



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15956.720033/2012-08
RESOLUÇÃO	3101-000.857 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	31 de julho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BRASMIIL MONTAGENS E INSTALACOES INDUSTRIAIS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do Recurso Voluntário em diligência à Unidade de Origem, nos termos do voto do relator.

Assinado Digitalmente

Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues – Relator

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Renan Gomes Rego, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Ramon Silva Cunha, Luciana Ferreira Braga, Eduardo Gargiulo Ornelas Santiago, Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem narrar os fatos ocorridos, adoto o relatório contido na decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife (PE):

Crédito tributário contestado

1. *Contra o contribuinte acima identificado foi lavrado o Auto de Infração (fls. 501/517) através do qual foi constituído crédito tributário referente ao PIS e à COFINS, relativamente a fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2009, conforme demonstrativo abaixo:*

SUJEITO PASSIVO	
CNPJ	
00.015.671/0001-26	
Nome Empresarial	
BRASMIL MONTAGENS E INSTALACOES INDUSTRIAIS LTDA	
CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL	
Contribuição	616.818,29
Juros	209.670,81
Multa	462.613,73
Valor do Crédito Apurado	1.289.102,83
CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP	
Contribuição	134.095,89
Juros	45.581,09
Multa	100.571,94
Valor do Crédito Apurado	280.248,92

Procedimentos da Fiscalização

2. *De acordo com o Relatório da Ação Fiscal (fls. 1.265/1.271), a ação fiscal foi determinada através do Mandado de Procedimento Fiscal – Fiscalização (MPF-F) nº 08.1.09.00-2011-01472-2 e executada no período de 01/12/2011 a 20/12/2012. O objetivo da fiscalização foi a verificação do cumprimento das obrigações tributárias referentes ao IRPJ, à CSLL, ao PIS e à COFINS do ano-calendário 2009.*

3. *O processo ora em julgamento constitui auto de infração relativo ao PIS e à COFINS. O procedimento foi iniciado por meio do Termo de Início do Procedimento Fiscal (fls. 002/003), lavrado em 01/12/2011, através do qual a empresa tomou conhecimento da ação fiscal e ficou intimada a apresentar a documentação nele relacionada.*

4. *Segundo a Autoridade, foram os seguintes fatos e infrações apuradas:*

a. Em função da inclusão da auditoria das contribuições do PIS/PASEP e da COFINS no procedimento fiscal, em 01/03/2012 foi lavrado e dada ciência do TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL (fls. 038/039) em que a contribuinte foi intimada a apresentar os seguintes elementos:

- 1) Apresentar planilhas de cálculos do Pis/Pasep incidência não cumulativa e COFINS incidência não cumulativa discriminando todas as receitas bem assim todos os créditos a descontar.
- 2) Declaração contendo os números dos processos administrativos e judiciais, em andamento ou já transitados em julgado, nos quais a CONTRIBUINTE seja parte interessada, que visem questionar quaisquer aspectos referentes às contribuições acima referidas no período supracitado. A referida declaração deverá conter, ainda, o estágio atual de tramitação de cada processo indicado. Caso não haja qualquer processo deste tipo, esta informação deverá constar da declaração.
- 3) Deixar a disposição da fiscalização todos os documentos que comprovam as RECEITAS e as DESPESAS (Geradoras de Créditos) discriminadas nas PLANILHAS DE CÁLCULO DA COFINS NÃO CUMULATIVA e do PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO.

b. Da análise da DIPJ 2010, ano calendário 2009 (fls. 042/101), entregue em 30/06/2010 (ND 1018239), a Autoridade Fiscal verificou que a empresa entregou a

declaração tendo como forma de tributação o Lucro Real Trimestral, com todos os valores zerados, exceto os valores da Ficha 54 (Discriminação da Receita de Vendas dos Estabelecimentos por Atividade Econômica) e da Ficha 57 (Demonstrativo do Imposto de Renda, CSLL e Contribuição Previdenciária Retidos na Fonte); assim, não foi apurado lucro ou prejuízo do IRPJ nem da CSLL. O mesmo ocorreu com as DCTFs enviadas pela contribuinte (fls. 040/041) em que constam zerados, no primeiro e no segundo semestre de 2009, os débitos apurados do IRPJ, CSLL, PIS/PASEP e COFINS. Foi também verificado que não houve nenhum pagamento, no mencionado período, de nenhum dos mencionados tributos e contribuições;

c. Da análise dos Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais — DACON (Período de janeiro a dezembro de 2009 — fls. 116/187) enviadas pela contribuinte à RFB, verifica-se que foi utilizado o regime cumulativo de Apuração de PIS/Pasep e Cofins, no entanto, como a empresa não fez a opção pelo Lucro Presumido na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica — DIPJ 2010 em que foi utilizada a forma de tributação pelo Lucro Real Trimestral e considerando a legislação vigente, a apuração do PIS/Pasep e da Cofins deverá ser pelo regime da não-cumulatividade;

d. a opção pelo Lucro Presumido somente se materializa pelo pagamento da primeira cota, ou cota única, referente ao primeiro período de apuração(trimestre) de cada ano calendário, conforme art. 35 e parágrafos da Instrução Normativa SRF nº93/97 c/c com art. 516 § 4º do RIR/99, e art. 26 § 1º da Lei 9.430, de 27/12/96, ou ainda com a entrega espontânea da DCTF, com as informações sobre débito e crédito, ou a DIPJ devidamente preenchida à época;

e. Analisando a natureza dos serviços/produtos apresentados nas notas fiscais emitidas pela empresa (anexadas por amostragem), verifica-se claramente que não são decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil - portanto, segundo a legislação vigente, a contribuinte, por não ter optado pelo Lucro Presumido e não se enquadrar no item XX do Art. 10 da Lei 10.833/2003, ficou obrigada à apuração do PIS/PASEP e da COFINS pela sistemática da não-cumulatividade, tendo sido foi lavrado e dada ciência do Termo de Intimação Fiscal (fls. 038/039) em que a contribuinte foi intimada a apresentar, entre outros, as planilhas de cálculos do PIS/PASEP incidência não cumulativa e COFINS incidência não cumulativa discriminando todas as receitas bem assim todos os créditos a descontar;

f. De acordo com as notas fiscais de serviços emitidas pela empresa verifica-se que praticamente a totalidade do faturamento refere-se a serviços relacionados com o Contrato Social da Empresa, ou seja, Serviços de Isolamentos Térmicos, Montagens Industriais; Equipamentos Industriais e Fabricação de Obras de Caldeiraria Pesada.

g. Desconsiderou-se, então, a planilha de cálculo apresentada pela sistemática da cumulatividade e realizaram-se os cálculos das contribuições a partir da planilha apresentada pela sistemática da não-cumulatividade - conforme essa planilha(fl. 270/271) e o Demonstrativo das Contas Contábeis consideradas credoras do PIS/PASEP e da COFINS (fl. 218) verifica-se que a contribuinte informou que todas contas que geraram créditos para os cálculos das contribuições são relacionadas a obras de construção civil. Tendo em vista que pelas análises das notas fiscais emitidas pela empresa (fls. 188/214) verifica-se claramente que não são relativas a

obras de construção civil, em 10/04/2012 a empresa foi intimada(fl. 215/216) a apresentar todos os contratos de serviços de "construção civil" contratados pela empresa no período de jan a dez de 2009 – tais contratos não foram apresentados;

h. Dos créditos apurados e descontados pela contribuinte, os seguintes foram glosados, por falta de previsão legal: Prestação De Serviço Pessoa Jurídica(pagamentos relativos a serviços administrativos, serviços médicos, serviços de lavanderia de uniformes, lavagem de carros, aquisição de material de escritório, aquisição de ferramentas, bem assim de outros serviços/produtos não considerados insumos de acordo com a legislação); Depreciação (glosas relativas a depreciação de veículos e de hardwares uma vez que tanto os veículos como hardwares não são utilizados diretamente nas obras realizadas pela empresa, ou seja, são utilizados no transporte de funcionários bem assim na parte administrativa da empresa), Equipamentos Segurança, Higiene Do Trabalho; Despesas Com Veículos, Combustíveis e Lubrificantes,; Alimentação(refeições de funcionários); Material De Uso E Consumo(glosas de aquisições de produtos que não podem ser considerados "insumos", de acordo com a legislação vigente), Viagens e Estádias, Frete e Carretos, Conservação De Máquinas E Equipamentos "Peças E Acessórios - Obra"; Arrendamento Mercantil.

i. Considerando essas glosas, e partindo da planilha apresentada pela fiscalizada(DEMONSTRATIVO PIS COFINS – APURAÇÃO LUCRO REAL - Fl. 270), foram elaboradas planilhas explicativas da apuração do PIS e da COFINS não-cumulativos(fls. 300/490, 491/492), que basearam o presente lançamento fiscal, visto que a contribuinte não declarou na DCTF, período de jan/2009 a dez/2009(Fls. 40/41), nenhum valor corresponde ao PIS/PASEP nem à COFINS.

Impugnação

5. Preliminarmente, alega a impugnante (fls 548/582) que a Autoridade Fiscal não cumpriu com algumas exigências estabelecidas em lei, acarretando em nulidade do auto de infração. Além disso, diversos princípios que regem a cobrança de tributos pelo Estado - razoabilidade, proporcionalidade, boa-fé, eficiência, verdade material, ampla defesa e contraditório - não foram respeitados pela Fiscalização;

6. No mérito, a impugnante alega que:

a. Não compõem a base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS na modalidade não-cumulativa, ainda que auferidas por pessoa jurídica tributada pelo lucro real, devendo ser computadas na base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS normal ou do regime próprio a que se sujeitam as receitas correntes da execução por administração, empreitada ou sub-empreitada de obras de construção civil, até 31 de dezembro de 2015 – o Fundamento Legal: Redação dada pela Lei nº 11.434, de 2006, e posteriormente tendo sua ultima alteração pela lei Lei 12.375, de 30 de dezembro de 2010, que em seu artigo 80 prorrogou até 31 de dezembro de 2015;

b. Tomando por base as Notas Fiscais do ano de 2009, é possível concluir que todos os Serviços foram prestados por Empreitada e enquadrados na Construção Civil, e os serviços foram prestados no local da contratante com aplicação de material e que o PIS/COFINS devem ser apurados de forma cumulativa, pois o então vigente regime tributário de cobrança cumulativa do PIS e Cofins para a construção civil,

que terminaria em 31 de dezembro de 2010, fora estendido até 31 de dezembro de 2015(artigo 8º da Lei 12.375, de 30 de dezembro de 2010);

c. Empreitada se conceitua como a execução, contratualmente estabelecida, de tarefa, de obra ou de serviço, por preço ajustado, com ou sem fornecimento de material ou uso de equipamentos, que podem ou não ser utilizados, realizada nas dependências da empresa contratante, nas de terceiros ou nas da empresa contratada, tendo como objeto um resultado pretendido - Para saber se um serviço está sendo prestado mediante empreitada, o referido serviço não pode ser contínuo, não pode ser serviço de necessidade permanente da empresa - Por exemplo, uma obra, por mais que dure, não constitui necessidade permanente da empresa, pois ela tem prazo para iniciar e terminar, não tendo a característica de continuidade;

d. Construção Civil são os serviços que envolvem a construção, a demolição, a reforma ou o acréscimo de edificações ou de qualquer benfeitoria agregada ao solo ou ao subsolo ou obras complementares que se integrem a esse conjunto, tais como a reparação de jardins ou passeios, a colocação de grades ou de instrumentos de recreação, de urbanização ou de sinalização de rodovias ou de vias públicas;

e. os Fundamentos Legais são o Art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, e arts. 140 a 177 da Instrução Normativa INSS nº 03/2005(nesse ponto, colaciona as Soluções de Consulta 001/2006, da SRRF/3a RF;

f. A Coordenação Geral do Sistema de Tributação da Receita Federal - COSIT, publicou os Atos Declaratórios Normativos números 29 e 30 manifestando entendimento sobre a vedação ao enquadramento no SIMPLES das pessoas jurídicas que exerçam atividades auxiliares e complementares da construção de imóveis e atividade de educação – assim, não poderão optar pelo SIMPLES as pessoas jurídicas que exerçam atividade de construção de imóveis, abrangendo as obras e serviços auxiliares e complementares da construção civil, tais como: a construção, demolição, reforma e ampliação de edificações; sondagens, fundações e escavações; construção de estradas e logradouros públicos; construção de pontes, viadutos e monumentos; terraplenagem e pavimentação; pintura, carpintaria, instalações elétricas e hidráulicas, aplicação de tacos e azulejos, colocação de vidros e esquadrias; e quaisquer outras benfeitorias agregadas ao solo ou subsolo;

g. O Isolamento Térmico seria como rebocar uma parede em uma estrutura de alvenaria, considerando-se uma caldeira como uma estrutura do solo, sendo que os trabalhos de esquadrias e Isolamentos Térmicos, concretos e tijolos são feitos nesta estrutura - ao invés de usar-se alvenaria, são utilizadas estruturas metálicas.

7. Por fim, conclui a impugnante que não compõem a base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS na modalidade não-cumulativa, ainda que auferidas por pessoa jurídica tributada pelo lucro real, devendo ser computadas na base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS normal ou do regime próprio a que se sujeitam as receitas correntes da execução por administração, empreitada ou sub-empreitada de obras de construção civil, até 31 de dezembro de 2015.

8. É o Relatório.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife (PE), por meio do Acórdão nº 11-66.050, de 20 de dezembro de 2019, decidiu, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido, conforme entendimento resumido na seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

REGIME DE APURAÇÃO. NÃO-CUMULATIVIDADE. CONSTRUÇÃO CIVIL.

Estão excluídas da sistemática não-cumulativa de apuração somente as receitas comprovadas e preponderantemente decorrentes de administração por empreitada ou sub-empreitada de obras de construção civil.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

REGIME DE APURAÇÃO. NÃO-CUMULATIVIDADE. CONSTRUÇÃO CIVIL.

Estão excluídas da sistemática não-cumulativa de apuração somente as receitas comprovadas e preponderantemente decorrentes de administração por empreitada ou sub-empreitada de obras de construção civil.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A recorrente CERAN - Companhia Energética Rio das Antas interpôs Recurso Voluntário, reiterando os argumentos expostos na impugnação e pleiteando, em breve síntese, o seguinte:

Por todo exposto, é de rigor o provimento do presente Recurso Voluntário, reformando-se o v. acórdão recorrido, com imediata manutenção do Auto de Infração ora combatido a fim de que, altere a forma de tributação do PIS e COFINS para o método CUMULATIVO, alterando os valores do auto de infração para cofins R\$77.966,94 (setente e sete mil, novecentos e sessenta e seis reais e noventa e quatro centavos) e pis para R\$16.893,31 (dezesseis mil, novecentos e noventa e três reais e trinta e um centavos), conforme demonstrativo folha 565.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues**, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e cumpre com os requisitos formais de admissibilidade, devendo, por conseguinte, ser conhecido.

1 DAS RECEITAS DECORRENTES DA EXECUÇÃO POR EMPREITADA DE OBRAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL E DO REGIME DE TRIBUTAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E DA COFINS

As Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 instituíram o regime não-cumulativo para as contribuições ao PIS e da COFINS. Por sua vez, estabeleceram também as pessoas jurídicas e/ou receitas que permanecem sujeitas ao regime cumulativo, nos termos do artigo 10 da Lei nº 10.833/03, entre as quais se incluem as receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, *ex vi*:

Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:

[...]

XX - as receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil;

Após verificar, com base nas notas fiscais apresentadas, que praticamente a totalidade do faturamento da recorrente se refere a serviços relacionados com o seu contrato social, ou seja, Serviços de Isolamento Térmico, Montagem Industrial; Equipamentos Industriais e Fabricação de Obras de Caldeiraria Pesada, a fiscalização manifestou o entendimento de que tais receitas não são decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, razão pela qual estariam sujeitas ao regime não-cumulativo das contribuições ao PIS e da COFINS.

Diante disto, efetuou o lançamento de tais contribuições, considerando ainda as deduções permitidas em lei para o regime não-cumulativo, as quais não foram contestadas pela recorrente.

Ao apreciar a impugnação, assim se manifestou o v. acórdão recorrido:

[...] embora a contribuinte alegue tratar-se de empresa que aufera receitas decorrentes da execução de obras da construção civil, seu contrato social e as notas fiscais emitidas não corroboram tal afirmação: a 3ª Alteração do Contrato Social (Fls.256/269), registra que "A Sociedade amplia suas atividades para "Comércio de Produtos Siderúrgicos e Metalúrgicos (somente para consumidor final); Serviços de Isolamentos Térmicos, Jateamento e Pintura e Montagens Industriais; Locação de Máquinas e Equipamentos Industriais e Fabricação de Obras de Caldeiraria Pesadas" – já o exame das notas fiscais indicam o fornecimento de mão de obra para determinados serviços especializados, relacionados com o Contrato Social da Empresa: Serviços de Isolamentos Térmicos, Montagens Industriais; Equipamentos Industriais e Fabricação de Obras de Caldeiraria Pesada;

18. Assim, é de se concordar com a Autoridade Fiscal quando esta considera que as atividades da empresa não se enquadram como construção civil: além disso, regulamente intimada, não apresentou nenhum contrato de serviços relativos à

“construção civil” contratados pela empresa no período de janeiro a dezembro de 2009;

[...]

20. Assim, sem haver comprovação da natureza jurídica do serviço prestado, não é possível concordar com a alegação da impugnante de que suas receitas devem ser levadas à tributação do PIS e da COFINS pelo regime cumulativo, estando correto o procedimento da Autoridade Fiscal de apurar tais contribuições de acordo com o regime não-cumulativo - Ressalte-se que a requerente não apresentou impugnação às glosas dos créditos efetuados pela Autoridade Fiscal no procedimento de apuração.

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente contesta a conclusão adotada, sustentando que, tomando por base as notas fiscais do ano de 2009, podemos concluir que todos os serviços foram prestados por empreitada e enquadrados na construção civil, bem como, foram prestados no local da contratante, com aplicação de material, de modo que as contribuições ao PIS e da COFINS devem ser apuradas pelo regime cumulativo.

Para corroborar o alegado, apresenta os seguintes argumentos de fato e de direito:

16. Os serviços prestados pela Recorrente é [sic] de Empreitada, que se conceitua como a execução, contratualmente estabelecida, de tarefa, de obra ou de serviço, por preço ajustado, com ou sem fornecimento de material ou uso de equipamentos, que podem ou não ser utilizados, realizada nas dependências da empresa contratante, nas de terceiros ou nas da empresa contratada, tendo como objeto um resultado pretendido. Para saber se um serviço está sendo prestado mediante empreitada, o referido serviço não pode ser contínuo, não pode ser serviço de necessidade permanente da empresa. Por exemplo, uma obra, por mais que dure, não constitui necessidade permanente da empresa, pois ela tem prazo para iniciar e terminar, não tendo a característica de continuidade.

17. Além disso os serviços prestados pela Recorrente também são de Construção Civil, porque os serviços que envolvem a construção, a demolição/ a reforma ou o acréscimo de edificações ou de qualquer benfeitoria agregada ao solo ou ao subsolo ou obras complementares que se integrem a esse conjunto, tais como a reparação de jardins ou passeios, a colocação de grades ou de instrumentos de recreação, de urbanização ou de sinalização de rodovias ou de vias públicas. Fundamentos Legais: Art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, e arts. 140 a 177 da Instrução Normativa INSS nº 03/2005. Vide fotos abaixo:

Montagem Tubulações Isolamento Refratário - Caldeira CBC - Obra Osa - Itapeva - SP



BRASMIL



[...]

19. Neste caso conforme podemos analisar uma caldeira ela parte da estrutura do solo e os trabalhos de esquadrias e Isolamentos Térmicos, concretos e tijolos são feitos nesta estrutura, ao invés de usar alvenaria é usado Estrutura Metálica. Para melhor entendimento pode se dizer que o Isolamento Térmico seria como rebocar uma parede em uma estrutura de alvenaria.

Assim, a controvérsia objeto das autuações ora em debate se resume à definição do regime de tributação das contribuições ao PIS e da COFINS aplicável às receitas auferidas pela recorrente no período objeto de fiscalização, mais especificamente, às receitas decorrentes de Serviços de Isolamento Térmico, Montagem Industrial; Equipamentos Industriais e Fabricação de Obras de Caldeiraria Pesada.

É o que passamos a apreciar.

Inicialmente, cumpre destacar que a Receita Federal tem emitido diversos posicionamentos a respeito do alcance do conceito de “obras de construção civil” e dos requisitos para enquadramento no disposto no artigo 10, inciso XX, da Lei nº 10.833/03, merecendo especial referência a atual Solução de Consulta Cosit nº 43, de 27 de maio de 2020, cuja ementa segue transcrita abaixo:

OBRAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. REGIME DE APURAÇÃO. APLICAÇÃO.

A expressão "obras de construção civil", para fins de aplicação do inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, compreende os trabalhos de engenharia que, mediante construção, reforma, recuperação, ampliação, reparação e outros procedimentos similares, transformam o espaço no qual são aplicados.

Os serviços de construção civil submetem-se ao regime de apuração não cumulativa da Cofins, porém, quando aplicadas em obra de construção civil e vinculados ao mesmo contrato de administração, empreitada ou subempreitada dessa última, suas receitas estão abrangidas pelo inciso XX do art. 10 c/c o inciso V do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, devendo submetê-las ao regime de apuração cumulativa.

A vinculação de serviço de construção civil a contrato de administração, empreitada ou subempreitada de obra de construção civil estará comprovada quando nesse contrato estiver estipulado que a pessoa jurídica contratada é responsável pela execução e entrega, por meios próprios ou de terceiros, de tal prestação de serviço.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 10, XX; Lei nº 9.718, de 1998; Lei Complementar nº 116, de 2003; Lei nº 5.194, de 1966.

Por pertinente, reproduzo também o conteúdo da r. Solução de Consulta que bem analisa os principais pontos a serem esclarecidos a fim de comprovar a subsunção ou não das receitas ao regime cumulativo das contribuições ao PIS e da COFINS:

9. A Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, estabeleceu o regime de apuração não cumulativa para a Cofins, sendo que algumas de suas disposições aplicam-se também à Contribuição para o PIS/Pasep. O mesmo diploma normativo também excepcionou algumas atividades e algumas pessoas jurídicas do referido regime, dentre as quais se destaca o presente objeto de discussão:

[...]

10. Depreende-se do fragmento acima transcrito que as receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada de obras de construção civil não se submetem ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, permanecendo sob a égide do regime anterior à instituição da Lei nº 10.833, de 2003, qual seja o regime de apuração cumulativa desses tributos, sendo este regido principalmente pela Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998.

11. Apesar de o comando acima estatuído ser bastante claro e específico, há dúvidas quanto à abrangência do termo "obras de construção civil", posto que a legislação referente às duas exações não estabelece uma definição para o termo.

12. Para encontrarmos o seu devido alcance, preliminarmente ressalta-se que não há um conceito unânime na literatura em relação à definição de "Construção Civil". Porém, diversos trabalhos na área convergem no sentido de que o termo é

abrangente a todas as atividades relacionadas a obras de engenharia, como exemplificativamente transcreve-se abaixo:

“Entendemos por construção civil a ciência que estuda as disposições e métodos seguidos na realização de uma obra sólida, útil e econômica;” (Azeredo, Hélio Alves de; O edifício e sua cobertura. Edgard Blucher, 1977).

“Quando se utiliza o termo setor da construção civil, faz-se menção a uma cadeia produtiva que não envolve tão somente os canteiros de obras, mas todo o conjunto que viabiliza sua realização. Esse conjunto encontra-se em pleno crescimento (...)” (REGINO, Gabriel; Como qualificar a mão de obra na Construção Civil. PINI, 2010).

“A Construção Civil, segundo definição já consagrada pelos tratadistas, é a ciência que estuda as disposições e métodos seguidos na realização de uma obra arquitetônica sólida, útil e econômica.” (CARDÃO, Celso. Técnica da construção. VIII ed. Vol. 1. Belo Horizonte: Edições Engenharia e Arquitetura, 1988, p. 9).

“A área de Construção Civil abrange todas as atividades de produção de obras. Estão incluídas nesta área as atividades referentes às funções planejamento e projeto, execução e manutenção e restauração de obras em diferentes segmentos, tais como edifícios, estradas, portos, aeroportos, canais de navegação, túneis, instalações prediais, obras de saneamento, de fundações e de terra em geral, estando excluídas as atividades relacionadas às operações, tais como a operação e o gerenciamento de sistemas de transportes, a operação de estações de tratamento de água, de barragens, etc.” (Ministério da Educação. Educação profissional. Área profissional: construção civil, 2000).

“A expressão “construção civil” originou-se em uma época em que só existiam duas classificações para a Engenharia: a Civil e Militar. As construções que não eram feitas por engenheiros (militares), tais como fortes e quartéis, eram chamadas de construções civis, feitas por engenheiros civis. Naquela época, a Engenharia Civil englobava todas as áreas da engenharia, porém, com o tempo, dada a necessidade de especialização, decorrente do crescente acúmulo de conhecimento e desenvolvimento tecnológico, ela foi dividindo-se, dando origem às engenharias civil, elétrica, mecânica, química, naval, entre outras. O engenheiro civil, aos poucos, foi deixando de ser politécnico, para tornar-se técnico especialista em determinada área. Foram surgindo assim as categorias de: engenheiro eletricitista, engenheiro mecânico, engenheiro químico, entre outras, o que, consequentemente, reduziu a competência do engenheiro civil. A expressão “construção civil”, todavia, não teve o mesmo desdobramento, permanecendo com o mesmo nome até hoje, embora, em razão do desenvolvimento tecnológico, tenha alcançando maior campo de ação. Ela continuou com sua denominação tradicional, apesar do desdobramento da engenharia civil em outras engenharias, cujos respectivos profissionais nela também atuam. Isso significa dizer que obras de construção civil são obras relacionadas com qualquer ramo especializado da engenharia, seja ela civil, mecânica, elétrica, eletrônica, industrial, etc. Na construção civil estão reunidas todas as atividades da engenharia.” (MORAES, Bernardo Ribeiro de. Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços, 1978).

13. Os Órgãos Técnicos também deixam claro a vasta aplicação da Construção Civil. A exemplo disso, o Conselho Federal de Engenharia e Agronomia (CONFEA),

entidade que tem dentre suas atribuições “examinar e decidir em última instância os assuntos relativos no exercício das profissões de engenharia, arquitetura e agronomia” (art. 27, “c”, da Lei nº 5.194, de 24 de dezembro de 1966), emitiu o Parecer CONFEA nº 011/88-CAT-SPCJ, em resposta à solicitação de entidade pública que indagou a respeito do conceito de Construção Civil, afirmando que “a definição pura e simples do conceito de Construção Civil é realmente muito genérico”. Em seguida, analisou a petição da então consulente com base no contexto da questão remetida a ele, qual seja a incidência ou não do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

14. Portanto, pode-se concluir que o termo “Construção Civil” possui natureza genérica e, a princípio, abrange todas as obras de engenharia. A partir desse ponto, faz-se necessário adentrar no entendimento do que seria “obras de construção civil” ou, similarmente, “obras de engenharia” para definirmos o alcance do termo na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

DO CONCEITO DE OBRAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL OU OBRAS DE ENGENHARIA

15. Encontramos no ordenamento jurídico brasileiro alguns diplomas normativos que tentaram definir o termo. Podemos citar o Decreto Federal nº 3.048, de 6 de maio de 1999, que veio regulamentar as disposições relativas à previdência social determinadas pelas leis que regulam o tema. Tal regulamento dispôs (atualmente, o dispositivo encontra-se revogado):

Decreto nº 3.048, de 1999

Art. 257.

(...)

§ 13. Entende-se como **obra de construção civil** a construção, demolição, reforma ou ampliação de edificação ou outra benfeitoria agregada ao solo ou ao subsolo.

[grifos ao original]

16. A Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, que regulamenta as contribuições sociais destinadas à Previdência Social, trouxe à baila o seguinte:

Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009

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, tais como os discriminados no Anexo VII;

17. Já a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que trata do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), menciona “obras de construção civil” em seu anexo único:

Lei Complementar nº 116, de 2003

Anexo Único - Lista de Serviços – Item 7.02

7 – Serviços relativos a engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres.

(...)

7.02 – **Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil**, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos;

[grifos ao original]

18. A Resolução CONCLA nº 1, de 17 de julho de 2014, com o objetivo de padronizar as atividades econômicas em âmbito nacional, em observância às diretrizes do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), publicou a versão 2.2 para o Cadastro Nacional de Atividades Econômicas (CNAE). A Seção ‘F’ do Cadastro foi destinada ao ramo econômico em pauta, a qual fora intitulada de ‘Construção’ e dividido em três divisões, a seguir:

Seção F – CONSTRUÇÃO

41 - CONSTRUÇÃO DE EDIFÍCIOS;

41.1 Incorporação de empreendimentos imobiliários;

41.2 Construção de edifícios.

- 42 - OBRAS DE INFRA-ESTRUTURA;

42.1 Construção de rodovias, ferrovias, obras urbanas e obras-de-arteespeciais;

42.2 Obras de infra-estrutura para energia elétrica, telecomunicações, água, esgoto e transporte por dutos; e 42.9 Construção de outras obras de infra-estrutura. e

- 43 - SERVIÇOS ESPECIALIZADOS PARA CONSTRUÇÃO;

43.1 Demolição e preparação do terreno;

43.2 Instalações elétricas, hidráulicas e outras instalações em construções;

43.3 Obras de acabamento;

43.9 Outros serviços especializados para construção.

19. Encontram-se também alguns conceitos na literatura que estuda a área técnica, como exemplificativamente citamos:

“Entendemos (...) por obra todos os trabalhos de engenharia de que resulte criação, modificação ou reparação, mediante construção, ou que tenham como resultado

qualquer transformação do meio ambiente natural;”(Azeredo, Hélio Alves de; O edifício e sua cobertura. Edgard Blucher, 1977).

“Obra: realização de trabalho em imóvel, desde seu início até sua conclusão, cujo resultado implique na alteração de seu estado físico anterior.”(HIRSCHFELD, Henrique. Código de Obras e Edificações. Atlas, 1993, p. 24).

“Obra: edificação em processo de construção.” (PEIXOTO, Celestino João Ramos et al. Construção civil: glossário de termos técnicos. GICEA, ____).

20. Quanto aos órgãos técnicos, o CONFEA, no já citado Parecer CONFEA nº 011/88-CAT-SPCJ, elucida que “as obras de construção civil de conceito tão genérico, para efeitos da legislação fiscal do ISS devem ser conceituados segundo o item 34 da Instrução Normativa nº 10 do IBGE acima enunciado.”

21. A Instrução Normativa IBGE mencionada no supracitado parecer CONFEA previa o seguinte em seu item 34:

Instrução Normativa IBGE nº 10, de 13 de dezembro de 1985

“34 – CONSTRUÇÃO CIVIL

34.10 – Nivelamento, terraplanagem e preparação de terrenos.

34.20 – Escavações, fundações, estaqueamento e outras obras de infraestrutura.

34.30 – Estruturas metálicas, montagens, instalações industriais, tanques, etc.

34.40 – Construção, reforma, ampliação, reparação e demolição de edifícios.

34.50 – Construção, reparação e conservação de rodovias, ferrovias, vias urbanas, pontes, viadutos, túneis, galerias, metropolitanos, etc.

34.60 – Obras hidráulicas, construção de barragens, usinas, portos, atracadouros, etc.

34.70 – Construção de galerias e condutor de água, esgotos e perfuração de poços.

34.80 – Instalações elétricas e de linhas e fontes de transmissão, inclusive telefones.

34.90 – Construção Civil em geral.”

22. De outra banda, o Internacional Organization for Standardization (ISO), ou Organização Internacional para Padronização, que é uma entidade internacional de padronização e normatização e que tem como objetivo principal aprovar normas técnicas internacionais em todos os campos técnicos, possui a ISO 6707 -1 que trata de Buildings and civil engineering works (Edifícios e obras de engenharia civil). Tal normativo traz o conceito para obras de construção civil em seu item 3.1.1.3:

ISO 6707-1

Buildings and civil engineering works – Vocabulary

Part 1: General terms

Construcion works Construction,US

Everything that is constructed or results from construction operations

23. Em um bom português, podemos definir que a ISO 6707-1 define obras de construção civil como “tudo que é construído ou resulta de operações de construção”.

24. Por sua vez, o Instituto Brasileiro de Auditoria de Obras Públicas (IBRAOP), sociedade civil de direito privado que atua por meio do debate de questões relacionadas à auditoria de obras públicas, por meio da OT-IBR nº 002, de 2009, definiu obra de engenharia do seguinte modo:

OIT – IBR nº 002, de 2009

3. DEFINIÇÃO DE OBRA

Obra de engenharia é a ação de construir, reformar, fabricar, recuperar ou ampliar um bem, na qual seja necessária a utilização de conhecimentos técnicos específicos envolvendo a participação de profissionais habilitados conforme o disposto na Lei Federal nº 5.194/66.

25. O Manual de Obras e Serviços de Engenharia elaborado pela Advocacia-Geral da União também, numa tentativa de dar luz ao conceito de obra de engenharia para fins da Lei nº 8.666, de 1993, afirmou o seguinte:

Obras e serviços de engenharia

Embora o conceito de obra não tenha contornos bem definidos no direito e seja definido por lei de forma exemplificativa (art. 6º, I), pode-se dizer que obra é toda e qualquer criação material nova ou incorporação de coisa nova à estrutura já existente. A ideia de novidade deve dirigir o conteúdo do conceito, a fim de adaptar-se à exemplificação legal de que obra é toda construção, reforma, fabricação, recuperação ou ampliação, realizada por execução direta ou indireta. (AGU, 2014, p.8).

26. Pode-se ainda citar a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça que no voto do Ministro Hélio Mosimann referente ao Recurso Especial nº 11.251-0-MG, de 31 de agosto de 1994, tangenciou o tema e relacionou o termo “obra de construção civil” restritivamente a serviços que envolvam a construção, e não a conservação e limpeza (manutenção):

VOTO

(...)

Quanto à violação (...):

“o acórdão hostilizado (fls. 227/230) acabou por concluir que o serviço de limpeza prestado pela ora recorrente estaria enquadrado na classe das medidas de higienização e limpeza sendo, por via oblíqua, tributável.

Não merece reparos a v. decisão recorrida.

Com efeitos, os serviços de limpeza urbana não podem ser confundidos com obras de construção civil. Estas são isentas do ISS, por força do disposto no Decreto-lei nº 406/68 (cf. RESP nº 6.700/ES; Rel. Min. VICENTE CERNICCHIARO, DJ de 1º-04-91, P. 3.421) enquanto aqueles são tributáveis, posto que enquadrados na classe das medidas de higienização e limpeza.

Merece destaque parte do voto da lavra do eminente Des. LINCOLN ROCHA, em fls. 228, que sintetiza e elucida a quaestio. Diz ele:

(...) não se nega que a abertura e urbanização de vias públicas sejam obras de construção. Todavia, a isenção do art. 11 do DL 406/68 só abrange a execução da obra e, conseqüentemente, os respectivos serviços auxiliares ou complementares referentes a ela (a execução), ou melhor, aqueles serviços complementares ou auxiliares contemporâneos à sua execução. No entanto, concluída a abertura e urbanização da via pública, os serviços posteriores de limpeza, para a sua conservação, já não podem mais ser consideradas auxiliares ou complementares, pois não se referem à sua construção” (Grifei) [destaques ao original]

27. Do cotejo da doutrina, legislação e pareceres técnicos, pode-se concluir que:

- a) A doutrina, de forma geral, se utiliza de um conceito abrangente de “obra de construção civil”, que poderia ser conceituada como todo trabalho de engenharia que, mediante construção, reforma, ampliação ou outros procedimentos similares, resulte em transformação do espaço no qual é aplicado;
- b) As legislações conceituam “obra de construção civil” de acordo com suas finalidades, não abrangendo todas as “obras” que estariam abarcadas em um conceito comum; e
- c) Os órgãos técnicos seguem o conceito geral da doutrina sobre “obra de construção civil”, de forma que estas abarcam os trabalhos de engenharia e construção civil em geral que, através de construção, reforma, recuperação, ampliação, demolição e outros procedimentos similares, transformam o espaço no qual são aplicados. A jurisprudência do STJ já sinalizou nesse sentido, conforme acima apontado.

28. Tendo em vista que o inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003 (c/c o inciso II do seu art. 15) não teve como condão direcionar a não aplicação do regime não cumulativo a determinadas espécies de obras de construção civil (tanto que não adotou uma definição específica para o termo), mas sim a obras de construção civil em seu sentido comum, pode-se afirmar que estão abarcadas nesse conceito os trabalhos de engenharia que, mediante construção, reforma, recuperação, ampliação, reparação e outros procedimentos similares, transformam o espaço no qual são aplicadas.

29. Podemos, portanto, citar como exemplos claros e corriqueiros de Obras de Construção Civil:

1. Construção, reforma, ampliação, demolição e reparação de edifícios;
2. Construção, reparação e conservação de rodovias, ferrovias, vias urbanas, pontes, viadutos, túneis, galerias e metropolitanos;
3. Construção de usinas e portos; e
4. Obras de infraestrutura para energia elétrica, telecomunicações, água e transporte por dutos.

DO ENGLOBALAMENTO OU NÃO DOS SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL NO TERMO “OBRAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL” NA LEGISLAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA COFINS

30. *Persistem dúvidas se a aplicação do termo “Obras de construção civil” posto no dispositivo em exame (inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003) alcança ou não os “Serviços de construção civil”.*

31. *Conforme já visto, a IN RFB nº 971, de 2009, legislação atinente às contribuições previdenciárias, dispõe que se considera “serviços de construção civil, aquele prestado no ramo da construção civil, tais como os discriminados no Anexo VII”, diferenciando-os claramente das “obras de construção civil” conceituadas em outro inciso da estrutura de seu artigo 322.*

32. *O IBRAOP trouxe o seguinte conceito para Serviço de Engenharia (que seria similar ao conceito de “Serviço de construção civil”):*

OIT – IBR nº 002, de 2009

4. DEFINIÇÃO DE SERVIÇO DE ENGENHARIA

Serviço de Engenharia é toda a atividade que necessite da participação e acompanhamento de profissional habilitado conforme o disposto na Lei Federal nº 5.194/66, tais como: consertar, instalar, montar, operar, conservar, reparar, adaptar, manter, transportar, ou ainda, demolir. Incluem-se nesta definição as atividades profissionais referentes aos serviços técnicos profissionais especializados de projetos e planejamentos, estudos técnicos, pareceres, perícias, avaliações, assessorias, consultorias, auditorias, fiscalização, supervisão ou gerenciamento.

33. *O Manual de Obras e Serviços de Engenharia da Advocacia-Geral da União(AGU), ao discorrer sobre a diferença entre obras e serviços de engenharia no setor governamental, conceitua este último do seguinte modo:*

Consequentemente, serviço de engenharia é a atividade destinada a garantir a fruição de utilidade já existente ou a proporcionar a utilização de funcionalidade nova em coisa/bem material já existente. Não se cria coisa nova. Pelo contrário, o serviço consiste no conserto, na conservação, operação, reparação, adaptação ou manutenção de um bem material específico já construído ou fabricado. Ou, ainda, na instalação ou montagem de objeto em algo já existente. Objetiva-se, assim, manter-se ou aumentarse a eficiência da utilidade a que se destina ou pode se destinar um bem perfeito e acabado (AGU, 2014, p. 11).

34. *Tangenciando o assunto, a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB)publicou o Ato Declaratório Normativo Cosit nº 30, de 14 de outubro de*

1999, em que manifesta uma visão abrangente em relação ao termo “obras de construção civil”, deixando assente que o termo pode incluir os serviços auxiliares e complementares a essas obras para fins de vedação ao exercício da opção pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES) . Abaixo, reproduz-se o texto integral do ato:

Ato Declaratório Normativo Cosit nº 30, de 1999

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:

I - a construção, demolição, reforma e ampliação de edificações;

II - sondagens, fundações e escavações;

III - construção de estradas e logradouros públicos;

IV - construção de pontes, viadutos e monumentos;

V - terraplenagem e pavimentação;

VI - pintura, carpintaria, instalações elétricas e hidráulicas, aplicação de tacos e azulejos, colocação de vidros e esquadrias; e

VII - quaisquer outras benfeitorias agregadas ao solo ou subsolo.

35. *Pela leitura do conceito de serviços de construção civil (ou, similarmente, serviços de engenharia) e até mesmo numa leitura rápida e irrefletida do ADN Cosit nº 30, de 1999, pode-se pensar que todo serviço de construção civil aplicado a uma obra do mesmo ramo está abarcado no conceito de “obras de construção civil” trazido pelo inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, e, conseqüentemente, qualquer serviço de construção civil estaria sujeito ao regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.*

36. *Porém, esse entendimento é completamente equivocado. Vejamos novamente a leitura do dispositivo:*

Lei nº 10.833, de 2003

Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:

(...)

XX - as receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil;

37. *Ora, o dispositivo é claro no sentido de afirmar que apenas as receitas oriundas das obras de construção civil executadas sob o regime de administração, empreitada ou subempreitada é que estão excluídas do regime de apuração não cumulativa dos dois tributos em comento.*

38. Os serviços auxiliares e complementares **incluídos em tais contratos de obra é que devem ser abarcados pela regra de cumulatividade**, não apenas os serviços de construção civil contratados independentemente da conclusão de uma obra de construção civil.

39. Para maiores esclarecimentos, faz-se necessário elucidar a finalidade de cada um desses tipos de contrato (administração, empreitada ou subempreitada):

- Contrato por administração ou a preço de custo - nesse regime, a construtora contratada é responsável pela execução da obra e cobra para isso uma comissão por administração. É também chamada de preço de custo porque é no final da execução da obra que o contratante saberá de fato quanto teve que pagar pelo serviço completo.
- Contrato por empreitada - o proprietário da obra contrata um empreiteiro (normalmente, construtora), que se obriga a realizar e entregar uma obra específica, mediante remuneração previamente estabelecida. É também chamado de contrato a preço fixo.
- Contrato por subempreitada - ocorre quando uma construtora contrata um terceiro para realizar empreitada. Essa empreiteira (subcontratada) está responsável pela execução da obra, sob a supervisão do construtor.

40. Nas três espécies de contrato, vemos que o seu objetivo é entregar a obra de construção civil concluída. Para a conclusão da obra, na maioria das vezes será necessário se utilizar de serviços auxiliares e complementares da construção civil como instalação e montagem de elevadores, pintura predial, etc. Esses serviços de construção civil, quando aplicados à execução da obra e forem vinculados ao mesmo contrato de administração, empreitada ou subempreitada, é que estão abarcados pela regra esculpida no inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003.

41. O serviço de construção civil executado apenas para finalidade de acrescentar uma utilidade à edificação, sem um contrato de obra vinculado no respectivo momento, foge completamente ao comando aqui discutido, devendo as receitas decorrentes do contrato desse serviço (ainda que executados sob o regime de administração, empreitada ou subempreitada) serem calculadas de acordo com o regime de apuração não cumulativa cujas diretrizes estão estampadas na Lei nº 10.637, de 2002 (Contribuição para o PIS/Pasep), e na Lei nº 10.833, de 2003 (Cofins).

42. Entende-se que um serviço de construção civil é vinculado a contrato de administração, empreitada ou subempreitada de obra de construção civil quando nesse contrato estiver estipulado que a pessoa jurídica contratada é responsável pela execução e entrega, por meios próprios ou de terceiros, de tal prestação de serviços.

43. Em resumo, submetem-se ao regime cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (regime anterior) em razão do comando estatuído pelo inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003 (c/c o inciso II do art. 15 do mesmo diploma legal) as receitas decorrentes de contrato de execução por administração,

empreitada e subempreitada de obras de construção civil, sendo que os serviços auxiliares e complementares de construção civil aplicados à execução da obra e decorrentes do mesmo contrato de administração, empreitada ou subempreitada estão incluídos nesse regime, tendo em vista que a finalidade desses contratos é a entrega da obra à contratante.

[...]

TRATAMENTO EM ESPÉCIE DE ALGUMAS ATIVIDADES CORRIQUEIRAS RELACIONADAS À CONSTRUÇÃO CIVIL

48. Para maiores esclarecimentos, abaixo será apresentado o tratamento de algumas obras e serviços relacionados à construção civil que foram objetos de questionamento da consulente.

[...]

INSTALAÇÕES HIDRÁULICAS, ELÉTRICAS, DE GÁS E DEMAIS INSTALAÇÕES PREDIAIS

78. As instalações hidráulicas, elétricas, de gás e demais instalações prediais são serviços muitas vezes imprescindíveis para a conclusão e o funcionamento da obra de construção civil.

79. A NBR ABNT 5.626, de setembro de 1998, que trata de Instalação predial de água fria, traz o seguinte conceito:

NBR ABNT 5.626, de 1998

3.19 instalação predial de água fria: Sistema composto por tubos, reservatórios, peças de utilização, equipamentos e outros componentes, destinado a conduzir água fria da fonte de abastecimento aos pontos de utilização.

(...)

3.32 ramal predial: Tubulação compreendida entre a rede pública de abastecimento de água e a extremidade a montante do alimentador predial ou de rede predial de distribuição. O ponto onde termina o ramal predial deve ser definido pela concessionária.

80. A NBR ABNT 13.932, de agosto de agosto de 1997, que dispõe sobre instalações internas de gás liquefeito de petróleo e a NBR 13.933, do mesmo período, que dispõe sobre instalações internas de gás natural, também conceituam:

NBR ABNT 13.932, de 1997

3.11 instalação interna: Conjunto de tubulações, medidores, reguladores, registros e aparelhos de utilização de gás, com os necessários complementos, destinado à condução e ao uso do gás no interior da edificação, conforme as figuras do anexo A.

NBR ABNT 13.933, de 1997

3.27 ramal interno: Trecho da tubulação que interliga o ramal externo ao(s) medidor(es) ou derivações ou ao(s) regulador(es) de segundo estágio.

(...)

3.29 rede interna: Tubulação que interliga o ponto da instalação a jusante do regulador/medidor até os pontos de utilização de gás.

81. Depreende-se dos conceitos que as instalações hidráulicas, elétricas, de gás e demais instalações prediais em uma obra de construção são serviços de construção civil aplicados em uma obra da mesma natureza. Nesses termos, os serviços de tais instalações, incluídos seus ramais e redes internos, quando vinculados a um contrato de obra de construção civil, estão abarcados no inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, estando suas receitas, quando executadas nos regimes de administração, empreitada ou subempreitada, sujeitas aos regimes de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

82. Diferente é o caso dos serviços de manutenção e reparo dessas instalações. Nesse caso, teremos duas situações relevantes:

a) Quando os serviços de reparo e manutenção estiverem vinculados a um contrato que tenha por objeto uma obra de construção civil, como no caso de um contrato de reforma predial, suas receitas estarão submetidas ao regime de apuração cumulativa caso o instrumento contratual preveja a execução da obra, independentemente da necessidade de sua realização, mediante os regimes de administração, empreitada ou subempreitada.

b) Quando os serviços de reparo e manutenção não estiverem vinculados a um mesmo contrato que tenha por objeto uma obra de construção civil, suas receitas estão submetidas aos regimes de apuração não cumulativa das duas exações em comento.

OUTRAS OBRAS E SERVIÇOS RELATIVOS À CONSTRUÇÃO CIVIL

83. Para fins de aplicação do inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, o enquadramento ao regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação a outras atividades relacionadas à construção civil deverá ser verificado de acordo com os delineamentos dessa solução de consulta, sempre dispensando especial atenção para os critérios discriminatórios para obra ou serviço de construção civil.

Conclusão

84. Com base no exposto, conclui-se que a expressão “obras de construção civil”, para fins de aplicação do inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, compreende os trabalhos de engenharia que, mediante construção, reforma, recuperação, ampliação, reparação e outros procedimentos similares, transformam o espaço no qual são aplicados.

85. Os serviços de construção civil submetem-se ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, porém, quando aplicadas em obra de construção civil e vinculados ao mesmo contrato de administração, empreitada ou subempreitada dessa última, suas receitas estão

abrangidas pelo inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, devendo submetê-las ao regime de apuração cumulativa de ambas as contribuições.

86. A vinculação de serviço de construção civil a contrato de administração, empreitada ou subempreitada de obra de construção civil estará comprovada quando nesse contrato estiver estipulado que a pessoa jurídica contratada é responsável pela execução e entrega, por meios próprios ou de terceiros, de tal prestação de serviço.

87. Serviços não aplicados à execução da obra de construção civil, tais como os serviços técnico-especializados de laudos, inspeções, assessoria técnica, etc. não estão abrangidos pelo conceito de “obras de construção civil”, ainda que referentes a ela, devendo submeter suas receitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

88. A concretagem executada por construtora pessoalmente responsável pelas etapas do preparo à cura do concreto contratadas mediante os regimes de administração, empreitada ou subempreitada de construção civil deverão submeter suas receitas ao regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep. Porém, caso o preparo e o transporte do concreto seja realizado por terceiros, essas receitas submetem-se ao regime de apuração não cumulativa de ambas as exações.

89. A terraplanagem, as sondagens, as escavações e o serviço de pintura são serviços de construção civil que têm suas receitas submetidas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Porém, quando vinculados a um mesmo contrato de administração, empreitada ou subempreitada de obra de construção civil, devem ter suas receitas apuradas mediante o regime cumulativo de ambos os tributos em razão do inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003.

90. As receitas decorrentes de fundações e pavimentações executadas mediante os regimes de administração, empreitada ou subempreitada de construção civil estão abrangidas pelo inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, devendo submetê-las ao regime de apuração cumulativa da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep (inciso II do art. 15).

91. Os serviços de instalações hidráulicas, elétricas, de gás e demais instalações prediais incorporados a uma obra de construção civil executada mediante os regimes de administração, empreitada ou subempreitada devem submeter suas receitas ao regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

92. As receitas do serviço de manutenção de instalações prediais só estarão abrangidas pelo regime de apuração cumulativa quando estiverem vinculadas a um mesmo contrato de administração, empreitada ou subempreitada de obra de construção civil e a realização de tal obra for incondicional.

93. Para fins de aplicação do inciso XX do art. 10 c/c o inciso V do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, o enquadramento no regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação a outras atividades relacionadas à construção civil deverá ser verificado de acordo com os delineamentos dessa solução de consulta, sempre dispensando especial atenção para os critérios discriminatórios para obra ou serviço de construção civil.

A transição foi longa, mas pertinente, para demonstrar que, a meu ver, o presente processo não possui condições de ser julgado neste momento, demandando uma maior dilação probatória.

Isto porque, conforme se verifica do entendimento vinculante da própria Receita Federal, as receitas decorrentes de serviços de construção civil aplicados em obra de construção civil e vinculados ao mesmo contrato de administração, empreitada ou subempreitada dessa última, bem como, de serviços de construção civil que forem vinculados a um contrato que tenha por objeto uma obra de construção civil, como no caso de um contrato de reforma predial, por exemplo, estão abrangidas pelo inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833/03, devendo ser submetidas ao regime de apuração cumulativa de ambas as contribuições.

Ressalta-se também o reconhecimento de que a expressão “obras de construção civil”, para fins de aplicação do inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, compreende os trabalhos de engenharia que, mediante construção, reforma, recuperação, ampliação, reparação e outros procedimentos similares, transformam o espaço no qual são aplicados.

Assim, considerando que a análise da fiscalização se pautou exclusivamente nas notas fiscais apresentadas pela recorrente, sem analisar os critérios discriminatórios para obra ou serviço de construção civil, bem como, que a recorrente pautou sua defesa em demonstrar que os serviços eram de construção civil e foram prestados sobre o regime de empreitada, sem enfrentar a questão de se tratar de uma obra de construção civil ou apenas serviço de construção civil, verifica-se que o presente processo não apresenta os elementos probatórios necessários para avaliar se as receitas objeto da autuação se enquadram ou não no disposto no artigo 10, inciso XX, da Lei nº 10.833/03.

Frise-se que, apesar de ter intimado a recorrente para apresentar todos os contratos de serviços de “construção civil” contratados pela empresa, diante da inércia da contribuinte, a fiscalização não re-intimou a empresa para apresentar tal documentação essencial para o deslinde da controvérsia, tampouco fundamentou seu entendimento de que a falta de apresentação dos contratos impediria o enquadramento no regime cumulativo, se limitando a embasar a autuação na natureza dos serviços prestados, o que não encontra amparo na legislação tributária e no entendimento vinculante vigente na própria Receita Federal.

Diante disto, julgo ser prudente, nos termos do art. 29 do Decreto nº 70.235/1972, baixar o presente processo em diligência para que a unidade de origem:

- 1) intime a recorrente para apresentar documentação comprobatória de que os serviços de construção civil objeto da autuação foram aplicados em obra de construção civil ou são vinculados a um contrato que tenha por objeto uma obra de construção civil, tendo sido executados por administração, empreitada ou subempreitada, ou seja, que a contribuinte era responsável pela execução e entrega, por meios próprios ou de terceiros, de tal prestação de serviço;
- 2) elabore, por fim, relatório conclusivo acerca dos fatos objeto de autuação, dispensando especial atenção para os critérios discriminatórios para obra ou serviço de construção civil, nos termos da Solução de Consulta COSIT nº 43, de 27 de maio de 2020, e fundamentando o seu entendimento pela manutenção ou retificação do auto de infração;
- 3) encerrada a instrução processual, intime a recorrente para, caso deseje, manifeste-se no prazo de 30 (trinta) dias, antes da devolução do processo para este Colegiado, para prosseguimento do feito.

CONCLUSÃO

Por todo exposto, voto por converter o julgamento em diligência, nos termos do voto.

Assinado Digitalmente

Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues