



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15983.720115/2016-41
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-004.016 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de agosto de 2019
Recorrente PRO DAC ARCONDICIONADO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2012, 2013

LUCRO PRESUMIDO. COEFICIENTE. PERCENTUAL DE 32%.
INSTALAÇÃO E MANUTENÇÃO DE SISTEMAS DE AR
CONDICIONADO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE CONSTRUÇÃO CIVIL.

A atividade concernente à instalação e manutenção de sistemas de ar condicionado, ventilação e refrigeração, com fornecimento de todos os materiais necessários, não caracteriza obra de construção civil, ainda que executada sob a modalidade de empreitada, com emprego de materiais, estando sujeitas as receitas assim auferidas à aplicação do percentual de 32% (trinta e dois por cento) para determinação da base de cálculo presumida, tanto do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) quanto da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Leonardo Luís Pagano Gonçalves, Junia Roberta Gouveia Sampaio e José Roberto Adelino da Silva (suplente convocado), que davam provimento. Os Conselheiros Paula Santos de Abreu e André Severo Chaves (suplente convocado), presentes na sessão de agosto/2019 não votaram, em razão de as matérias já terem sido votadas nas sessões de julho/2019 pelos Conselheiros Junia Roberta Gouveia Sampaio e José Roberto Adelino da Silva.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marco Rogério Borges - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogério Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Evandro Correa Dias, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Murillo Lo Visco, José Roberto Adelino da Silva (suplente convocado), Junia Roberta Gouveia Sampaio e Paulo Mateus Ciccone.

Relatório

Trata o presente de Recurso Voluntário interposto em face de decisão proferida pela 5ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife - PE, através do acórdão 11-57.736, que julgou IMPROCEDENTE a impugnação do contribuinte em epígrafe, doravante chamado de recorrente.

Da autuação fiscal:

Por bem descrever os termos da autuação fiscal, transcrevo o relatório pertinente na decisão *a quo*:

Em desfavor da pessoa jurídica acima identificada foi lavrado auto de infração, acompanhado da descrição dos fatos, demonstrativos e fundamentação legal (fls. 2 a 59), relativo aos períodos de apuração dos anos-calendário de 2012 e 2013, sendo apurado crédito tributário concernente ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), acrescido de multa de ofício (75%) e juros de mora, conforme demonstrativo abaixo:

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
IMPOSTO	Cód. Receita Darf 2917	Valor 7.269.161,32
JUROS DE MORA (Calculados até 09/2016)		Valor 2.810.707,47
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor 5.451.870,95
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor 15.531.739,74

(tabela retirada do auto de infração)

Também foram lavrados autos reflexos da omissão de receita da atividade, relativos à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS):

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
CONTRIBUIÇÃO	Cód. Receita Darf 2973	Valor 590.033,35
JUROS DE MORA (Calculados até 09/2016)		Valor 213.720,50
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor 442.525,00
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor 1.246.278,85
Valor por Extensão		

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
CONTRIBUIÇÃO	Cód. Receita Darf 2960	Valor 614.618,06
JUROS DE MORA (Calculados até 09/2016)		Valor 227.655,21
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor 460.963,51
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor 1.303.236,78

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
CONTRIBUIÇÃO	Cód. Receita Dant 2986	Valor 133.167,21
JUROS DE MORA (Calculados até 09/2016)		Valor 49.325,23
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor 99.875,37
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor 282.367,81

(...)

2. De acordo com a descrição dos fatos e enquadramento legal constante do auto de infração relativo ao IRPJ, o lançamento decorreu das seguintes infrações:

2.1. **OMISSÃO DE RECEITAS (reflexo na CSLL, Cofins e PIS):**

**OMISSÃO DE RECEITAS DA ATIVIDADE
INFRAÇÃO: RECEITA BRUTA MENSAL NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM GERAL**

O contribuinte não ofereceu à tributação a totalidade de notas fiscais emitidas e escrituradas no Livro de Apuração do ISS referentes a prestação de serviços gerais, caracterizando omissão de receitas da atividade, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/08/2012	3.112.740,78	75,00
30/09/2012	1.896.050,68	75,00
31/10/2012	1.656.149,78	75,00
31/12/2012	995.295,95	75,00
31/07/2013	5.127.515,37	75,00
30/09/2013	1.655.564,64	75,00
31/10/2013	1.587.446,86	75,00
30/11/2013	3.017.801,71	75,00
31/12/2013	1.438.704,05	75,00

2.2. **APLICAÇÃO INDEVIDA DO PERCENTUAL**

Aplicação incorreta do percentual de determinação do Lucro Presumido de 8% sobre as receitas tributáveis auferidas na atividade de prestação de serviços de instalação de ar-condicionado central e seus acessórios, quando o correto, para esta atividade, seria 32%, o que acarretou as diferenças a menor de IRPJ apurado e recolhido/declarado pela contribuinte, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/03/2012	10.305.516,49	75,00
30/06/2012	15.788.190,29	75,00
30/09/2012	13.783.857,42	75,00
31/12/2012	7.773.022,73	75,00
31/03/2013	13.877.139,85	75,00
30/06/2013	11.510.052,20	75,00
30/09/2013	13.206.856,63	75,00
31/12/2013	8.391.695,71	75,00

(...)” (imagens reproduzidas do auto de infração)

2.1 No Relatório Fiscal (RF - fls. 65 a 78), a autoridade lançadora detalha o procedimento fiscal essencialmente nos seguintes termos:

a) que pela análise dos dados apresentados, verifica-se que as notas fiscais de serviços prestados, escrituradas no Livro de Apuração do ISS (LAISS), não constam dos arquivos digitais de notas fiscais eletrônicas. Por este motivo, foi emitido o Termo de Intimação Fiscal No. 1 para que a empresa fornecesse cópia em papel das notas fiscais relacionadas. Referido termo foi atendido em 30/6/2016. Foi apurada divergência entre a Receita Bruta relativa a notas fiscais

de prestação de serviços escrituradas no LAISS e a Receita Bruta de Serviços Prestados escrituradas na contabilidade e declaradas na DIPJ, no Dacon e no SPED Contribuições. Acrescenta que as divergências foram tributadas como omissão de receitas e, dessa forma, com reflexos no IRPJ, CSLL, Cofins e PIS;

b) aduz que a empresa fiscalizada entende que sua atividade é de construção civil e, dessa forma, aplica o coeficiente de presunção de 8% sobre a receita bruta para efeito de apuração da base de cálculo do IRPJ (lucro presumido). No entanto, o coeficiente a ser aplicado é de 32%, conforme Solução de Consulta Cosit N° 27, de 26/2/2015, que não considera atividade de construção civil o serviço de instalação e manutenção de sistemas de refrigeração e/ou ventilação;

c) Vejamos a conclusão do relatório:

16. CONCLUSÃO: Diante das normas e atos em vigência, as atividades da empresa não pode ser classificada como de construção civil, para efeito de aplicação do percentual de 8% e 12% para apuração da base de cálculo do IRPJ e CSLL respectivamente. Por isso será tributada pela diferença de percentuais aplicados, conforme ANEXO-04. Foi apurado omissão de receita, conforme indicado no ANEXO-05, tal fato implica em tributação do IRPJ/CSLL/PIS/COFINS.

Da Impugnação:

Por bem descrever os termos da peça impugnatória, transcrevo o relatório pertinente na decisão *a quo*:

3. *Cientificado, o contribuinte apresenta impugnação (fls. 504 a 507 e 567 a 598) com fundamento nas alegações a seguir:*

a) aduz que é contratado pela modalidade de empreitada global, com fornecimento de materiais, mão-de-obra, plano de trabalho etc, portanto, para determinação da base de cálculo do IRPJ entende ser aplicável o coeficiente de 8% sobre a receita bruta;

b) assevera que a atividade desenvolvida pela empresa é a de construção civil, na medida em que constrói as centrais e os suportes para os dutos de ar condicionado, incorporando ao imóvel, fazendo parte integrante e inseparável. Sendo assim, não se trata de instalação pura e simples de ar condicionados, pois o sistema integra a obra final em caráter definitivo, assim como os sistemas hidráulico e elétrico. Neste aspecto, vejamos as afirmações constantes da impugnação:

18. Estas obras não são aquelas de pura e simples instalação; ao contrário, se incorporam ao imóvel e importam na elaboração de obra civil complexa, que é administrada e remunerada pela modalidade contratual de empreitada global (vide anexo 7 B que comporta fotos e contratos firmados).

c) os contratos anexados aos autos demonstram que a atividade é típica de construção civil em geral, quando ocorre o fornecimento de materiais e mão-de-obra, não se aplicando o coeficiente de 32% a que se sujeita a prestação de serviços em geral, mas o percentual de 8%, nos termos da IN RFB N° 1.234, de 2012 (art. 2º, §7º, II);

d) assim, a atividade é de construção civil e por este motivo o Conselho Federal de Engenharia considera que as obras destinadas à climatização de ambientes

exigem a emissão de Atestado de Responsabilidade Técnica (ART). Reforça o argumento na peça impugnatória "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."

e) afirma que a verdadeira natureza jurídica de suas operações é a empreitada global, conforme definido nos artigos 610 e seguintes do Código Civil 2002;

f) sustenta que a sua atividade econômica cadastrada (CNAE) está de acordo com seu contrato social e mostra que se trata de construção civil:

CNAE 4322-3/02 - Instalação e manutenção de sistemas centrais de ar condicionado, de ventilação e refrigeração (serviço), subclasse que compreende a instalação, alteração, manutenção e reparo em todos os tipos de construções de sistemas de refrigeração central, quando não realizados pelo fabricante e, ainda, sistemas de ventilação mecânica controlada, inclusive exaustores. Vejamos mais um trecho da impugnação:

31. E não é somente isto. O sistema central de ar condicionado integra a obra final em caráter definitivo, assim como o sistema hidráulico e o sistema elétrico. Este fato é determinante para que a atividade desenvolvida pela IMPUGNANTE seja equiparada à construção civil para todos os fins de fato e de Direito.

g) na conclusão traz as considerações resumidas, tais como:

57. Como visto nos itens precedentes, e com base inclusive no entendimento do Conselho Federal de Engenharia, E. Superior Tribunal de Justiça e da Secretaria da Receita Federal do Brasil, a empreitada global assim compreendida a climatização de ambientes por meio da construção e instalação de sistema centrais de ar condicionado é atividade equiparada à construção civil e que exige a presença de profissional de engenharia capaz de emitir o A.R.T.

58. Toda a obra civil da edificação do sistema central de ar condicionado e seus anexos (dutos e etc.) ficam incorporados à obra de forma definitiva, o que também contribui para o seu enquadramento como atividade equiparada à construção civil.

(...)

Da decisão da DRJ:

Ao analisar a impugnação, a DRJ, primeira instância administrativa, decidiu por NEGAR PROVIMENTO TOTAL à impugnação da agora recorrente, por unanimidade.

A decisão foi ementada nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013

A atividade concernente à instalação e manutenção de sistemas de ar condicionado, ventilação e refrigeração, com fornecimento de todos os materiais necessários, não caracteriza obra de construção civil, ainda que executada sob a modalidade de empreitada, com emprego de materiais, estando sujeitas as receitas assim auferidas à aplicação do percentual de 32% (trinta e

dois por cento) para determinação da base de cálculo presumida, tanto do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) quanto da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

OMISSÃO DE RECEITAS. TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS.

Estende-se aos lançamentos decorrentes, no que couber, a decisão prolatada no lançamento matriz, em razão da estreita relação de causa e efeito que os vincula.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do voto do relator, que foi acompanhado unanimemente pelo colegiado de primeira instância administrativa, extraem-se os seguintes excertos e destaques que entendo mais importantes para dar guarida a sua decisão final:

- no que concerne à infração relativa à omissão de receitas, apurada pela divergência entre a receita bruta relativa a notas fiscais de prestação de serviços escrituradas no livro de Apuração do ISS e a receita bruta de serviços prestados escriturados na contabilidade, o contribuinte não apresentou contestação, tendo recolhido os valores autuados pertinentes através de depósito extrajudicial;

- após fazer uma análise da legislação aplicável, conclui que a *normatização supracitada trouxe a orientação dos critérios de aplicação dos percentuais de presunção da base de cálculo do imposto de renda de pessoa jurídica para os serviços de construção por empreitada com emprego de materiais, assim entendida a contratação na modalidade total, ou seja, determinando que haja o emprego de todos os materiais necessários à execução da obra;*

- conclui, igualmente: *sob esta ótica, somente as receitas decorrentes da construção por empreitada, com fornecimento e incorporação de todos os materiais indispensáveis à consecução da atividade contratada por ele próprio, estarão sujeitas à aplicação do percentual de 8% (oito por cento) para fins de cálculo do IRPJ. As receitas oriundas de construção por empreitada com fornecimento parcial de materiais, ou unicamente de mão-de-obra, estarão sujeitas à aplicação do percentual de 32% (trinta e dois por cento);*

- reitera também a vigência da IN RFB nº 1.234/2012, que estabelece que considera *construção por empreitada com emprego de materiais, a contratação por empreitada de construção civil, na modalidade total, fornecendo o empreiteiro todos os materiais incorporados à obra;*

- cita a legislação atualmente aplicável constante na IN RFB nº 1.700/2017;

- conclui que sempre será necessário um exame pormenorizado da atividade empresarial exercida, bem como o conteúdo intrínseco do resultado econômico da entidade, a partir do conteúdo probatório instruído nos autos;

- cita a Solução de Consulta da Coordenação de Tributação (SC Cosit) nº 27, de 26/02/2015, que tratou especificamente da atividade de instalação e manutenção de sistemas de ar condicionado, sob a modalidade de empreitada com fornecimento de materiais. Tal Solução de Consulta entende que tal atividade não é construção civil, devendo ser aplicado o percentual de 32% se optante pelo lucro presumido.

Do Recurso Voluntário:

Tomando ciência da decisão *a quo* em 10/10/2017, a recorrente apresentou o recurso voluntário em 09/11/2017 (fls. 967/1006), ou seja, tempestivamente.

No mesmo, em essência reforça os pontos já alegados na sua peça impugnatória, dos quais destaco abaixo:

- contesta a decisão recorrida no que tange ao embasamento da Solução de Consulta nº 27/2015, aos quais, diferente do decidido, entende ter cumprido todos os requisitos ali constantes para fruição da alíquota presumida de 8%;

- faz uma análise da sua atividade, principalmente no que tange à instalação de ar condicionado em shopping, e que o mesmo seria *instalado no decorrer da obra e não posteriormente, sendo impossível isolar os dutos e a infraestrutura existente para a instalação da ventilação da construção do imóvel*;

- entende atender os requisitos:

- a) obra de construção civil: cita jurisprudência do STJ equiparando instalação de ar-condicionado a serviço de construção civil (caso de tributação pelo ISS ou ICMS); reforça que emite notas fiscais com código de construção civil (pref. São Paulo/SP); menciona descritivo da sua atividade exercida; menciona fotos anexadas na sua impugnação da sua atividade; menciona contratos anexados aos autos, que fará o *fornecimento de todo material, equipamentos, máquinas e mão-de-obra especializada e auxiliar para execução de sistema de ar condicionado, ventilação e exaustão em edificação na obra (...)*; cita análise do vocábulo construção e sua classificação no CNAE; cita o seu contrato social (*objeto social “serviços auxiliares à construção civil com a instalação, conserto e manutenção de equipamentos para ar”*); cita outras referências sobre o assunto, inclusive normativos da RFB e decisão do CARF;

- b) contratação por empreitada na modalidade total: relacionam, nos autos, contratos com empresas que a contrataram para demonstrar tal situação, citando normativos da RFB e decisão do CARF a respeito;

- c) fornecimento de todos os materiais, sendo tais materiais incorporados à construção, fazendo parte integrante e inseparável da obra: cita trechos de descritivo de serviços que constam nos autos para demonstrar tal situação;

- reforça pontos sobre sua atividade, e que o sistema de ar condicionado *deve ser entendido como um acessório necessário, já que sua existência supõe a do principal* – citam várias normativas técnicas sobre o tema;

- tece comentários sobre a solução de consulta da Cosit nº 27/2015, a qual se propõe rebater algumas premissas utilizadas para sua conclusão;

- requer diligência/perícia para sua atividade, sugerindo alguns pontos;

- Conclui ao final da peça recursal:

V-PEDIDOS

Ante o exposto, requer-se a reforma do v. Acórdão recorrido para anular integralmente o Auto de Infração combatido, ante o indubitável preenchimento dos requisitos exigidos para a fruição da alíquota presumida de 8%.

Na eventual hipótese de não serem reputadas suficientes as comprovações aqui realizadas, pugna a RECORRENTE pela realização de diligência para resposta dos quesitos apresentados, os quais terão o condão de demonstrar o entendimento equivocado adotado do Acórdão recorrido.

Termos em que, Pede deferimento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marco Rogério Borges, Relator.

O recurso voluntário atende os requisitos de admissibilidade e é tempestivo, pelo que dele conheço.

Do recurso voluntário:

Do pedido de diligência

A recorrente requer diligência/perícia para sua atividade, sugerindo alguns pontos, conforme consta na sua peça recursal.

Contudo, entendo que há elementos mais que satisfatórios para formar a minha convicção nos autos.

Assim, indefiro o pedido de perícia formulado.

Do mérito:

A recorrente alega que sua atividade exercida, instalação de sistemas de refrigeração e/ou de ventilação, equipara-se a uma de 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.

A autoridade fiscal autuante entendeu que sua atividade é no âmbito da prestação de serviços, e não de obra de construção civil, pelo qual a aplicação do coeficiente seria de 32% sobre as receitas auferidas no período fiscalizado, que são os anos-calendário de 2012 e 2013.

Assim, 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.

A matéria em questão no presente processo é regida pela Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 15, §1º, inciso III, alínea *a*, cujo preceito trata de particularidade relacionada ao percentual aplicável sobre a receita bruta para a determinação da base de cálculo do IRPJ pela sistemática do Lucro Presumido:

“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:

I - um inteiro e seis décimos por cento, para a atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

II - dezesseis por cento:

a) para a atividade de prestação de serviços de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no caput deste artigo;

b) para as pessoas jurídicas a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 da referida Lei;

III - trinta e dois por cento, para as atividades de:

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares;

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.

§ 3º As receitas provenientes de atividade incentivada não comporão a base de cálculo do imposto, na proporção do benefício a que a pessoa jurídica, submetida ao regime de tributação com base no lucro real, fizer jus.”

(...)

Como bem salientou a decisão *a quo*, até a edição da Lei nº 9.249, no caso de obra de construção civil o coeficiente de presunção do lucro para determinação da base de cálculo do IRPJ era de 32%. E até o ano-calendário 1998, a empresa de construção civil era obrigada ao Lucro Real. A permissão ao Lucro Presumido veio com a entrada em vigor do art. 14 da Lei nº 9.718, de 27/11/1998, que redefiniu os critérios de obrigatoriedade de apuração do imposto de renda com base no Lucro Real, a partir do ano-calendário 1999.

A decisão *a quo* faz uma análise pormenorizada do histórico posterior da legislação infralegal da matéria, culminando na atual IN RFB 1.700/2017. Após tecer este histórico, conclui da seguinte maneira:

6.7. Dessa forma, sempre será necessário um exame pormenorizado da atividade empresarial exercida pelo requerente, bem assim do conteúdo intrínseco do resultado econômico da entidade, a partir do conteúdo probatório instruído nos autos para avaliação da pertinente forma de tributação de suas

receitas às regras vertentes ao regime de tributação do Lucro Presumido atinente aos fatos geradores objeto da aludida pretensão.

6.8. *Neste ponto, é importante destacar os requisitos essenciais (cumulativos) para que se considere a presunção na base de 8%, no presente caso:*

i) obra de construção civil;

ii) contratação por empreitada, na modalidade total;

iii) fornecimento de todos os materiais, sendo tais materiais incorporados à construção, fazendo parte integrante e inseparável da obra.

Aqui cabe enfatizar a menção já feita na decisão *a quo* à Solução de Consulta da Coordenação de Tributação (SC Cosit) Nº 27, de 26/2//2015, tratou especificamente da atividade de instalação e manutenção de sistemas de ar condicionado, sob a modalidade de empreitada com fornecimento de materiais. Conforme ementa e trechos da citada solução:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

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

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

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

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

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249/1995, art. 20, com redação da Lei nº 10.684/2003; Lei nº 9.249/1995, art. 15, § 1º, III; Lei nº 8.981/1995, art. 57, com redação da Lei nº 9.065/1995; Instrução Normativa SRF nº 480/2004, art. 1º, § 7º, II e art. 32, II, com redação da Instrução Normativa SRF nº 539/2005; Ato Declaratório Normativo Cosit nº 06/1997 e Ato Declaratório Normativo Cosit nº 30/1999.

(...)

16. *Quanto ao Ato Declaratório Normativo Cosit nº 30, de 14 de outubro de 1999, este define que:*

“O COORDENADOR-GERAL DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso das atribuições que lhe confere o art. 199, inciso IV, do Regimento Interno aprovado

pela Portaria MF n.º 227, de 3 de setembro de 1998, e tendo em vista as disposições do inciso V do art. 9º da Lei n.º 9.317, de 5 de dezembro de 1996, com as alterações promovidas pelo art. 4º da Lei n.º 9.528, de 10 de dezembro de 1997.

*Declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados, que a vedação ao exercício da opção pelo SIMPLES, aplicável à **atividade de construção de imóveis, abrange as obras e serviços auxiliares e complementares da construção civil, tais como:***

- 1. a construção, demolição, reforma e ampliação de edificações;*
- 2. sondagens, fundações e escavações;*
- 3. construção de estradas e logradouros públicos;*
- 4. construção de pontes, viadutos e monumentos;*
- 5. terraplenagem e pavimentação;*
- 6. pintura, carpintaria, instalações elétricas e hidráulicas, aplicação de tacos e azulejos, colocação de vidros e esquadrias; e*
- 7. quaisquer outras benfeitorias agregadas ao solo ou subsolo.”*

17. A consulente, citando o mencionado ADN, sugere que sua atividade, de instalação e manutenção de sistemas de ar condicionado, ventilação e refrigeração, poderia classificar-se dentro do conceito de “instalações elétricas e hidráulicas” e “quaisquer outras benfeitorias agregadas ao solo ou subsolo”, e, como tal, restaria caracterizada como obra de construção civil.

*18. Necessário rememorar que as obras e serviços de construção civil envolvem atividades realizadas em **bens imóveis**. Segundo o art. 79 do Código Civil, “são bens imóveis o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente”. O Código Civil, em seu art. 84, também estabelece que os materiais destinados à construção, enquanto não forem empregados, conservam a sua condição de bens móveis. Como se observa, o material utilizado em obra de construção civil, para o caso em exame, será aquele que irá incorporar-se à construção, tanto que, após ser empregado, perde sua qualidade de bem móvel. Note-se que os bens móveis, de acordo com a definição do art. 82, do mesmo código, são aqueles “bens suscetíveis de movimento próprio, ou de remoção por força alheia”.*

19. Dessa forma, quando se fala em emprego de materiais em empreitada de construção, faz-se referência apenas aos materiais efetivamente incorporados à obra, transmutando sua categoria de bem móvel para imóvel. Assim, quando o ADN n.º 30, de 1999, afirma que caracteriza obra de construção civil toda benfeitoria agregada ao solo ou subsolo, deve-se ter presente a idéia de reunião, de adesão, de um todo único, como resultado final da obra realizada. Afinal, agregar, segundo De Plácido e Silva, “é todo ajuntamento, toda mistura ou toda adjunção de coisas, que se possam confundir”.

20. Os equipamentos de ar condicionado, ventilação e refrigeração, fornecidos pela consulente na execução de sua atividade, ainda que sejam instalados em imóveis, destes não fazem parte integrante. Continuam na condição de bens móveis, antes, durante e depois de instalados, pois plenamente suscetíveis de

remoção, sem qualquer prejuízo, dano, ou descaracterização ao bem que supostamente os incorporou. (grifos acrescidos)

*21. Daí advém a noção de que o material empregado na construção civil, além da característica de se incorporar ao bem imóvel - dele tornando-se parte integrante e inseparável - é aquele indispensável à sua plena **utilidade**. Nesse sentido, também não se pode afirmar que a instalação desses equipamentos representa “**benfeitorias**” aplicadas sobre bem imóvel.*

22. Com efeito, entende-se por benfeitorias os melhoramentos promovidos em um bem imóvel, com a intenção de torná-lo mais útil ou mais agradável. Considera-se “melhoramentos” os trabalhos executados no sentido de conservar a coisa, torná-la melhor ou mais eficiente. In casu, a atividade da consulente não objetiva conservar, tornar melhor ou mais eficiente o imóvel; o foco não é a coisa, mas, sim, as pessoas, usuárias daquele imóvel.

*23. De outro lado, a CNAE-Fiscal, que representa um detalhamento da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), elaborada sob coordenação da Secretaria da Receita Federal e sob orientação técnica do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), na Seção F (Construção), Divisão 45 (Construção), Grupo 454 (Obras de Instalações), ao tratar de instalações elétricas em obras de construção, dispõe que este grupo compreende **apenas** os trabalhos de instalação em **estruturas edificadas** “**necessários ao seu funcionamento normal**”. Assim, deve-se entender que as “instalações elétricas”, citadas no ADN nº 30, de 1999, são somente aquelas que se integram a um bem edificado, dele fazendo parte integrante, e essencial ao seu pleno funcionamento.*

24. Ressalte-se, por fim, que a instalação e manutenção de sistemas de ar condicionado são atividades mais dirigidas à área de engenharia mecânica, e não à construção civil, pois, conforme o art. 12 da Resolução Confex nº 218/1973, destinada à fiscalização do exercício profissional das diferentes modalidades de engenharia, consta como competência do engenheiro mecânico ou do engenheiro industrial na modalidade mecânica o desempenho de atividades referentes a processos mecânicos, máquinas em geral, instalações industriais e mecânicas, equipamentos mecânicos e eletro-mecânicos, sistemas de produção de transmissão e de utilização do calor, sistemas de refrigeração e de ar condicionado, seus serviços afins e correlatos, incluindo execução de instalação, montagem, operação, reparo ou manutenção.

25. Portanto, deflui-se que o ramo de atividade da consulente, concernente à instalação e manutenção de sistemas de ar condicionado, ventilação e refrigeração, com fornecimento de todos os materiais necessários, não caracteriza construção, ainda que executada sob a modalidade de empreitada, estando sujeitas as receitas assim auferidas à aplicação do percentual de 32% (trinta e dois por cento) para determinação da base de cálculo presumida, tanto do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) quanto da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). (grifos acrescidos)

(...)

Assim, no teor da Solução de Consulta Cosit nº 27/2015, as receitas decorrentes da atividade de instalação e manutenção de sistemas de ar condicionado, refrigeração e/ou ventilação, com fornecimento de materiais, ainda que executada sob a modalidade de

empreitada, ficam sujeitas ao percentual de 32% para fins de cálculo da base presumida, válido para o IRPJ e para a CSLL. O parecer entende essencialmente que os equipamentos de ar condicionado, ventilação e refrigeração, fornecidos pela recorrente na execução de sua atividade, ainda que sejam instalados em imóveis, destes não fazem parte integrante e inseparável, podendo ser removidos e, assim, não cumpre um dos requisitos para fins de aplicação do coeficiente de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL) sobre a Receita Bruta.

Nota-se que a atividade exercida pela recorrente envolve justamente a instalação de equipamentos de ar condicionado, basicamente em shoppings center, pelo o que procura diferenciar-se do aspecto aqui envolvido.

Traz na sua peça recursal uma série de alegações para contrapor a decisão recorrida, tentando demonstrar as peculiaridades da sua atividade.

Contudo, compulsando os autos e analisando toda a instrução probatória apresentada, verifico que durante o procedimento fiscal a recorrente já fora intimado a apresentar documentos para demonstrar sua atividade.

Exemplifica-se de alguns elementos apresentados:

- fl. 92 – nota fiscal de prestação de serviços – consta da discriminação dos serviços: *valor que se fatura referente a medição nº 3 do fornecimento e execução do sistema de ar condicionado e ventilação mecânica para a obra “PARKSHOPPING CAMPO GRANDE” situado....*

- fl. 93 – nota fiscal de prestação de serviços – consta da discriminação dos serviços: *Valor que se fatura referente ao aditivo Bombeamento secundário Água gelada - CAG-5 do fornecimento e execução do sistema de ar condicionado e ventilação mecânica para a obra “Morumbi Shopping”, situado...*

E assim, nestes mesmos moldes, vão até a folha 134 várias notas fiscais de prestação de serviços.

- fl. 148 e segs (com fotos) – descritivo de serviços em que consta “*A Pro Dac Ar Condicionado Ltda. é uma empresa que executa serviços auxiliares à construção civil no segmento de tratamento de ar. A PRO-DAC foi constituída com o objetivo de construir e instalar sistemas de ar condicionado, ventilação e exaustão.* Neste descritivo comenta que suas principais execuções envolvem: redes de dutos de ar, elementos de distribuição de ar, redes hidráulicas, redes frigorígenas, quadros elétricos, interligações elétricas, controles.

- fl. 172 e segs. – *contrato de prestação de serviços de gerenciamento de projeto para obra data center itaú* - em que a recorrente foi contratada para: coordenação de engenharia de projetos, fiscalização técnica e pré-aprovação dos projetos, planejamento e controle dos prazos dos projetos, compatibilização dos projetos com as demais disciplinas, organização dos arquivos de projetos, execução dos projetos “como construído” (as built).

- no contrato seguinte, temos o seguinte detalhamento na folha 178:

CLÁUSULA TERCEIRA: DA EXECUÇÃO DOS SERVIÇOS

Fornecimento de fornecimento de todo material, equipamentos, máquinas e mão-de-obra especializada e auxiliar para execução de sistema de ar condicionado, ventilação e exaustão conforme projetos referidos na Cláusula anterior e planilha anexa, compreendendo:

ITEM	ESPECIFICAÇÕES	PREÇO GLOBAL R\$
01	EXECUÇÃO DE SISTEMA DE AR CONDICIONADO, VENTILAÇÃO E EXAUSTÃO CONFORME DOCUMENTOS RELACIONADOS NA CLÁUSULA ANTERIOR (COM UTILIZAÇÃO DE GRELHAS DECORATIVAS TROX TIPO AH).	13.500.000,00
02	FORNECIMENTO E INSTALAÇÃO DE SISTEMA COMPLETO DE AR CONDICIONADO PARA AS LOJAS, COMPREENDENDO FORNECIMENTO DE CONDICIONADORES, DUTOS DE AR EXTERIOR, INSTALAÇÕES ELÉTRICAS, HIDRÁULICA, ETC - EXCETO REDE DE DUTOS.	3.650.000,00
PREÇO TOTAL		17.150.000,00

Os vários contratos apresentados vão até a folha 350 dos autos, todos em linha similar de objeto e contratação exemplificada acima.

Assim, em que pese os vários argumentos apresentados pela recorrente na sua peça recursal, procurando se equiparar a atividade de construção civil, não é o que vejo nos autos, pelos elementos trazidos pela mesma durante o procedimento fiscal e sua peça recursal.

Vislumbro 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.

Portanto, pode ocorrer que os materiais fornecidos na execução de sua atividade, ainda que sejam instalados em imóveis, destes não façam parte integrante. Continuam, assim, na condição de bens móveis, antes, durante e depois de instalados, pois plenamente suscetíveis de remoção, sem qualquer prejuízo, dano, ou 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.

Não é o que vislumbro no caso da atividade da recorrente. Poderia haver danos se houvesse sua remoção, mas nada que alteraria a caracterização principal do bem imóvel em que estivessem instalados.

Além disso, nas notas fiscais e contratos apresentados pela recorrente não constam materiais que são essenciais para obras de construção civil: cimento, ferro de construção civil, brita, tijolo, etc. De igual ordem, mostram-se nos contratos que o principal elemento que é contratado da recorrente é seu *know-how*, e não os materiais. Ou seja, é substancialmente uma prestação de serviços que envolve sua atividade.

Portanto, não restam dúvidas a este relator que as atividades desenvolvidas pela recorrente não se referem a construção civil, devendo ser mantido o coeficiente aplicado de prestação de serviços nos autos para os anos-calendário de 2012 e 2013.

Por conseguinte, NEGOU PROVIMENTO INTEGRAL ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marco Rogério Borges