Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 15983.720115/2016-41

Processo nº	15983.720115/2016-41
Recurso	Especial do Contribuinte
Acórdão nº	**9101-006.155 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de	09 de junho de 2022
Recorrente	PRO DAC ARCONDICIONADO LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2011, 2012

LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO. INSTALAÇÃO DE SISTEMAS DE AR CONDICIONADO CENTRAL POR EMPREITADA, NA MODALIDADE TOTAL. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. CARACTERIZAÇÃO.

As receitas decorrentes da prestação de serviços instalação de sistemas de ar condicionado central por empreitada, na modalidade total, com fornecimento, pelo empreiteiro, de todos os materiais indispensáveis à consecução da atividade contratada, os quais serão incorporados à obra, caracteriza-se como prestação de serviços de construção civil, estando sujeitas à aplicação do percentual de 8% na determinação da base de cálculo do IRPJ com base no lucro presumido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencido o conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, que votou pelo não conhecimento. No mérito, por unanimidade de votos, acordam em dar provimento ao recurso. Votou pelas conclusões o conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, que manifestou ainda a intenção de apresentar declaração de voto. Entretanto, findo o prazo regimental, o Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira não apresentou a declaração de voto, que deve ser tida como não formulada, nos termos do §7º do art. 63 do Anexo II da Portaria MF 343/2015 (RICARF).

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Luis Henrique Marotti Toselli, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Alexandre Evaristo Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Original

Relatório

Trata-se de Recurso Especial por Divergência (fls. 1102 a 1142), interposto pela contribuinte ao amparo do art. 67, do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, em face do Acórdão nº 1402-004.016 (fls. 1077 a 1090), proferido em 14/08/2019 pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, que negou provimento ao recurso voluntário.

O acórdão recorrido recebeu a seguinte ementa:

> 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).

Cientificada do acórdão em 02/10/2019 (AR - fl. 1098), a contribuinte interpôs o recurso especial (fls. 1102/1142), em 17/10/5019 (fl. 1100), no qual alega divergência jurisprudencial acerca da **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"**

O recurso foi examinado e admitido pela presidente da 4ª Câmara, nos termos do despacho de admissibilidade (fls. 1234/1243), o qual transcrevo por bem demonstrar a questão em litígio, além de examinar a divergência, *verbis*:

> **[...]**
>
> **Indicação da legislação objeto de divergência jurisprudencial**
>
> O recurso não especifica o dispositivo legal que teria sido interpretado de forma divergente, pelos acórdãos recorrido e paradigma. Consideramos, contudo, que o texto recursal permite a identificação da matéria e compreensão da divergência alegada, de modo que prosseguimos no exame de admissibilidade.
>
> Acórdão paradigma - aspectos formais
>
> Acórdão nº 1401-002.288 – processo 15504.723163/2014-74 – sessão de 12/03/2018
>
> O paradigma apresentado foi prolatado por colegiado distinto do que proferiu o acórdão ora recorrido. Consulta ao site do CARF indica que não foi reformado até a data de

Original

interposição do Recurso Especial. Entendemos que o paradigma não contraria Súmula do CARF ou decisão definitiva vinculante.

Prequestionamento

A Ementa do acórdão recorrido já evidencia que a matéria foi pré-questionada

[...]

A Recorrente invoca dissídio nos seguintes termos:

> "(...) o entendimento exarado no acórdão recorrido, que negou provimento ao Recurso Voluntário da ora RECORRENTE, diverge daquele previsto no **Acórdão nº 1401-002.288** (Doc. nº 01), proferido pela 1ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara da 1ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Confira-se o cortejo analítico:
>
> [...]
>
> Conforme visto acima, o v. Acórdão recorrido entendeu por bem manter integralmente o lançamento efetuado, sob o fundamento de que a atividade da RECORRENTE de instalação e manutenção de sistemas de ar condicionado, ventilação e refrigeração não caracteriza obra de construção civil, ainda que executada sob a modalidade de empreitada global.
>
> Foi entendido ainda que o sistema de ar condicionado central instalado não seria parte integrante e inseparável do imóvel, o que também impossibilitaria a fruição da alíquota presumida de IRPJ de 8%. Já no acórdão paradigma cita que de acordo com o inciso I do art. 322 da I.N de 971/09, "considera-se obras de construção civil, não apenas as edificações que incorporam definitivamente ao solo, mas também quaisquer outras benfeitorias agregadas ao solo ou a subsolo".
>
> Dessa forma, o sistema de ar condicionado projetado e construído pela Empresa Recorrente (Jam Engenharia Ltda) 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.
>
> Os nobres julgadores entendem que a própria instalação dos sistemas desenvolvidos pela Recorrente (Jam Engenharia Ltda) pressupõe o projeto e construção de sistemas hidráulicos e elétricos próprios. Sendo assim, 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.
>
> Ora, como se pode notar o v. acórdão paradigma dispõe exatamente sobre as atividades da ora RECORRENTE e o que esta pretende demonstrar ao longo deste recurso."

Passamos ao exame da divergência suscitada, mediante o confronto entre o acórdão recorrido e o paradigma.

Destacam-se os trechos relevantes do acórdão recorrido:

> "(...) 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 n° 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 15, §1°, inciso III, alínea a, cujo preceito trata de

Original

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 n° 8.981, de 20 de janeiro de 1995.*
>
> *§ 1° Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:*
>
> *(...)*
>
> *III- trinta e dois por cento, para as atividades de:*
>
> *prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares;*
>
> *(...)'*

(...) 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 n° 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) N° 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. (...)

(...)

(...) no teor da Solução de Consulta Cosit n° 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

Original

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.

(...)

(...) 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, NEGO PROVIMENTO INTEGRAL ao recurso voluntário."

(grifamos e destacamos)

A Recorrente contrapõe, como paradigma divergente, o acórdão nº 1401-002.288. Transcrevem-se os trechos julgados relevantes para exame da divergência suscitada.

Do voto condutor do paradigma:

Original

"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.

(...)

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".

(...)

(...) devido à alteração trazida pela IN/SRF de n° 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.

(...)

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

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

Neste particular, assiste razão a recorrente.

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

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

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

Original

> 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.
>
> (...)
>
> 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.
>
> (...)
>
> 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.
>
> (...)
>
> 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.
>
> (...)
>
> 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.
>
> (...)
>
> 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."

Entendemos caracterizada a divergência entre as decisões cotejadas.

Ainda que as conclusões dos colegiados tenham derivado, em certa medida, dos aspectos probatórios de cada caso, é certo que as descrições das provas pelos respectivos Relatores denotam grande similitude entre as atividades desempenhadas pelos contribuintes – projeto, instalação e manutenção de aparelhos de ar condicionado

Original

> central em empreendimentos imobiliários de grande porte, tais como shoppings – e a específica natureza da atividade é central para o julgamento da matéria suscitada.
>
> Também é certo que, diante de situações aparentemente semelhantes, as decisões divergiram, essencialmente, neste ponto: o acórdão recorrido entende que os materiais empregados pelo contribuinte (aparelhos de ar condicionado e peças relacionadas) não se tornam partes integrantes do imóvel, pois podem ser retirados sem afetar as características essenciais *do imóvel*; já o paradigma entende que os materiais empregados (ainda aparelhos de ar condicionado e peças relacionadas) tornam-se partes integrantes do imóvel, pois não podem ser retirados sem dano ou prejuízo *aos próprios materiais*. No primeiro, a ênfase é na integridade do imóvel, enquanto no segundo a ênfase é na integridade dos materiais.
>
> Ainda que tanto o acórdão como o paradigma indiquem outras razões, entendemos que a divergência se estabelece sobre o fundamento principal de cada decisão.
>
> Assim sendo, consideramos demonstrada a divergência que justifica o reexame da matéria pela via especial.
>
> [...]
>
> De acordo.
>
> Com fundamento nos artigos 18, inciso III, 67 e 68, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, e com base nas razões retroexpostas, DOU SEGUIMENTO ao Recurso Especial interposto pelo contribuinte.
>
> [...]

No mérito, a recorrente defende que sua atividade pode ser caracterizada essencialmente como obra de construção civil pois a instalação do sistema de ar condicionado central é parte inseparável da construção do prédio, sendo impossível isolar os dutos e a infraestrutura existente para a instalação da ventilação da construção do imóvel.

Sustenta que "não se trata da instalação de ar condicionado em uma residência, em que o aparelho fica no exterior da casa e apenas uma parede é parcialmente quebrada para efetuar a sua instalação, o que poderá ser efetuado no decorrer da construção ou até mesmo posteriormente" e que "trata-se da instalação de todo um sistema interno repleto de tubulações e saídas de ar, o qual não pode ser simplesmente extraído do edifício quando o seu proprietário bem entender".

Alega que, conforme os elementos juntados aos autos, a título ilustrativo, relativos a algumas obras, verifica-se que a instalação do sistema de ar condicionado central é feita conjuntamente com a realização da obra, corroborando assim o seu caráter de construção civil. E demonstram que o sistema de ar condicionado central é parte integrante da edificação e consequentemente incorporadas ao solo, afinal não são passíveis de remoção sem destruição ou modificação.

Defende que, nos termos do art. 322, inciso I da IN RFB nº 971/09, resta evidente que serão considerados obras de construção civil, não apenas as edificações que incorporam definitivamente ao solo, mas também quaisquer outras benfeitorias agregadas ao solo/ subsolo. E que "*o próprio CNAE da RECORRENTE está dentro da seção "construção", sendo considerado nada mais do que um "serviço especializado para a construção" do grupo "instalações elétricas, hidráulicas e outras instalações em* ***construções****"*."

Cita, também, diversos atos normativos e interpretativos que dariam respaldo à sua tese de que sua atividade compõe o rol de serviços auxiliares e complementares da construção civil, enquadrando-se no conceito de obra de construção civil.

Original

Aduz que os serviços prestados são realizados na modalidade de empreitada total, com o fornecimento de todo o material indispensável à sua execução.

Ao final, requer, *verbis*:

> Por todos os motivos expostos, a RECORRENTE requer seja: (i) o presente recurso conhecido, admitido e processado; e (ii) posteriormente provido para anular integralmente o Auto de Infração combatido e o consequente cancelamento do tributo de IRPJ e CSLL, ante o indubitável preenchimento dos requisitos exigidos para a fruição da alíquota presumida de 8%.

Encaminhados os autos à PGFN em 06/01/2020 (fls. 1244), foram apresentadas contrarrazões ao recurso (fls. 1245/1252), na qual defende o acerto da decisão recorrida e, em síntese, pugna pela sua manutenção pelos seus próprios fundamentos.

É o relatório.

Original

Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, Relator.

O recurso especial é tempestivo e foi regularmente admitido.

A d. PGFN em suas contrarrazões não questionou a admissibilidade do recurso.

Com efeito, embora as análises empreendidas permeiem a análise de elementos visando identificar a natureza das atividades desenvolvidas pelas contribuinte em ambos os casos, mas é evidente a identidade substancial dos casos comparados no tocante aos seus elementos essenciais, conforme bem apontado no despacho de admissibilidade, *verbis*:

> [...]
>
> Ainda que as conclusões dos colegiados tenham derivado, em certa medida, dos aspectos probatórios de cada caso, é certo que as descrições das provas pelos respectivos Relatores denotam grande similitude entre as atividades desempenhadas pelos contribuintes – projeto, instalação e manutenção de aparelhos de ar condicionado central em empreendimentos imobiliários de grande porte, tais como shoppings – e a específica natureza da atividade é central para o julgamento da matéria suscitada.
>
> Também é certo que, diante de situações aparentemente semelhantes, as decisões divergiram, essencialmente, neste ponto: o acórdão recorrido entende que os materiais empregados pelo contribuinte (aparelhos de ar condicionado e peças relacionadas) não se tornam partes integrantes do imóvel, pois podem ser retirados sem afetar as características essenciais do imóvel; já o paradigma entende que os materiais empregados (ainda aparelhos de ar condicionado e peças relacionadas) tornam-se partes integrantes do imóvel, pois não podem ser retirados sem dano ou prejuízo aos próprios materiais. No primeiro, a ênfase é na integridade do imóvel, enquanto no segundo a ênfase é na integridade dos materiais.
>
> Ainda que tanto o acórdão como o paradigma indiquem outras razões, entendemos que a divergência se estabelece sobre o fundamento principal de cada decisão.
>
> [...]

Ante ao exposto, adoto as razões do despacho de admissibilidade para conhecer do recurso, nos termos disposto no art. 50, § 1º da Lei nº 9.784/1999.

Mérito

Conforme já apontado, a divergência interpretativa a ser dirimida diz respeito à 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.

A recorrente sustenta que a atividade por ela exercida consiste em execução de obra auxiliar e/ou complementar de construção civil. Alega que "a instalação do sistema de ar condicionado central é feita conjuntamente com a realização da obra, corroborando assim o seu caráter de construção civil" e que "o sistema de ar condicionado central é parte integrante da

Original

edificação e consequentemente incorporadas ao solo ou subsolo, afinal não é passível de remoção sem destruição ou modificação", em linha com o decidido no acórdão paradigma.

De outra parte, o acórdão recorrido entendeu que tal atividade não se caracteriza como obra de construção civil em função de não haver a reunião, de adesão, de um todo único, como resultado da obra realizada, que ao final se confunda, como se extrai na conclusão do voto, *verbis*:

> [...]
>
> 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.
>
> [...]

Observo, também, que o acórdão recorrido se baseia no entendimento contido na Solução de Consulta Cosit nº 27, de 26/2/2015, também adotado pela decisão de primeiro grau, e que amparou o lançamento pela autoridade fiscal, *verbis*:

> **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

Original

> 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.
>
> [...]

A recorrente busca, por meio da análise de diversas normas legais e interpretativas, demonstrar que não são sustentáveis às conclusões da referida SC Cosit nº 27/2015 no seu caso. Nesse sentido aponta, *verbis*:

> [...]
>
> Através do **art. 322, inciso I da IN RFB nº 971/09**, resta evidente que serão considerados obras de construção civil, não apenas as edificações que incorporam definitivamente ao solo, mas também quaisquer outras benfeitorias agregadas ao solo/ subsolo:
>
> > "Art. 322. Considera-se:
> >
> > I - obra de construção civil, a construção, a demolição, a reforma, a ampliação de edificação ou qualquer outra benfeitoria agregada ao solo ou ao subsolo, conforme discriminação no Anexo VII;"
>
> Ademais, a montagem e instalação de ar condicionado consta do **item 32 da lista de serviços anexa ao decreto-lei nº 406/68, atual item 7.02 da lista de serviços da Lei Complementar nº 116/03**, corroborando assim a sua natureza de obra de construção civil:
>
> > "32. **Execução** por administração, empreitada ou subempreitada, **de construção civil, de obras hidráulicas e outras obras semelhantes** e respectiva engenharia consultiva, **inclusive serviços auxiliares ou complementares** (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICM);"
> >
> > "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)."
>
> [...]
>
> Se extrai da análise do **CNAE ("Classificação Nacional de Atividades Econômicas")** da RECORRENTE na época dos fatos – o nº 4322-3/02 é subdividido da seguinte forma:
>
> > "Seção: F CONSTRUÇÃO
> >
> > Divisão: 43 SERVIÇOS ESPECIALIZADOS PARA CONSTRUÇÃO
> >
> > Grupo: 432 INSTALAÇÕES ELÉTRICAS, HIDRÁULICAS E OUTRAS INSTALAÇÕES EM CONSTRUÇÕES
> >
> > Classe: 4322-3 INSTALAÇÕES HIDRÁULICAS, DE SISTEMAS DE VENTILAÇÃO E REFRIGERAÇÃO
> >
> > Subclasse: 4322-3/02 INSTALAÇÃO E MANUTENÇÃO DE SISTEMAS CENTRAIS DE AR CONDICIONADO, DE VENTILAÇÃO E REFRIGERAÇÃO

Original

> Notas Explicativas:
>
> Esta subclasse compreende:
>
> - a instalação, alteração, manutenção e reparo em todos os tipos de construções de:
>
> - sistemas de refrigeração central, quando não realizados pela unidade fabricante
>
> - sistemas de ventilação mecânica controlada, inclusive exaustores
>
> Esta subclasse compreende também:
>
> - a instalação de sistemas de aquecimento (coletor solar, gás e óleo), exceto elétricos
>
> Esta subclasse não compreende:
>
> - a instalação e manutenção de sistemas de refrigeração central, exceto industrial, quando executada pelo pela unidade fabricante (2824-1/02)"

Com efeito, **o próprio CNAE da RECORRENTE está dentro da seção "construção", sendo considerado nada mais do que um "serviço especializado para a construção" do grupo "instalações elétricas, hidráulicas e outras instalações em construções**".

[...]

Nota-se que **o conceito de "construção civil" não está relacionado apenas com o levantamento de estruturas físicas em terrenos, sendo muito mais amplo e alcançando uma série de atividades relacionadas**.

Tal fato é corroborado pelo **Decreto nº 7.708/12, que cuida da Nomenclatura Brasileira de Serviços ("NBS"):**

> "Art. 2º **A NBS será adotada <u>como nomenclatura única na classificação das transações com serviços</u>, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio das pessoas físicas, pessoas jurídicas** e entes despersonalizados.
>
> Art. 3º Ficam instituídas as Notas Explicativas da Nomenclatura Brasileira de Serviços, Intangíveis e outras Operações que Produzam Variações no Patrimônio - NEBS, na forma do Anexo II.
>
> Parágrafo único. As NEBS constituem elemento subsidiário para interpretação do conteúdo. (...)
>
> SEÇÃO I - **SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO** (...)
>
> 4) Incluem-se nas posições 1.0101, 1.0105, 1.0106, 1.0109, 1.0127, 1.0128 e 1.0138 e nas subposições 1.0107.2 e 1.0108.2, além dos serviços de construção, os serviços de reparo. (...)
>
> 6) Na posição 1.0125, os "serviços especializados de construção" incluem, por exemplo, a construção de chaminés, revestimento refratário de fornos e remoção de isolamentos de asbestos. (...)
>
> 1.0101 – Serviços de construção de edificações residenciais.
>
> 1.0101.10.00 – Serviços de construção de edificações residenciais de um e dois pavimentos.

Original

> 1.0101.20.00 – Serviços de construção de edificações residenciais com mais de dois pavimentos. (...)
>
> 1.0128 – **Serviços de instalação de aquecimento, ventilação e ar condicionado**.
>
> 1.0128.10.00 – Serviços de instalação de aquecimento.
>
> 1.0128.20.00 – **Serviços de instalação de ventilação e ar condicionado**. (...)
>
> 1.0128 Serviços de instalação de aquecimento, ventilação e ar condicionado
>
> 1.0128.10 Serviços de instalação de aquecimento
>
> Nota Explicativa
>
> **Aqui se classificam, por exemplo, os serviços de:**
>
> **- Instalação de aquecedores, incluindo suas tubulações e partes;**
>
> **- Instalação e manutenção de sistemas de controle de aquecimento central; e**
>
> - Manutenção e reparação de caldeiras e queimadores, domésticos.
>
> Estão excluídos desta subposição:
>
> 1 - Serviços especializados de limpeza, que se classificam na subposição 1.1803.30; e
>
> 2 - Serviços de manutenção e reparação de produtos metálicos, que se classificam na subposição 1.2001.10. (...)"

Conclui-se que o Decreto nº 7.708/12 prevê de maneira expressa que os serviços prestados pela RECORRENTE estão incluídos no conceito de construção civil, não podendo a Administração Federal contrariar a referida norma sob pena de violação do princípio da legalidade.

Como não poderia deixar de ser, **o Ato Declaratório Cosit nº 30, de 1999,** editado pela RFB, possui o mesmo entendimento:

> "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 nº 227, de 3 de setembro de 1998 , e tendo em vista as disposições do inciso V do art. 9o da Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996 , com as alterações promovidas pelo art. 4o da Lei nº 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;

Original

> 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 <u>benfeitorias agregadas ao solo ou subsolo</u>**." [grifos não constam do original]

Além desse ato normativo, há também outros, editados pela própria RFB, que seguem a mesma linha de pensamento, como a **Instrução Normativa nº 971/09**:

> "Art. 322. Considera-se:
>
> **I - obra de construção civil, a construção, a demolição, a reforma, a ampliação de edificação ou qualquer outra benfeitoria agregada ao solo ou ao subsolo, conforme discriminação no Anexo VII; (...)**
>
> **X - serviço de construção civil, aquele prestado no ramo da construção civil, <u>tais como os discriminados no Anexo VII</u>; (...)**
>
> XXVII - contrato de construção civil ou contrato de empreitada (também conhecido como contrato de execução de obra, contrato de obra ou contrato de edificação), aquele celebrado entre o proprietário do imóvel, o incorporador, o dono da obra ou o condômino e uma empresa, para a execução de obra ou serviço de construção civil, no todo ou em parte, podendo ser:
>
> a) total, quando celebrado exclusivamente com empresa construtora, definida no inciso XIX, que assume a responsabilidade direta pela execução de todos os serviços necessários à realização da obra, compreendidos em todos os projetos a ela inerentes, com ou sem fornecimento de material;
>
> b) parcial, quando celebrado com empresa construtora ou prestadora de serviços na área de construção civil, para execução de parte da obra, com ou sem fornecimento de material;" [grifos não constam do original]

O anexo VII da aludida Instrução Normativa cuida das atividades de construção civil, **<u>mencionando expressamente a atividade da RECORRENTE, conforme o seu CNAE</u>**:

> **"4322-3/02 INSTALAÇÃO E MANUTENÇÃO DE SISTEMAS CENTRAIS DE AR CONDICIONADO, DE VENTILAÇÃO E REFRIGERAÇÃO (SERVIÇO)**
>
> Esta Subclasse compreende:
>
> - a instalação, alteração, manutenção e reparo em todos os tipos de construções de;
>
> - sistemas de refrigeração central, quando não realizados pelo fabricante;
>
> - sistemas de ventilação mecânica controlada, inclusive exaustores;
>
> - a instalação de sistemas de aquecimento (coletor solar, gás e óleo), exceto elétricos.
>
> Esta Subclasse não compreende:
>
> - a instalação e manutenção de sistemas de refrigeração central, exceto industrial, quando realizadas pelo fabricante (2824-1/02)."

Original

Nota-se, assim, que a própria RFB possui o entendimento de que a atividade prestada pela RECORRENTE é a de construção civil.

E essa não é a única manifestação da RFB nesse sentido, conforme se vê da **Solução de Divergência Cosit nº 11/2014, de 27/08/2014 e da Solução de Consulta Cosit nº 156/2015**, de 17/06/2015, respectivamente:

> "ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS
>
> EXPRESSÃO "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 nº 10.833, 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.** (...)
>
> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP EXPRESSÃO "OBRAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL". SIGNIFICADO NA LEGISLAÇÃO REFERENTE AO REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. Para efeito de aplicação do disposto no inciso XX do art. 10 e inciso V do art. 15 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, **enquadram-se, no conceito de obras de construção civil, as obras e serviços auxiliares e complementares, tais como aqueles exemplificados no Ato Declaratório Normativo Cosit nº 30, de 14 de outubro de 1999**. (...)
>
> 48. **Diante do exposto, soluciona-se a presente divergência respondendo ao autor do recurso que as receitas decorrentes de instalações** hidráulicas, elétricas, **de sistemas centrais de ar condicionado**, de refrigeração, de ventilação e de prevenção contra incêndio **se subsumem ao conceito de execução por administração, empreitada ou subempreitada de obras de construção civil de que trata o inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003**." [grifos não constam do original]
>
> "ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS RETENÇÃO. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE ELEVADORES E DE APARELHOS E SISTEMAS CENTRAIS DE AR CONDICIONADO. SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. CESSÃO DE MÃO DE OBRA OU EMPREITADA. CABIMENTO. **Os serviços de manutenção** de elevadores **e de aparelhos e sistemas centrais de ar condicionado, de ventilação e refrigeração**, quando não realizados pelo próprio fabricante, **são considerados serviços de construção civil** para fins de incidência da retenção de que trata o art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, ficando sujeitos à retenção quando realizados mediante cessão de mão de obra ou empreitada, não se apresentando como elemento distintivo para definir tal incidência a existência ou não de equipe à disposição do contratante. (...)
>
> 55. Diante do exposto, conclui-se que os serviços de manutenção de elevadores e de aparelhos e sistemas centrais de ar condicionado, de ventilação e refrigeração, quando não realizados pelo próprio fabricante, são considerados serviços de construção civil para fins de incidência da retenção de que trata o art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, ficando sujeitos à retenção quando realizados mediante cessão de mão de obra ou empreitada, não se apresentando como elemento distintivo para definir tal incidência a existência ou não de equipe à disposição do contratante." [grifos não constam do original]

Original

[...]

De outro parte, tanto o acórdão de primeiro grau quanto o acórdão recorrido apoiaram fortemente suas conclusões em face do entendimento trazido pela SC Cosit 27/2015 que faz uma análise de grande parte da legislação citada pela recorrente para concluir em sentido diverso daquele defendido por esta última. Importa transcrever os principais fundamentos da solução de consulta mencionada, *verbis*:

> [...]
>
> 15. No caso concreto, é necessário examinar se a atividade da consulente, executada normalmente por empreitada, é, de fato, do ramo da construção civil; do resultado dessa análise concluir-se-á pela conformidade, ou não, da tributação de suas receitas às regras precedentes.
>
> 15.1. Com o intuito de esclarecer o termo "empreitada", pode-se socorrer a De Plácido e Silva, que em seu Vocabulário Jurídico (Forense, RJ, 24a edição, 2004, pg. 522), assim estabelece:
>
> > *"EMPREITADA. Derivado do grego empractos (o que se faz), quer o vocábulo designar, em sentido amplo, tudo que é feito por ofício de outrem, seja pessoalmente por si ou por sua direção.*
> >
> > *No sentido jurídico, então, é o contrato em virtude do qual um dos contratantes comete a outro a execução de um determinado serviço, mediante certa retribuição proporcional ao serviço executado, ou a que for ajustada.*
> >
> > *E, nestas condições, tanto compreende a empreitada de obra ou de construção, como a empreitada para a feitura de qualquer outra espécie de trabalho ou serviço.*
> >
> > *Apresenta-se como modalidade de contratação de serviços. (...) Pode ser parcial ou total: com ou sem o fornecimento de material." (grifos* acrescidos)
>
> 15.2. No âmbito doutrinário, tem-se conceituado empreitada como o contrato em que uma das partes se propõe a fazer ou a mandar fazer certa obra ou serviço, mediante remuneração determinada ou proporcional ao serviço executado.
>
> 15.3. No Código Civil (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002), a empreitada é tratada nos artigos 610 a 626 e prevê a possibilidade do empreiteiro aplicar na execução de determinado trabalho somente mão-de-obra ou mão-de-obra com fornecimento de materiais, sendo que este não se presume, devendo decorrer da lei ou da vontade das partes.
>
> 15.4. Assim, complementando o conceito de empreitada, tem-se que esta é o contrato pelo qual um dos contratantes se obriga a executar determinado serviço ou obra, mediante remuneração, podendo, ou não, fornecer os materiais necessários ao mister que se propõe levar a efeito.
>
> 15.5. Como visto, a empreitada não diz respeito somente à execução de obras de construção civil, podendo ser contratada, sob essa modalidade, a realização de qualquer outra espécie de trabalho ou de serviço.
>
> 15.6. A Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, que institui normas para licitações e contratos da Administração Pública, em seu art. 6º, assim distingue "obra" de "serviço":
>
> > "Art. 6º Para os fins desta Lei, considera-se:

Original

> I - **Obra** - toda construção, reforma, fabricação, recuperação ou ampliação, realizada por execução direta ou indireta;
>
> II - **Serviço** - toda atividade destinada a obter determinada utilidade de interesse para a Administração, tais como: demolição, conserto, instalação, montagem, operação, conservação, reparação, adaptação, manutenção, transporte, locação de bens, publicidade, seguro ou trabalhos técnicoprofissionais;"

15.7. Desta forma, a mera utilização do termo "empreitada", em contratos celebrados, quer com órgãos públicos, quer com particulares, não autoriza, aprioristicamente, inferir se tratar de atividade relacionada à área de construção civil, uma vez que seu conceito é mais amplo, e pode abranger o fornecimento de qualquer outro serviço.

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 provado pela Portaria MF nº 227, de 3 de setembro de 1998, e tendo em vista as disposições do inciso V do art. 9º da Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, com as alterações promovidas pelo art. 4º da Lei nº 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. (g.n)

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".

Original

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 nº 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.** (g.n)

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. (g.n)

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 Confea 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).

Original

Conclusão

26. À vista do exposto, respondo à consulente que a atividade de instalação e manutenção de sistemas de ar condicionado, ventilação e refrigeração, ainda que realizada sob a modalidade de empreitada, com fornecimento de materiais, não se caracteriza como obra 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.

A SC Cosit, retro transcrita, adota o entendimento de que "*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*".

Observo, inicialmente, que a solução de consulta não revela qual o tipo de instalação de equipamentos de ar condicionado por ela tratada, se em estruturas residenciais ou comerciais e tampouco a diferencia da instalação em ambientes individuais ou de redes ou sistemas centrais de ar condicionado em construções de grande porte, como a ora tratada.

Tal distinção me parece relevante porque é forte a premissa adotada na solução de consulta de que os equipamentos instalados são perfeitamente removíveis e aproveitáveis, sem qualquer prejuízo, o que denotaria a manutenção de sua característica de bens móveis, não agregados ao imóvel como benfeitorias.

Me parece que tal premissa, possa ser defensável quando vista sob a perspectiva da instalação individualizada de equipamentos em monoambientes, sejam residenciais ou comerciais, pois nestes casos é notório o predomínio dos equipamentos instalados (máquinas condensadoras/evaporadoras) em face das instalações elétricas e hidráulicas que se fazem necessárias para a sua utilização.

Dito de outro modo; os equipamentos de ar condicionado instalados representam a maior do custo da instalação e são, por sua vez, perfeitamente removíveis e aproveitáveis em outro imóvel, mediante a simples adequação da instalação elétrica e hidráulica do novo local. Mesmo porque, em regra, nestes casos, o serviço prestado se limita às obras de viabilização técnica (tubulações e cabos) para a instalação, com os equipamentos fornecidos ou comprados à parte pelo contratante.

Ocorre que aqui se está a analisar os serviços de instalação de sistemas centrais de ar condicionado em grandes empreendimentos imobiliários comerciais, notadamente shopping centers.

A recorrente apresentou a fiscalização, ainda durante o procedimento fiscal, um sumário descritivo de seus serviços (fls. 148/149), *verbis*:

> "A Pro Dac Ar Condicionado Ltda. é uma empresa que executa serviços auxiliares à construção civil no segmento de tratamento de ar. (...)
>
> REDES DE DUTOS DE AR (...)

Original

> Sua instalação é feita na edificação assim que são liberadas estruturas da edificação, sem acabamento, como lajes de piso, cobertura e paredes que servirão de apoio e sustentação.
>
> ELEMENTOS DE DISTIBUIÇÃO DE AR (...)
>
> São instalados na fase de término ou de acabamento da construção, como após a execução de forros e pintura por parte da construção civil.
>
> REDES HIDRÁULICAS (...)
>
> Sua instalação é feita na edificação assim que são liberadas estruturas da edificação, sem acabamento, como lajes de piso, cobertura e paredes que servirão de apoio e sustentação, ocorrendo juntamente com a execução de outras utilidades como hidráulica predial, elétrica predial, combate a incêndio e outras. (...)
>
> REDES FRIGORÍGENAS (...)
>
> São instaladas durante o andamento da obra, à medida que o construtor vai liberando estruturas, como lajes de piso e cobertura e paredes que servirão de apoio e sustentação.
>
> QUADROS ELÉTRICOS, INTERLIGAÇÕES ELÉTRICAS, CONTROLES. (...)
>
> Sua instalação ocorre à medida que a construção civil libera as casas de máquinas e a instalação dos equipamentos.
>
> São condicionadores de ar (climatizadores) de tipos variados, resfriadores de líquido (chillers), torres de resfriamento, bombas para recirculação de água entre os diversos equipamentos; Estes são fabricados sobre [sic] encomenda, de acordo com o projeto e são incorporados a construção. (...) São instalados durante o andamento da obra, à medida que o construtor vai liberando os espaços apropriados, como casas de máquinas e bases de concreto."

A recorrente aponta que tais instalações são realizadas no decorrer da obra de construção civil, como uma de suas etapas, não podendo ser realizada após a conclusão da edificação, por ser necessário que a sua instalação se dê juntamente com a execução de utilidades hidráulica, elétrica e de combate a incêndio.

Sustenta que por se tratar de estrutura complexa que é instalada em toda a construção, agrega-se de maneira definitiva à construção, posto ser colocada juntamente de outras estruturas que também não podem ser retiradas.

A recorrente apresentou, ainda, fotos de obras realizadas relativas à instalação de ar condicionado central, nas quais destaca, *verbis*:

> Nesse sentido, destacam-se as fotos que mostram: (i) a rede de dutos e hidráulica montados (fl. 351); (ii) a montagem da rede hidráulica (fl. 352); (iii) a montagem do tanque de água gelada (fl. 354); (iv) a instalação de fancoil (fl. 355); (v) a fase de construção do tanque e a base do tanque de água gelada (fl. 356); (vi) a vista externa central de água gelada e a montagem da rede de dutos (fl. 357); (vii) a montagem da rede hidráulica e a montagem da rede água de condensação (fls. 358 e 359); (viii) a montagem das torres de resfriamento (fls. 360-362); (ix) a montagem do tanque de água gelada (fl. 363); (x) as bombas hidráulicas (fl. 368); (xi) a central de água gelada e o condicionador de ar (fl. 369) e; (xii) a vista interna do shopping, com os difusores lineares (fl. 371).

Original

> Como se vê, as fotos comprovam o caráter de construção civil do serviço prestado pela RECORRENTE, notadamente por ser realizado junto com a obra. Os serviços desenvolvidos são reformas realizadas de forma permanente, por se tratar de grandes empreendimentos, que como qualquer outra reforma, exige o emprego de mão de obra especializada e materiais.
>
> Não se trata da mera instalação de um ar condicionado em um apartamento, mas sim da instalação de todo um sistema central e complexo de dutos para o efetivo funcionamento do sistema de resfriamento que faz parte do projeto de engenharia, sendo que tal sistema é parte integrante da edificação, que por sua vez, incorpora-se ao solo.
>
> Há também a rede hidráulica e a rede de água de condensação (fl. 358), em que se nota o caráter de construção civil na medida em que se é colocada toda uma estrutura específica para o funcionamento do sistema de ar condicionado central. Da mesma forma, a montagem da rede de dutos (fl. 357), em que se vê não só a sua efetiva agregação à obra, como também o seu caráter de construção ao promover uma mudança efetiva no edifício.
>
> A vista interna do shopping (fl. 371), por sua vez, demonstra que eventual retirada do sistema de ar condicionado central implicaria a destruição de basicamente todo o shopping, corroborando mais uma vez o seu caráter de agregação definitiva ao imóvel.
>
> [...]

Sem a pretensão de revisitar o conjunto probatório, a transcrição acima serve apenas para contextualizar a análise do caso concreto, de forma identificar perfeitamente a natureza dos serviços executados pela contribuinte e sua abrangência.

E, visto sob tal perspectiva não vejo como aplicar ao presente caso as conclusões da SC Cosit nº 27/2015, nem tampouco sustentar as conclusões contidas no acórdão recorrido de que as referidas instalações não se agregariam ao imóvel e seriam perfeitamente removíveis sem qualquer prejuízo ao imóvel ao qual foram incorporadas.

Em primeiro lugar, porque tais instalações são, evidentemente, previstas para fazer parte permanente da estrutura do empreendimento comercial, não havendo, em princípio, qualquer perspectiva de sua retirada, salvo para substituição em caso de dano ou obsolescência, com vistas à sua manutenção.

Em segundo lugar, porque a sua retirada, em grande parte resultaria na sua inutilização e em danos ao imóvel, ainda que estes possam ser reparáveis. E, tal perspectiva, não restaura a condição das instalações e nem mesmo dos equipamentos como bens móveis suscetíveis de aproveitamento em função de igual natureza, senão como sucata ou como partes e peças usadas.

Também não me parece sustentável o argumento do acórdão recorrido de que "*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*.", pois trata-se de instalação específica, de natureza complementar às obras de construção civis, que prescindem de tais materiais.

Tampouco me parece suficiente para descaracterizar a natureza de prestação de serviços de construção civil o fato apontado pelo d. relator do acórdão recorrido no sentido de que os contratos mostram "que o principal elemento que é contratado da recorrente é seu know-

Original

how, e não os materiais", caracterizando, substancialmente, uma prestação de serviços que envolve sua atividade.

É evidente a necessidade de expertise e de know-how para a consecução de tais serviços, assim como é requerida na execução de projetos estruturais ou elétricos, p. ex, mas não prescinde do concurso da aplicação de materiais e equipamentos próprios e necessários à sua consecução que, quando fornecidos em sua totalidade pela contratada, uma vez reconhecida a natureza acessória e complementar da construção civil, permite o tratamento tributário diferenciado em relação aos demais tipos de prestação de serviço.

Na esteira de tais observações e, considerando o fato de o acórdão paradigma analisar caso substancialmente semelhante ao presente, me alinho, em linhas gerais, à análise feita pelo i. conselheiro Daniel Ribeiro da Silva no voto condutor daquele aresto, às quais incorporo como razões adicionais de decidir, *verbis*:

> Todavia, sustenta a contribuinte que desenvolve atividades de instalação e manutenção de sistemas centrais de ar condicionados, que por sua vez tem natureza de construção civil, e que atua "projetando e construindo sistemas de refrigeração em imóveis de grande porte".
>
> Neste particular, assiste razão a recorrente. Isto porque, demonstrou (através de juntada de documentos anexos e imagens de todas as aparelhagens), que o sistema de montagem de ar condicionado que projeta e vende é parte integrante da edificação, que por sua vez, incorpora-se ao solo.
>
> Inclusive, de acordo com o inciso I do art. 322 da I.N de 971/09, "considera-se obras de construção civil, não apenas as edificações que incorporam definitivamente ao solo, mas também quaisquer outras benfeitorias agregadas ao solo ou a subsolo".
>
> O sistema de ar condicionado projetado e construído pelo Recorrente é uma instalação integrada à edificação tal como o sistema hidráulico e o sistema elétrico, estas definidas no item 7.2 da lista anexa da LC nº 116/03.
>
> Em verdade, a própria instalação dos sistemas desenvolvidos pela Recorrente pressupõe o projeto e construção de sistemas hidráulicos e elétricos próprios. O sistema não pode ser removido da edificação sem que sofra danos, sem que deteriore sua forma, pois, como já explicitado um sistema de ar condicionado é único para aquela edificação, se retirado não poderá ser reutilizado em outra.
>
> Lógico que partes ou peças podem ser retiradas individualmente e eventualmente reutilizadas, assim como na construção civil é possível reutilizar portas, disjuntores, cabos, pias, etc, e isso não desnatura a natureza jurídica do serviço de construção civil.
>
> Por ser um sistema de ar condicionado, e em relação ao fornecimento de materiais incorporado à obra, afirma que o sistema "é um conjunto harmonioso projetado tecnicamente e instalado de acordo com características da edificação a qual se destina, atingindo sua eficiência apenas para o imóvel a que foi talhado".
>
> Cita a contribuinte, esclarecimentos trazidos pela ABRAVA (Associação Brasileira de Refrigeração, Ar condicionado, Ventilação e Aquecimento), na medida em que "cada sistema de ar condicionado é único e especifico 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

Original

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 n° 425/98). Esta anotação exige que os profissionais da engenharia e similares registrarem 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 COFINS. EXPRESSÃO "OBRAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL". SIGNIFICADO NA LEGISLAÇÃO REFERENTE AO REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA DA COFINS.

Original

> 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.

[...]

Por oportuno, registro que não cabe examinar se os serviços prestados se enquadram no conceito de empreitada total, uma vez que não há qualquer discussão a este respeito na acusação fiscal, que se limitou a questionar a natureza dos serviços prestados pela recorrente, se enquadráveis como de construção civil ou não, conforme se extrai do TVF, *verbis*:

> 7. A fiscalizada atua no ramo de prestação de serviço de instalação e manutenção de sistema de ar-condicionado central, tendo como CNAE: 4322-3-02 Instalação e manutenção de sistemas centrais de ar condicionado, de ventilação e refrigeração. É optante pelo de regime de tributação LUCRO PRESUMIDO no período sob fiscalização, ou seja, ano-calendário de 2012 e 2013. Para efeito de apuração da base de cálculo do IRPJ, entende que a sua atividade enquadra-se como construção civil, portanto, sujeita ao coeficiente presunção de 8% aplicado sobre a receita bruta para efeito de apuração da base de cálculo do IRPJ. Na mesma linha aplicou o coeficiente de presunção de 12% sobre a receita bruta para apurar a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). **O foco da presente fiscalização decorre exatamente da discordância do seu enquadramento como atividade de construção civil, portanto aplicando coeficientes de presunção de forma inadequada, motivo pelo qual a mesma foi selecionada e incluída em programa de fiscalização**. (g.n)
>
> 8. Os motivos da desqualificação do enquadramento como atividade de construção civil está expresso na ementa da Solução de Consulta a seguir transcrita:
>
> [...]
>
> 9. Através explicação verbal dada pelo contador da empresa no sentido de justificar os percentuais de presunção aplicados na apuração de IRPJ e CSLL, nos afirmou que atividade da empresa equipara-se à de construção civil, tendo em vista que a mesma é realizada concomitantemente com as demais atividades de construção, assim que a estrutura da obra é liberada para instalação de dutos, tubos e demais instalações necessárias para o bom funcionamento do sistema de ar-condicionado central. Assevera que os tubos, dutos para condução do ar-refrigerado incorpora-se ao imóvel objeto da construção e dele não podendo ser retirado, sob pena destruição do respectivo imóvel. Face à argumentação supra, achei por bem intimar a empresa para apresentar um memorial descritivo das suas atividades e alguns contratos de prestação de serviços.

Original

> 10. Diante do exposto no item anterior, foi emitido o Termo de Intimação Fiscal nº 2 (ANEXO-07). A ciência deste Termo ocorreu em 21/07/2016, conforme AR (ANEXO-07A). A resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 2 ocorreu em 29/07/2016, conforme procolo assinado pela Secretaria do SEFIS/STS (ANEXO-07B). A empresa apresentou o memorial descritivo de suas atividades, anexou fotos para ilustrá-las, sendo que as fotos originais vieram coloridas e ao digitalizá-las ficou em preto e branco. **O motivo desta intimação foi o de colher elementos para uma possível consulta à COSIT no sentido de pacificar o entendimento se atividades da empresa em epígrafe pode ser classificada como de CONSTRUÇÃO CIVIL. Entretanto, desisti de formulá-la, haja visto que o assunto já se encontra devidamente pacificado no âmbito da Receita Federal do Brasil, conforme Soluções de Consultas e demais atos citados no item "8" do presente Relatório Fiscal. Isto posto, não há que acatar os percentuais de presunção de 8% e 12% aplicados pela fiscalizada para apurar a base de cálculo do IRPJ e CSLL, respectivamente.** Neste caso, haverá tributação adicional pela diferença de percentuais de presunção de 24% (32% - 8%) para o IRPJ e de 20% (32% - 12%) para CSLL. A diferença de base de cálculo apurada a ser submetida à tributação encontra-se no ANEXO-04 deste Relatório Fiscal. (g.n.)

Assim, há que se reconhecer que na tributação da atividade da recorrente de **instalação de sistemas de ar condicionado central como sendo obra de construção civil** deve ser aplicado o tratamento previsto no art. 2º, § 7º, inc. II e no art. 38 da IN RFB nº 1234/2012, de sorte que o percentual de presunção para fins de apuração do lucro presumido e cálculo do IRPJ devido, aplicável ao presente caso, é de 8%, previsto no art. 15, caput, da Lei 9.249/1995.

Ante ao exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial da contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado

Original