



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15504.727858/2014-25
ACÓRDÃO	9101-007.569 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	5 de maio de 2026
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	TUMA INSTALAÇÕES TÉRMICAS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2010

IRPJ E CSLL. LUCRO PRESUMIDO. CONSTRUÇÃO CIVIL. INSTALAÇÃO DE SISTEMAS DE AR-CONDICIONADO. FORNECIMENTO DE MATERIAIS. NÃO ENQUADRAMENTO COMO “SERVIÇOS EM GERAL”. PERCENTUAIS DE 8% E 12%.

A Lei nº 9.249/1995 não estabelece disciplina específica para a atividade de construção civil, limitando-se a prever percentual diferenciado para “serviços em geral”. A controvérsia deve ser resolvida à luz desse critério legal, sendo irrelevante a discussão sobre o enquadramento da atividade como construção civil. Não caracterizada a atividade como “serviços em geral”, inaplicável o percentual de 32%, devendo ser adotados os percentuais gerais de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL). É o caso da instalação de sistemas de ar-condicionado, quando integrada pela alienação do próprio equipamento.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial, e, no mérito, por maioria de votos, dar-lhe provimento, vencido o Conselheiro Jandir José Dalle Lucca que votou por negar provimento. Votou pelas conclusões, quanto ao conhecimento, a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

Sala de Sessões, em 5 de maio de 2026.

Assinado Digitalmente

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes – Relator

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Helder Jorge dos Santos Pereira Junior, Efigênio de Freitas Junior (substituto integral), Jandir José Dalle Lucca, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

RELATÓRIO

A recorrente, inconformada com a decisão proferida, por meio do Acórdão nº 1402-006.808, interpôs, tempestivamente, recurso especial de divergência com julgados de outros colegiados, relativamente ao tema “**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 ementa do acórdão recorrido apresenta a seguinte redação em relação à questão controvertida:

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

Em relação à divergência, foram apresentados os paradigmas nº 9101-006.155 e nº 1401-002.288.

O despacho de fls. 653-660 por sua vez, negou seguimento ao recurso nos seguintes termos:

O presente processo trata de autos de infração para exigência de IRPJ e CSLL, relativamente aos anos-calendário 2010 porque a Recorrente, que tem como atividade a instalação de ar condicionado central em edificações, apurou o IRPJ e a CSLL, pelo lucro presumido, adotando o percentual de 8% e 12%, aplicável às

atividades de construção por empreitada, ao passo que a Auditoria Fiscal entendeu como correto o percentual de 32%, aplicável às atividades de prestação de serviços em geral. Isso porque ao analisar os contratos verificou-se que quase a 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, assim como o CNAE Fiscal adotado. 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, razão pela qual a defesa apresentou recurso voluntário argumentando que sua atividade difere da instalação de um ar condicionado “normal”, cujos equipamentos podem ser retirados e transportados para outro local. Alegou que sua atividade refere-se a ar condicionado que integra a estrutura do imóvel, de modo que sua atividade equipara-se a uma obra de construção civil, na modalidade de empreitada global, com emprego de materiais e mão-de-obra, daí porque aplicáveis as alíquotas de 8% e 12%, respectivamente, considerando-se amparado pelo ADN Cosit nº 6, de 1997.

A decisão recorrida discordou da tese da defesa, considerando que a atividade praticada relaciona-se à prestação de serviços em geral, e se submete a alíquota de 32%.

Explicou que a alíquota de 8% somente é aplicável às atividades de prestação de serviços de construção civil, na modalidade de empreitada, e quando são utilizados materiais nas edificações, sem o repasse dos custos destes materiais. Registrou que nesses casos os materiais empregados fundem-se de forma a tornar-se um todo inseparável, entendimento que não se aplicaria a aparelhos de ar condicionado que podem ser substituídos, retirados ou mesmo suprimidos da obra, sem danificá-la, daí porque não se fundem a ela. Confira-se:

(...)

O primeiro paradigma indicado encontra-se assim ementado

Acórdão nº 9101-006.155

(...)

Aparentemente, este paradigma teria se pronunciado em direção oposta aquela adotada no acórdão recorrido sobre uma mesma questão.

Mas analisando adequadamente os fatos apreciados pela paradigma, constata-se que a situação nele posta não se assemelha aos fatos julgados no presente processo.

No paradigma, a CSRF pronunciou-se sobre a qualificação da atividade de instalação de ar condicionado central como “atividade de construção civil”, para fins de aplicação do percentual de 8% (oito por cento) de lucro presumido.

Ocorre que, naquele processo, o sujeito passivo não só alegou, como comprovou, pela apresentação de um sumário descritivo de seus serviços, fotos de obras realizadas, bem como notas fiscais, que instalava não só aparelhos de ar condicionado central em shopping centers, mas que, para isso, também instalava redes de dutos de ar, redes hidráulicas e elétricas, elementos de distribuição de ar, quadros elétricos, interligações elétricas, controles redes frigorígenas, sendo que todas essas instalações eram realizadas no decorrer da obra de construção civil, como uma de suas etapas, que não poderiam ser realizadas após a conclusão da edificação, e a retirada de qualquer desses elementos implicaria na necessária demolição da obra, demonstrando, assim, que tudo integrava a obra e a ela se fundia.

Os seguintes trechos do voto do paradigma elucidam a situação fática e a tese adotada diante daquela situação fática:

(...)

Veja-se que este paradigma apresenta circunstâncias fáticas que não se fazem presentes no caso analisado pelo acórdão recorrido.

Primeiramente, no paradigma, o sujeito passivo logrou comprovar, por meio de descritivo, fotos e notas fiscais, que as instalações feitas integravam a obra e a ela se fundiam, de modo que não poderiam ser retiradas da obra sem a danificar. No presente caso a Recorrente limitou-se a apresentar elementos – contratos e notas fiscais - que apenas registraram a “prestação de serviços”, sem acréscimo de qualquer outra informação.

Em segundo lugar, o que levou a Turma da CSRF a adotar o entendimento foi o fato de que, tanto o acórdão do Colegiado a quo, quanto a decisão de 1ª Instância e a auditoria fiscal terem fundamentado o lançamento e sua manutenção na Solução de Consulta Cosit nº 27/2015, ato esse sequer foi mencionado no presente caso.

Por fim, no paradigma o relator deixou claro que ali não se discutiu se os serviços prestados se enquadram no conceito de empreitada total, por não ter se discutido isso no curso do litígio, ao passo que no acórdão recorrido o relator deixou claro que o coeficiente de 8%, de forma expressa, somente se aplica para as construtoras civis e, ainda assim, na prestação de serviços de construção, na modalidade de empreitada, e que utilizam materiais nas edificações, sem o repasse dos custos destes materiais.

Assim, este paradigma não caracteriza a divergência por ter se pronunciado sobre situação fática não semelhante.

O segundo paradigma adotou a seguinte ementa:

Acórdão nº 1401-002.288

(...)

Este paradigma julgou lançamentos de IRPJ e CSLL dos anos de 2010 e 2011, cujas infrações imputadas foram a aplicação incorreta do percentual de presunção do lucro presumido, não inclusão de receitas financeiras na base de cálculo do IRPJ/CSLL e da receitas provenientes da venda e sublocações de bens imóveis. O contribuinte aplicou percentuais de 8% e 12% sobre receitas advindas das atividades de instalação e manutenção de sistemas de ar condicionado. A autoridade fiscal e a DRJ adotaram entendimento no sentido de que somente receitas decorrentes da contratação por empreitada de obra de construção civil com fornecimento de todos os materiais (que são incorporados à obra) se sujeitam aos percentuais favorecidos.

O paradigma, de outro lado, entendeu que o sujeito passivo demonstrou (através de juntada de documentos anexos e imagens de todas as aparelhagens), que os sistema de montagem de ar condicionado que projeta e vende é parte integrante da edificação, que por sua vez, incorpora-se ao solo.

E prossegue o voto, com as seguintes passagens:

Este paradigma também apresenta situação fática não semelhante àquela julgada pelo acórdão recorrido. Os casos comparados são distintos, primeiramente, pelo conjunto probatório fornecido por cada um dos sujeitos passivos. Neste paradigma, o sujeito passivo, por meio de documentos anexos e imagens, logrou demonstrar que não se limita a prestar serviços de instalação de ar condicionado, mas de execução de obra de construção civil de instalação de ar condicionado central em grandes edifícios. No acórdão recorrido a Recorrente limitou-se a demonstrar, pelos documentos apresentados, a mera prestação de serviços, sem especificação de quais.

Em segundo lugar, o paradigma também difere do acórdão recorrido porque nele houve discussão acerca do emprego, ou não, de materiais na prestação de serviços de construção civil por empreitada, já que foi a essa conclusão que o Colegiado chegou à vista do conjunto probatório produzido pela parte. De outro giro, no presente caso, tal discussão não houve, já que a Turma entendeu que a defesa sequer fez prova de que prestava serviços de construção civil.

Assim, além de as decisões comparadas tratarem de situações fática distintas, a divergência jurisprudencial não se estabelece em matéria de conjunto probatório e valoração probatória que, afinal, que foi o que levou o Colegiado paradigmático a concluir pela aplicação do percentual de presunção do lucro de 8% e 12%, respectivamente.

Diante do exposto, proponho seja NEGADO SEGUIMENTO ao recurso especial interposto pelos coobrigados.

O contribuinte agravou o despacho, agravo este que deu seguimento ao recurso nos seguintes termos:

Parece-nos inegável a identidade fática e material entre o acórdão recorrido e o paradigma nº 9101-006.155, já que ambos analisam se os serviços de instalação de ar condicionado central caracterizam atividade de construção civil, para fins de aplicação do percentual de 8% (oito por cento) de lucro presumido, e nos dois consta a informação de que se trata da instalação de equipamentos de grande porte, que depende de infraestrutura especialmente projetada para receber o equipamento, estrutura essa que não pode ser removida sem que sejam causados danos ao imóvel.

Foram apresentadas contrarrazões tempestivas pela Fazenda Nacional às fls. 713-730, por meio do qual questiona o conhecimento e o mérito do recurso.

É o relatório do essencial.

VOTO

Conselheiro **Guilherme Adolfo dos Santos Mendes**, Relator

Preliminar de conhecimento

Não tenho reparos a fazer ao despacho em agravo que deu seguimento ao recurso.

O fato fixado no acórdão recorrido corresponde ao fornecimento de ar condicionado com a sua instalação. Na leitura das partes iniciais do relatório parece que a atividade do contribuinte é apenas a de instalação, sem o fornecimento do próprio ar condicionado e dos demais materiais necessários à sua instalação. Destaquem-se as partes a seguir transcritas:

Ao analisar os contratos apresentados pelo contribuinte, a fiscalização verificou que quase a 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 nº 9.249/1995 (alínea "a" do inciso III do § 1º do art. 519 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99).

(...)

Fundamentou ainda a fiscalização que uma alteração legislativa deixou o tema ainda mais claro, esclarecendo que o art. 1º da IN SRF nº 539/05, deu nova redação ao art. 32 da IN SRF nº 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 nº 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 nº 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 fornecedor TODOS 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% (trinta e dois por cento).

No entanto, o trecho a seguir deixa claro que a atividade desempenhada corresponde ao fornecimento do equipamento:

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 plenamente susceptíveis, de remoção, (...)

Em nenhuma passagem do relatório, há assertiva no sentido de que, ao menos uma parte das receitas do recorrente derivam de prestação “pura” de serviço de instalação de equipamentos vendidos por terceiros.

Desse modo, concordo com as conclusões do despacho em agravo para conhecer do recurso.

Mérito

Já julguei esse tema no acórdão nº 1401-002.288 e segui o entendimento do conselheiro relator, que abaixo transcrevo:

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 – Dedetização, desinfecção, desinsetização, imunização, higienização, desratização, pulverização e congêneres.

7.16 - Florestamento, reflorestamento, sementeira, 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 empregador 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, "considerase 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.

Hoje, ao me debruçar como relator sobre o tema, vejo que devem ser tecidas mais algumas considerações.

O recorrido assevera de forma equivocada que:

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.

(meus destaques)

No entanto, a legislação (diga-se o art. 15 da Lei nº 9.249/1995, com suas alterações posteriores) não trata diretamente a construção civil para fins de lucro presumido. Essa lei apenas se limita a distinguir, de forma genérica, “prestação de serviços” das demais atividades, com a finalidade de estabelecer uma regra especial.

A referida lei estabelece percentuais de 8% e 12%, como regra geral, e diversos percentuais específicos para atividades econômicas precisamente determinadas. Assim, para todas as atividades que não possuam percentuais específicos, aplicam-se os percentuais gerais de 8% e 12% para apuração do lucro presumido, respectivamente, para o IRPJ e a CSLL.

Dentre os percentuais específicos, consta o de 32% para o IRPJ e a CSLL relativamente a “serviços em geral”. Não há, repisamos, qualquer previsão expressa para “construção civil”.

Foram atos infralegais da Administração Tributária (cite-se, dentre outros, a SC Cosit nº 8º/2014) que promoveram a desqualificação de construção civil com empreitada total do conceito legal de “serviços em geral”, enquanto mantiveram dentro da referida conceituação a atividade de construção sem o emprego de materiais ou com o emprego parcial. Com isso, aplicou-se a distinção entre os percentuais.

Desse modo, o que se discute, nos termos estritos da lei, não é se a atividade do recorrente se enquadra ou não como construção civil, mas sim se deve se enquadrar como “serviços em geral” ou não. Se não, devem ser aplicados os percentuais gerais de 8% e de 12%. Se sim, aplica-se o percentual de 32% para apuração do lucro presumido relativamente ao IRPJ e à CSLL.

Pois bem, se a construção civil por meio de empreitada total não se enquadra como “serviços em geral”, por maiores razões a atividade desempenhada pelo contribuinte também não deve se enquadrar, uma vez que esta tem como elemento essencial a alienação do equipamento. O serviço de instalação é claramente elemento acessório da sua atividade de venda de ar-condicionado, razão pela qual não podemos conceituar a atividade propriamente como “serviços em geral”.

Cumpramos registrar, ainda, que nada impediria que o contribuinte exercesse, paralelamente, atividades que efetivamente pudessem ser enquadradas como “serviços em geral”, submetendo-se, nessa extensão, ao percentual específico de 32%. Seria o caso, por exemplo, da mera prestação de serviços de manutenção, desacompanhada da alienação de equipamentos ou materiais relevantes.

Todavia, para que tal conclusão pudesse ser alcançada, incumbia à autoridade fiscal demonstrar, de forma individualizada, quais receitas decorreriam de efetiva prestação autônoma de serviços e quais decorreriam da atividade preponderante de venda de equipamentos com instalação acessória. Essa discriminação era indispensável não apenas para a correta subsunção jurídica das atividades desempenhadas, mas também para a própria quantificação do crédito tributário exigido.

No caso concreto, entretanto, o lançamento partiu da premissa genérica de que todas as receitas auferidas pela contribuinte estariam sujeitas ao percentual de 32%, sem qualquer segregação das atividades efetivamente desempenhadas. Não houve demonstração

específica de que determinadas operações corresponderiam a serviços autônomos dissociados da alienação dos equipamentos comercializados.

Ausente essa necessária individualização, não há como se preservar parcialmente o lançamento. A deficiência atinge o próprio fundamento material da exigência fiscal, impondo-se, por conseguinte, o afastamento integral da autuação.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do recurso para, no mérito, dar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes