sistemas de ar condicionado são atividades relativas à área de engenharia mecânica, e não à construção civil, pois, consoante o art. 12 da Resolução do Conselho Federal de Engenharia, Arquitetura e Agronomia — Confea n.º 218/73, destinada à fiscalização do exercício profissional das modalidades de engenharia, consta como competência do engenheiro mecânico ou do engenheiro industrial na modalidade mecânica o desempenho de atividades referentes a sistemas de refrigeração e ar condicionado e seus serviços afins e correlatos.

Desta forma, a fiscalização definiu que o ramo de atividade do contribuinte, pertinente à instalação, alteração, manutenção e reparo de sistemas centrais de ar condicionado, de ventilação e refrigeração, ainda que com o fornecimento de todos os materiais necessários e mediante empreitada, não caracteriza construção civil, estando sujeitas as receitas assim auferidas à aplicação do percentual de 32% (trinta e dois por cento) para determinação da base de cálculo do IRPJ, apurado com base no lucro presumido, bem como para determinação da base de cálculo presumida da CSLL.

A Recorrente apresentou impugnação argumentando que a sua atividade de instalação de ar condicionado central caracteriza-se como serviço de construção civil por empreitada, sujeitando-se ao recolhimento do IR/CSLL no lucro presumido pelo percentual de 8% e 12%, respectivamente.

A DRJ manteve o Auto de Infração.

O Recurso Voluntário alega não haver controvérsia quanto ao fato da Recorrente prestar serviços de instalação de sistemas centrais de ar condicionado mediante empreitada, com fornecimento de todos os materiais necessários e que controvérsia seria apenas na caracterização ou não da atividade de instalação de sistemas de ar condicionado como obra de construção civil.

Nesse cenário, a Recorrente argumenta que a atividade desenvolvida consiste na execução de projetos de instalação de ar condicionado central em edificações, não se tratando de instalação de aparelhos de pequeno porte normalmente fixados em residências e que, por outro

lado, o sistema de ar condicionado central *consiste num conjunto de partes, materiais e componentes que são especialmente projetados para funcionar de forma indissolúvel, que só pode operar depois que todas as partes, dimensionadas sob medida são interligadas e fixadas à edificação para a qual se destina, sendo o conjunto todo fixado rigidamente à edificação, não pode ser levado para operar em outro local, estando as instalações diretamente incorporadas na estrutura do edifício, de forma que somente poderiam ser retirados com danos ao imóvel, sendo que os dutos de ventilação sequer podem ser retirados, pois passam a fazer parte integrante do imóvel.*

O Recorrente citou análises de órgãos técnicos e jurisprudência do Poder Judiciário e do CARF.

Não fora apresentada contrarrazões pela PGFN.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Ricardo Piza Di Giovanni, Relator.

O Recurso atende aos requisitos regimentais pelo que o recebo e dele conheço.

Trata-se de Auto de Infração que versa sobre a caracterização da atividade de instalação e manutenção de sistemas de ar condicionado, sob a modalidade de empreitada, com fornecimento de materiais, como obra de construção civil.

A Recorrente argumenta que sua atividade difere da instalação de um ar condicionado “normal” onde se pode retirar o equipamento e transportar para outro local. Alega que sua atividade refere-se a ar condicionado que integra a estrutura do imóvel, fundamentando no sentido de que sua atividade exercida equipara-se a uma obra de construção civil, na modalidade de empreitada global, com emprego de materiais e mão-de-obra. Nestas circunstâncias, no seu entender, teria direito à aplicação do coeficiente de presunção do lucro de 8% (oito por cento) aplicável sobre a receita auferida no período em que fora fiscalizada.

Destarte, a controvérsia está situada na questão sobre se a atividade desenvolvida pela Recorrente atende aos requisitos referentes à obra de construção civil por empreitada, na modalidade total, com emprego de materiais e incorporação destes à obra.

O tema é normatizado pela Lei nº 9.249/1995, art. 15, §1º, inciso III, alínea a, cujo preceito trata do percentual aplicável sobre a receita bruta para a determinação da base de cálculo do IRPJ pela sistemática do Lucro Presumido, abaixo transcrita:

*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 Medida Provisória nº 252, de 15/06/2005)*

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

[...]

**III trinta e dois por cento, para as atividades de:** (Vide Medida Provisória n.º 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 n.º 11.727, de 23 de junho 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.

(grifos não pertencem ao original)

(...)

Destarte, segundo a legislação do lucro presumido, como regra geral o percentual é de 8%, mas para as atividades de prestação de serviços em geral o percentual a ser aplicado é de 32%. Note-se que o próprio contribuinte fez a opção pelo Lucro Presumido.

O contribuinte entende que estava amparado pelo ADN Cosit n.º 6, de 1997, que autorizava a aplicação do percentual de 8%. Referido ato interpretativo emitido pela RFB assim dispunha:

*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.

Alega a Recorrente que os seus serviços eram prestados na forma de contrato por empreitada e que a sua atividade, definida como instalação dos sistemas de ar condicionado central, insere-se na hipótese da letra 'a', do inciso I, do ADN Cosit 6/97, acima reproduzido, pois todos os materiais indispensáveis à execução da obra são integralmente fornecidos por ele.

Entendo, no entanto, que de fato, a Recorrente enquadra-se na regra de prestador de serviço.

A legislação tributária excepcionou às prestadoras de serviços a utilização do coeficiente de 8%, de forma expressa, somente para as construtoras civis, ainda assim, que, na modalidade de empreitada, e que utilizam materiais nas edificações, sem o repasse dos custos destes materiais.

O fator determinante no presente caso seria interpretar o que seria "materiais incorporados à obra" como maneira de enquadramento na atividade de construção civil e não de prestação de serviço.

Entendo que para caracterizar obra de construção civil deve-se ter presente a ideia de reunião, de adesão, de um todo único, como resultado final da obra realizada, que ao final se confundam. Tijolo é um material incorporado à obra. Areia é um material incorporado à obra.

No presente caso, não existe dúvida de que o ar condicionado é distinto do imóvel, sendo instalado por área de engenharia especializada na condição de bens móveis, antes, durante e depois de instalados, pois plenamente suscetíveis de remoção sem descaracterização ao bem que supostamente os incorporou.

Daí advém a noção de que o material empregado na construção civil, além da característica de se incorporar ao bem imóvel, dele deve tornar-se parte integrante e inseparável, sendo indispensável à sua plena utilidade.

No caso da atividade da recorrente a retirada do ar condicionado não alteraria a caracterização principal do bem imóvel em que estivessem instalados.

Diante o exposto, voto por conhecer e **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso, mantendo integralmente a decisão recorrida e mantendo o Auto de Infração.

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Piza Di Giovanni