Receita Federal
Coordenação-Geral de Tributação

Solução de Consulta nº 44 - Cosit

Data 14 de fevereiro de 2019

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

OBRAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. ESTAÇÕES E REDES DE DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. REGIME CUMULATIVO E NÃO CUMULATIVO. APLICAÇÃO.

A construção de estações e redes de distribuição de energia elétrica é considerada obra de construção civil, devendo submeter as receitas dela decorrentes ao regime de apuração cumulativa da Cofins.

Os serviços de manutenção de estações e redes de distribuição de energia elétrica são considerados serviços de construção civil, devendo as receitas deles decorrentes serem submetidas, em regra, ao regime de apuração não cumulativa da Cofins. Tais receitas só estarão abarcadas pelo regime de apuração cumulativa do inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, quando os referidos serviços de manutenção estiverem vinculados a um mesmo contrato de administração, empreitada ou subempreitada de obra de construção civil e a realização de tal obra for incondicional.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 10; Lei nº 9.718, de 1998; Lei Complementar nº 116, de 2003; Lei nº 8.666, de 1993; Lei nº 5.194, de 1966.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

OBRAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. ESTAÇÕES E REDES DE DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. REGIME CUMULATIVO E NÃO CUMULATIVO. APLICAÇÃO.

A construção de estações e redes de distribuição de energia elétrica é considerada obra de construção civil, devendo submeter as receitas dela decorrentes ao regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep.

Os serviços de manutenção de estações e redes de distribuição de energia elétrica são considerados serviços de construção civil, devendo as receitas deles decorrentes serem submetidas, em regra, ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep. Tais receitas só estarão abarcadas pelo regime de apuração cumulativa do inciso XX do art. 10 c/c o inciso V do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, quando os referidos serviços de manutenção estiverem vinculados a um mesmo contrato de administração, empreitada ou subempreitada de obra de construção civil e a realização de tal obra for incondicional.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 10, inciso XX, art. 15, inciso V; Lei nº 10.637, de 2002; Lei nº 9.718, de 1998; Lei Complementar nº 116, de 2003; Lei nº 8.666, de 1993; Lei nº 5.194, de 1966.

Relatório

A pessoa jurídica, acima identificada, informando ser optante pelo regime de tributação do lucro real e ter como atividades principal e secundária, respectivamente, as descritas pelo CNAE 42.21-9-02 – Construção de estações e redes de distribuição de energia elétrica e CNAE 42.21-9-03 - Manutenção de redes de distribuição de energia elétrica, dirige-se a este órgão para formular consulta, atualmente disciplinada pela Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, nos seguintes termos:

- De acordo com as Leis: 10.833 de 2003 e 12.973 de 2014:

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, incorridas até o ano de 2019, inclusive; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014) (Vide art. 119 da Lei nº 12.973/2014)

Nossa empresa é optante pelo Regime de Tributação Lucro Real com atividade principal CNAE: 42.219-02 Construção de estações e redes de distribuição de energia elétrica e como CNAE secundário 42.21.9-03 - Manutenção de redes de

distribuição de energia elétrica, onde utilizamos os códigos de atividades 7.02 e 7.05 para emissão de Notas Fiscais Prestação de Serviços a nossos clientes.

- Questão: De acordo a legislação acima citada, qual o regime correto para cálculo do PIS e COFINS? Cumulativo, não- cumulativo ou cumulativo e não-cumulativo? Favor motivar.

Fundamentos

ADMISSIBILIDADE E FINALIDADE DO PROCESSO DE CONSULTA

2. Cumpridos os requisitos de admissibilidade, conforme art. 24 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, a presente consulta pode ser conhecida, sem embargo de posterior análise acerca dos requisitos para produção de efeitos.

3. Acentua-se que o processo de consulta sobre a interpretação da legislação tributária não se presta a ratificar informações ou classificações fiscais ou a atestar fatos declarados pela consulente, sendo as análises feitas com base nas afirmações apresentadas, reservando-se sempre à administração tributária o direito de, caso necessário, averiguar no caso concreto a realidade dos fatos.

OBJETO DA CONSULTA

4. Conforme o relatado, o questionamento da consulente refere-se ao alcance do inciso XX do art. 10 c/c o inciso V do art. 15, ambos da Lei nº 10.833, de 2003, que autorizam que as receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada de obras de construção civil continuem sujeitas ao regime de apuração cumulativa da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, respectivamente. A dúvida suscitada restringe-se à aplicação de tais dispositivos nas receitas decorrentes da construção e manutenção de estações e redes de distribuição de energia elétrica.

ANÁLISE DO CASO APRESENTADO

5. 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:

> **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;**
>
> (...)
>
> Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto:
>
> (...)
>
> V - nos incisos VI, IX a XXVII do **caput** e nos §§ 1º e 2º do art. 10 desta Lei;
>
> [grifos ao original]

6. 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.

7. 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.

8. 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 economia;" (*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 eletricista, 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*).

9. 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).

10. 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

11. 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 pela 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]

12. 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;

13. 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]**

14. 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-arte-especiais;
>
> 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.

15. 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, __).

16. 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."*

17. 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 infra-estrutura.
>
> 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."

18. 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*

19. 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"*.

20. 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.

21. 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).

22. 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 n] 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, consequentemente, 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]**

23. 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.

24. 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 de apuração não cumulativa 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.

25. 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 ENGLOBAMENTO OU NÃO DOS SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL NO TERMO "OBRAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL" NA LEGISLAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA COFINS

26. 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".

27. 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.

28. 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.

29. 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 aumentar-

> se a eficiência da utilidade a que se destina ou pode se destinar um bem perfeito e acabado (AGU, 2014, p. 11).

30. 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.

31. 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, consequentemente, qualquer serviço de construção civil estaria sujeito ao regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

32. 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;

33. 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.

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

35. 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.

36. 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.

37. 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).

38. 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.

39. 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.

SERVIÇOS DE APOIO TÉCNICO-ESPECIALIZADO E OUTROS SERVIÇOS NÃO APLICADOS À OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL

40. A aquisição de serviços técnicos especializados e outros serviços profissionais, tais como assessoria técnica, inspeções, laudos, fiscalização e outros, podem ser requisitados antes, durante ou até depois da execução da obra, visando a um aperfeiçoamento desta.

41. Porém, as receitas oriundas de tais serviços não devem estar sujeitos ao regime de apuração cumulativa, uma vez que não são aplicadas à obra de construção civil, ainda que se refiram a ela.

42. Tais serviços não são componentes da obra e possuem total autonomia em relação a esta. Portanto, as receitas desses serviços de apoio estão sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, ainda que estejam no mesmo contrato da respectiva obra.

43. Outros serviços que estejam incluídos nos contratos de administração, empreitada ou subempreitada de obras de construção civil, mas que não sejam aplicados em tais obras, também não submetem suas receitas ao disposto no inciso XX do art. 10 c/c o inciso V do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003.

CONSTRUÇÃO E MANUTENÇÃO DE ESTAÇÕES E REDES DE DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA

44. Conforme já exposto no conceito de obras de construção civil (item 25), as obras de infraestrutura para energia elétrica, como é o caso da construção de estações e redes de distribuição de energia, submetem suas receitas ao inciso XX do art. 10 c/c o inciso V do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, devendo apurá-las pelo regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

45. Sendo os serviços de manutenção espécie corriqueira de serviço de construção civil ou serviço de engenharia, suas receitas não estão abarcadas pelo inciso XX do art. 10 c/c o inciso V do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, devendo submetê-las, em regra, ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (regra geral de apuração). Porém, quando há vinculação a contrato de administração, empreitada ou subempreitada de obra de construção civil, estas podem ser incluídas no regime de apuração cumulativa, caso a realização da obra vinculada ao serviço de manutenção for incondicional.

46. Diante da necessidade dessa vinculação incondicional, faz-se necessário pontuar o seguinte:

> a) a manutenção de obras de infraestrutura de estações e redes de distribuição de energia elétrica comumente não ocorre durante uma construção, mas pode ocorrer em outras espécies de obra de construção civil, como por exemplo, durante uma reforma ou uma ampliação. Nesses casos, as receitas decorrentes do serviço de manutenção de tais estações e redes estarão sujeitas ao regime de apuração cumulativa em razão do inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, se no contrato de administração, empreitada ou subempreitada da obra de construção civil constar aquela manutenção, o que comprovará que tal serviço está vinculado àquela obra.

b) Uma outra observação é quanto aos contratos de períodos determinados de manutenção de tais estações e redes. Caso esses serviços façam parte de contrato de administração, empreitada ou subempreitada de obra de construção civil que será executada independentemente da necessidade desta (certeza da execução da obra), suas receitas estarão sujeitas à apuração cumulativa, uma vez que as manutenções estão vinculadas a uma obra de construção civil. Porém, se a execução da obra for condicional (incerteza da execução da obra), o contrato será apenas de manutenção de estações e redes com possível execução de obra de construção civil, o que revela que tal serviço não se vincula a nenhuma obra e, portanto, suas receitas devem estar sujeitas, salvo disposição legal específica em contrário, ao regime de apuração não cumulativa das exações em comento.

b.1) A título de exemplo, caso a pessoa jurídica feche um contrato de empreitada com outra pessoa jurídica de ampliação de determinada rede de distribuição de energia elétrica, sendo que essa ampliação engloba contrato de manutenção de tais estações e redes a ser executado juntamente com a obra de ampliação, temos que o serviço de manutenção é vinculado à obra de contrato de construção civil. Portanto, as receitas decorrentes desse contrato serão apuradas pelo regime de apuração cumulativa.

b.2) Diferente é o caso de contrato de manutenção periódica de estações e redes de distribuição de energia elétrica em que haja cláusula informado que a execução desse serviço é certa, mas ocorrerá a ampliação da rede caso seja comprovada a necessidade dessa obra. Nesse caso, a manutenção ocorrerá independentemente da obra de ampliação, o que comprova que não há vinculação entre o serviço de manutenção de tais estações e redes e a obra de construção civil, devendo as receitas desse contrato serem tratadas fora do escopo do inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003.

Conclusão

47. 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.

48. Os serviços de construção civil submetem-se, em regra, ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (regra geral de

apuração); porém, quando aplicados 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 de ambas as contribuições.

49. 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.

50. 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, em regra, ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

51. Diante disso, temos que:

a) A construção de estações e redes de distribuição de energia elétrica é considerada obra de construção civil, devendo submeter as receitas dela decorrentes ao regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em razão do inciso XX do art. 10 c/c o inciso V do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003; e

b) Os serviços de manutenção de estações e redes de distribuição de energia elétrica são considerados serviços de construção civil, devendo as receitas deles decorrentes serem apuradas, em regra, pelo regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (regra geral de apuração). Tais receitas só estarão abarcadas pelo regime de apuração cumulativa do inciso XX do art. 10 c/c o inciso V do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, quando os referidos serviços de manutenção estiverem vinculados a um mesmo contrato de administração, empreitada ou subempreitada de obra de construção civil e a realização de tal obra for incondicional.

Assinado digitalmente
RAUL KLEBER GOMES DE SOUZA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da DIREI

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

Assinado digitalmente

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JÚNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotri

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao consulente.

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit