
DOS SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL COM EMPREGO DE MATERIAL E A TRIBUTAÇÃO PELO IMPOSTO DE RENDA

Ana Carolina Silva Barbosa
Sócia do Homero Costa Advogados

Diariamente nos deparamos com alterações casuísticas da legislação tributária. As inovações, restrições, alterações são promovidas como se a edição de uma nova norma pudesse resolver os conflitos existentes. Ao contrário, este movimento faz crescer o número de questionamentos judiciais, e como o Poder Judiciário não consegue atendê-los, a atividade econômica das empresas fica comprometida, assim como a segurança jurídica.

Exemplo disso é a inovação trazida pela Instrução Normativa nº. 1.234/2012, que veio definir, para fins de Imposto de Renda, o que é uma construção por empreitada com emprego de materiais. Esta simples definição tem o condão de alterar de 8% para 32% o percentual para cálculo do Imposto de Renda pelo Lucro Presumido das empresas de construção civil optantes pelo regime.

É uma diferença que pode comprometer a própria existência da empresa.

A Constituição Federal de 1988 previu a competência da União para tributar *a renda e os proventos de qualquer natureza* (art. 153, inciso III), estabelecendo ainda critérios para a sua instituição e cobrança, que devem seguir a generalidade, universalidade e progressividade (art. 153, §2º).

O Código Tributário Nacional também trouxe diretrizes para o Imposto sobre a Renda, *verbis*:

*"Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:
I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;
II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.
§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.
§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo."*

Renda, em conformidade com os dispositivos acima referidos, pode ser conceituada como acréscimo patrimonial, de forma que o Imposto não pode incidir sobre meros ingressos quando não representem riqueza nova.

Diante deste raciocínio, no caso das empresas, o Imposto de renda deve incidir sobre o lucro e não sobre receitas. Corroborando esta sistemática, temos o regime de apuração pelo Lucro Real, onde efetivamente é tributado o lucro das empresas.

Mas os contribuintes ainda têm duas outras formas de apurar o Imposto de Renda: o lucro presumido e o Simples Nacional.

Os regimes de apuração possuem regras e limites distintos, mas o que nos interessa no momento é o regime do lucro presumido, que reúne boa parte das empresas nacionais, e cuja opção só pode ser exercida pelas empresas cuja receita bruta, no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais).

Na apuração da renda pela sistemática do lucro presumido, após a formalização da opção, o fato gerador será apurado trimestralmente, em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro, por meio da aplicação de percentuais de presunção incidentes sobre a receita bruta.

Assim, o lucro presumido é calculado por meio de um percentual incidente sobre a receita bruta de cada atividade, auferida trimestralmente, com a possibilidade de dedução das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.

A tabela abaixo indica os percentuais aplicáveis de acordo com cada atividade, com reduções no caso de se verificar uma receita anual de até R\$120.000,00, destaca-se:

ATIVIDADES	Percentuais	Percentuais Reduzidos Receita Anual até R\$ 120.000,00*	
Comércio e indústria	8,0	Atividades que não podem se beneficiar da redução do percentual	
Serviços de transporte de cargas	8,0		
Sobre a receita bruta dos serviços hospitalares	8,0		
Sobre a receita bruta de construção por empreitada, quando houver emprego de materiais na modalidade total, fornecendo o empreiteiro todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra.	8,0		
Loteamento de terrenos, incorporação imobiliária e venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda	8,0		
Serviços de transporte de passageiros	16,0		
Revenda de combustíveis derivados de petróleo e álcool, inclusive gás	1,6		
Prestadoras de serviços relativos ao exercício de profissões legalmente regulamentada, inclusive escolas (S/C do antigo regime do DL 2.397)	32,0		
Intermediação de negócios, inclusive corretagem (seguros, imóveis, dentre outros) e as de representação comercial	32,0		16,0
Administração, locação ou cessão de bens imóveis, e móveis.	32,0		16,0

Construção por administração ou por empreitada unicamente de mão de obra	32,0	16,0
Prestação de serviços de gráfica, com ou sem fornecimento de material, em relação à receita bruta que não decorra de atividade comercial ou industrial	32,0	16,0
Prestação de serviços de suprimento de água tratada e coleta de esgoto e exploração de rodovia mediante cobrança de pedágio (Ato Declaratório COSIT nº 16/2000)	32,0	16,0
Diferencial entre o valor de venda e o valor de compra de veículos usados	32,0	16,0

*BASE DE CÁLCULO - CONSTRUÇÃO POR EMPREITADA - Na atividade de construção por empreitada, o percentual a ser aplicado sobre a receita bruta para determinação da base de cálculo do imposto de renda mensal será de 8% (oito por cento) **quando houver emprego de materiais, em qualquer quantidade**. No serviço de sinalização vertical, com tradição de material inerente à prestação do serviço de engenharia de tráfego, o percentual a ser aplicado para apuração do lucro presumido deverá ser o de 8%. Recurso voluntário provido em parte. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF - 1a. Seção - 1a. Turma da 4a. Câmara / ACÓRDÃO 1401-00161. em 29.01.2010. Publicado em: 14.03.2011. (sem grifos no original)*

Entretanto, a Instrução Normativa nº. 1.234/2012 trouxe no §7º do art. 2º, uma definição de construção com emprego de materiais, que reflete um entendimento bem restritivo por parte da Fiscalização.

Com o novo entendimento, considera-se "construção por empreitada com emprego de materiais, a contratação por empreitada de construção civil, na modalidade total, fornecendo o empreiteiro todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra."

Não é comum uma empresa de construção civil atuar no regime de empreitada global, fornecendo o empreiteiro todos os materiais indispensáveis à sua execução, sem subcontratar nenhum serviço especializado, como o de fundação, pintura e acabamento, etc.

Tal entendimento é bastante restritivo e inova a racionalidade da legislação, ofendendo o Princípio da Legalidade.

Esta restrição já está sendo aplicada pela Fiscalização, uma vez que no site da Receita Federal do Brasil já se encontra expressa a regra:

019. Qual a base de cálculo para as empresas que executam obras de construção civil e optam pelo lucro presumido?

O percentual a ser aplicado sobre a receita bruta para apuração da base de cálculo do lucro presumido na atividade de prestação de serviço de construção civil é de 32% (trinta e dois por cento) quando houver emprego unicamente de mão-de-obra, e de 8% (oito por cento) quando se tratar de contratação por empreitada de construção civil, na modalidade total, fornecendo o empreiteiro todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra.¹

Diante do exposto, as empresas de construção civil que não atuam sempre na modalidade de empreitada total, fornecendo todos os materiais necessários para a obra, devem se atentar ao percentual a ser utilizado para cálculo do Imposto de Renda na modalidade do lucro presumido, sob pena de terem problemas com a fiscalização.

Entendemos que a restrição trazida pela Instrução Normativa nº. 1234/2012 inova a legislação e possui fundamentos relevantes para ser questionada pelos contribuintes.

¹http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/perguntao/dipj2013/capitulo_xiii_irpjlucripresumido_2013.pdf

Consulta realizada em 26 de março de 2015.