

## Coordenação-Geral de Tributação

---

**Solução de Consulta nº 20 - Cosit****Data** 20 de março de 2020**Processo****Interessado****CNPJ/CPF****ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL**

SERVIÇOS DE ENGENHARIA. SONDAGEM DESTINADA A CONSTRUÇÃO CIVIL. PERFURAÇÕES E FUROS PARA INVESTIGAÇÃO DO SOLO E NÚCLEO PARA FINS DE CONSTRUÇÃO. TRIBUTAÇÃO.

Os serviços de sondagem destinada à construção, perfurações e furos para investigação do solo e núcleo para fins de construção caracterizam-se como serviços e enquadram-se no inciso § 5º-F do art. 18 c/c §2º do art. 17 da Lei Complementar nº 123, de 2006.

**Dispositivos Legais:** Lei complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, arts. 3º, 12, 17, §2º, 18, *caput*, e §§ 4º, 4º-A, 5º-C, I, 5º-F, 5º-I, I e VI, e 5º-J; Lei complementar nº 147, de 7 de agosto de 2014, arts. 1º e 15, I; Lei complementar nº 155, de 27 de outubro de 2016, arts. 1º e 11, III; Resolução CGSN nº 94, de 29 de novembro de 2011, arts. 16 e 25; Resolução CGSN nº 140, de 22 de maio de 2018, arts. 16 e 25.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

CONSULTA SOBRE DISPOSITIVOS DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. INEFICÁCIA.

Não produz efeitos a consulta quando versar sobre fato definido ou declarado em disposição literal de lei ou sobre fato disciplinado em ato normativo, publicado antes de sua apresentação.

**Dispositivos Legais:** Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, art. 52, V e VI; Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, art. 18, VII e IX.

**Relatório**

1. A interessada, pessoa jurídica de direito privado, protocolou consulta, em 21 de fevereiro de 2018, na forma da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, acerca do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e

Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), previsto na Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

2. Diz que sua atividade econômica principal é “a prestação de serviços em sondagem destinadas a construção, perfurações e furos para investigação do solo e núcleo para fins de construção (CNAE 43.12-6-00 - Perfurações e sondagens)” e lista, também, as atividades econômicas secundárias a que se dedica.

3. Afirma que o “enquadramento da atividade econômica principal no conceito de construção de imóveis e obras de engenharia em geral, inclusive sob a forma de subempreitada, é importante para determinação do regime de apuração estipulado pelos Anexos da Lei Complementar 123/06, o Simples Nacional”, e observa que esse conceito “não é unívoco nos manuais técnicos das ciências que estudam tal atividade e, tampouco, na legislação tributária”. “Ademais”, acrescenta, “a Lei Complementar 123/06 não estabelece tal conceito ou referenciam qualquer conceito constante de outras legislações”.

4. Após essa exposição, apresenta sua dúvida nos seguintes termos:

*Assim, a dúvida estabelecida nessa consulta tem como foco a interpretação do texto legal insculpido no inciso I do § 5º-C do art. 18 da Lei Complementar 123,06 em face dos conceitos de construção de imóveis e obras de engenharia em geral inclusive sob a forma de subempreitada para delimitar se as receitas da atividade econômica principal, qual seja, de sondagem destinadas a construção, perfurações e furos para investigação do solo e núcleo para fins de construção, estariam adstritas à sistemática de cálculo do Anexo IV, ou Anexo III, tendo em vista o § 5º-F do art. 18 da Lei Complementar 123/06, que estipulava que as atividades de prestação de serviços serão tributadas na forma do Anexo III dessa Lei Complementar salvo se para alguma dessas atividades houver previsão expressa de tributação na forma dos Anexos IV, V ou VI da Lei Complementar, referente ao ano fiscal de 2017.*

5. Relata que sua “dúvida persistiu mesmo diante da análise da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, que dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais”, e reporta-se ao seu art. 322 e ao seu Anexo VII, assim argumentando:

*Logo no primeiro artigo do mencionado Título da citada Instrução Normativa (art. 322), há uma relação de conceitos atinentes à atividade de construção civil, entre os quais constam as definições de obra de construção civil e de serviço de construção civil, mas não se achou menção à sondagem destinadas a construção, perfurações e furos para investigação do solo e núcleo para fins de construção, exceto na discriminação do Anexo VII da referida Instrução Normativa.*

*Com efeito, no Anexo VII da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, as atividades relacionadas na Seção ‘F’ (Construção) da CNAE são arroladas e classificadas em “obra de construção civil”. Especificamente sondagem destinadas a construção, perfurações e furos para investigação do solo e, núcleo para fins de construção é enquadrada em CNAE - 4312-6/00 - PERFURAÇÕES E SONDAJENS.*

6. Ressalta que “a Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE é a classificação oficialmente adotada pelo Sistema Estatístico Nacional e pelos órgãos gestores de cadastros e registros da Administração Pública do País, tendo a Secretaria da Receita

Federal do Brasil adotado essa classificação, conforme prevê a Instrução Normativa SRF n.º 700, de 22 de dezembro de 2006”. E acresce que “o art. 8º da Resolução CGSN nº 94, de 2011, determina a utilização do código da atividade econômica prevista na CNAE informado pelo contribuinte para fins de verificação quanto ao cumprimento ou não dos requisitos impostos pela Lei Complementar n.º 123, de 2006”.

7. Diz que, “conforme a Comissão Nacional de Classificação – CONCLA”, a atividade de “Perfurações e sondagens” classifica-se na “Subclasse: 4312-60/00” da CNAE e, após transcrever o desdobramento dessa subclasse, conclui que “a atividade de sondagem destinada à construção constitui em um ‘serviço especializado para a construção’, inserindo-se no Grupo ‘Demolição e Preparação de Terreno’”.

8. Transcreve o item 7.02 do Anexo Único da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, para mostrar que os serviços de “sondagem, perfuração de poços e escavação” estão incluídos nos serviços de “execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil ...”.

9. Refere que, de acordo com a Nomenclatura Brasileira de Serviços, instituída pelo Decreto nº 7.708, de 2 de abril de 2012, os “Serviços de preparação de terrenos e construção de canteiros de obras” (código 1.0114.00.00) inserem-se na “Seção I - Serviços de Construção”.

10. Considera que “a Solução de Divergência n.º 11 - Cosit manifestou entendimento de que a atividade de construção civil deve ser considerada sob um ponto de vista abrangente, tendo o ramo econômico como gênero, permitindo-se a inclusão das atividades auxiliares e complementares às obras propriamente ditas”, e alega que, “nessa esteira, adotou-se a interpretação constante do Ato Declaratório Normativo Cosit n.º 30, de 14 de outubro de 1999”, que é por ela transcrito.

11. Antes de apresentar seus questionamentos diz que:

*Diante do exposto, requer-se resposta à questão se a atividade econômica principal da consulente de prestação de serviços em sondagem destinadas a construção, perfurações e furos para investigação do solo e núcleo para fins de construção enquadram-se como serviços prestados no âmbito da execução de construção de imóveis e obras de engenharia em geral, inclusive sob a forma de subempreitada. Consequentemente, as receitas advindas dessas prestações submetem-se à incidência do Anexo IV por aplicação do citado inciso I § 5º-C do art. 18 da Lei Complementar 123/06. Ou se, não estando expressa as atividades de prestação de serviços de sondagem destinadas a construção, perfurações e furos para investigação do solo e núcleo para fins de construção, tal como estipulado pelo § 5º-F do art. 18 da Lei Complementar 123/06, submetem-se à incidência do Anexo III, por exclusão. Isso tudo quanto ao ano de 2017.*

*Por fim, questiona-se, diante de todo o exposto, bem como da alteração dada pela Lei Complementar n.º 155, de 2016, se a partir de 01/01/2018 as receitas advindas da prestação de serviços da consulente submetem-se à incidência do Anexo V, por conta da inclusão do inciso VI, § 5º-I, do art. 18 da Lei Complementar 123/06, in verbis:*

§ 5º-I. Sem prejuízo do disposto no § 1º do art. 17 desta Lei Complementar as seguintes atividades de prestação de serviços serão tributadas na forma do Anexo V desta Lei Complementar:

VI - engenharia, medição, cartografia, topografia, geologia, geodesia, testes, suporte e análises técnicas e tecnológicas, pesquisa, design, desenho e agronomia;

12. Por fim, enumera seus questionamentos (negritos no original):

*1) A atividade econômica principal é o fator para o enquadramento nos Anexos da Lei Complementar 123/06? Ou as receitas advindas das diferentes prestações de serviços, isto é, tanto da atividade econômica principal quanto das atividades econômicas secundárias, devem ser enquadradas no seu respectivo Anexo?*

*2) Em 2017, a atividade econômica principal da consulente de prestação de serviços em sondagem destinadas a construção, perfurações e furos para investigação do solo e núcleo para fins de construção enquadrava-se no Anexo III ou IV da Lei Complementar 123/06?*

*3) A partir de 01/01/2018, com a produção de feitos da Lei Complementar n.º 155/16, por conta da inclusão do inciso VI, § 5º-I, do art. 18, a atividade econômica principal da consulente enquadra-se no Anexo V, ou permanece enquadrada no Anexo III, ou no Anexo IV?*

## Fundamentos

13. As microempresas (ME) ou empresas de pequeno porte (EPP) que satisfaçam as condições da Lei Complementar (LC) n.º 123, de 16 de dezembro de 2006, poderão optar pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), previsto no art. 12 dessa mesma lei.

14. O art. 18, *caput*, da LC n.º 123, de 2006, estabelece que a base de cálculo para fins de apuração do valor devido por empresa optante pelo Simples Nacional corresponde à receita bruta total, segregada na forma prevista nos seus §§ 4º e 4º-A, sem fazer qualquer vinculação ao código das atividades econômicas – principal ou acessórias – a que a empresa se dedica (destacou-se):

*Art. 18. O valor devido mensalmente pela microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional será determinado mediante aplicação das alíquotas efetivas, calculadas a partir das alíquotas nominais constantes das tabelas dos Anexos I a V desta Lei Complementar, sobre a base de cálculo de que trata o § 3º deste artigo, observado o disposto no § 15 do art. 3º. (Redação dada pela Lei Complementar n.º 155, de 2016)*

[...]

*§ 4º O contribuinte deverá considerar, destacadamente, para fim de pagamento, as receitas decorrentes da: (Redação dada pela Lei Complementar n.º 147, de 2014)*

*I - revenda de mercadorias, que serão tributadas na forma do Anexo I desta Lei Complementar; (Redação dada pela Lei Complementar n.º 147, de 2014)*

*II - venda de mercadorias industrializadas pelo contribuinte, que serão tributadas na forma do Anexo II desta Lei Complementar; (Redação dada pela Lei Complementar n.º 147, de 2014)*

III - prestação de serviços de que trata o § 5º-B deste artigo e dos serviços vinculados à locação de bens imóveis e corretagem de imóveis desde que observado o disposto no inciso XV do art. 17, que serão tributados na forma do Anexo III desta Lei Complementar; (Redação dada pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

IV - prestação de serviços de que tratam os §§ 5º-C a 5º-F e 5º-I deste artigo, que serão tributadas na forma prevista naqueles parágrafos; (Redação dada pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

V - locação de bens móveis, que serão tributadas na forma do Anexo III desta Lei Complementar, deduzida a parcela correspondente ao ISS; (Redação dada pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

VI - atividade com incidência simultânea de IPI e de ISS, que serão tributadas na forma do Anexo II desta Lei Complementar, deduzida a parcela correspondente ao ICMS e acrescida a parcela correspondente ao ISS prevista no Anexo III desta Lei Complementar; (Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

VII - comercialização de medicamentos e produtos magistrais produzidos por manipulação de fórmulas; (Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

[...]

§ 4º-A. O contribuinte deverá segregar, também, as receitas; (Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

I - decorrentes de operações ou prestações sujeitas à tributação concentrada em uma única etapa (monofásica), bem como, em relação ao ICMS, que o imposto já tenha sido recolhido por substituto tributário ou por antecipação tributária com encerramento de tributação; (Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

II - sobre as quais houve retenção de ISS na forma do § 6º deste artigo e § 4º do art. 21 desta Lei Complementar, ou, na hipótese do § 22-A deste artigo, seja devido em valor fixo ao respectivo município; (Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

III - sujeitas à tributação em valor fixo ou que tenham sido objeto de isenção ou redução de ISS ou de ICMS na forma prevista nesta Lei Complementar; (Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

IV - decorrentes da exportação para o exterior, inclusive as vendas realizadas por meio de comercial exportadora ou da sociedade de propósito específico prevista no art. 56 desta Lei Complementar; (Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

V - sobre as quais o ISS seja devido a Município diverso do estabelecimento prestador, quando será recolhido no Simples Nacional.

14.1. A regulamentação do Simples Nacional compete ao Comitê Gestor do Simples Nacional – CGSN (arts. 2º, inciso I e § 6º, 13, § 6º, 18-A, § 20, 23, § 6º e 77, *caput* da LC nº 123, de 2006). Na época em que a consulta foi apresentada, a forma de apuração da base de cálculo para determinação do valor devido mensalmente pela ME ou EPP optante pelo Simples Nacional e de segregação de receitas estava disciplinada nos arts. 16 a 26 da Resolução CGSN nº 94, de 29 de novembro de 2011, a qual, em relação a esses artigos, produziu efeitos até 31 de julho de 2018.

14.2. Desde 1º de agosto de 2018, data de entrada em vigor da Resolução CGSN nº 140, de 22 de maio de 2018 (exceto em relação ao seu art. 144, conforme determinação do art. 154 da referida Resolução), a forma de apuração da base de cálculo e de segregação de receitas estão regulamentadas no seus arts. 16 a 26.

14.3. Assim, em relação ao primeiro questionamento, a consulta deve ser declarada ineficaz, com fundamento no art. 52, incisos V e VI, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e do art. 18, incisos VII e IX, da IN RFB nº 1.396, de 2013, por versar sobre fato definido ou declarado em disposição literal de lei ou sobre fato disciplinado em ato normativo, publicado antes da apresentação da consulta.

15. Os questionamentos restantes, de nº 2 e 3, referem-se ao enquadramento dos “serviços em sondagens destinados à construção, perfurações e furos para investigação do solo e núcleo para fins de construção” na lei complementar nº 123, de 2007 e a forma de tributação decorrente. Tomando em conta os argumentos postos pelo consulente conclui-se que a dúvida reside em três hipóteses distintas de enquadramento: a) classificar sua atividade como **construção de imóveis ou obras de engenharia em geral**, enquadrado no §5º-C do art. 18; b) **prestação de serviço de engenharia**, enquadrado no inciso VI do §5º-I do art. 18; ou c) **serviços em geral**, enquadrado no dispositivo dos serviços residuais de que trata o §5º-F do art. 18 c/c § 2º do art. 17.

*Art. 18. ....*

*[...]*

*§ 5º-C Sem prejuízo do disposto no § 1º do art. 17 desta Lei Complementar, as atividades de prestação de serviços seguintes serão tributadas na forma do Anexo IV desta Lei Complementar, hipótese em que não estará incluída no Simples Nacional a contribuição prevista no inciso VI do caput do art. 13 desta Lei Complementar, devendo ela ser recolhida segundo a legislação prevista para os demais contribuintes ou responsáveis:*

*I - construção de imóveis e **obras de engenharia em geral**, inclusive sob a forma de subempreitada, execução de projetos e serviços de paisagismo, bem como decoração de interiores;*

*[...]*

*§ 5º-F. As atividades de **prestação de serviços** referidas no § 2º do art. 17 desta Lei Complementar serão tributadas na forma do Anexo III desta Lei Complementar, salvo se, para alguma dessas atividades, houver previsão expressa de tributação na forma dos Anexos IV ou V desta Lei Complementar.*

*[...]*

*§ 5º-I. Sem prejuízo do disposto no § 1º do art. 17 desta Lei Complementar, as seguintes atividades de **prestação de serviços** serão tributadas na forma do Anexo V desta Lei Complementar:*

*[...]*

*VI - **engenharia**, medição, cartografia, topografia, geologia, geodésia, testes, suporte e análises técnicas e tecnológicas, pesquisa, design, desenho e agronomia;*

16. Em verdade, esta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), em várias oportunidades (e.g., as Soluções de Divergência Cosit nº 13, de 26 de julho de 2013, nº 25, de

17 de outubro de 2013, nº 11, de 27 de agosto 2014) manifestou o entendimento de que a prestação de serviços auxiliares e complementares da construção civil, entre os quais se incluem os de sondagens (Ato Declaratório Normativo Cosit nº 30, de 13 de outubro de 1999), somente configurará “construção de imóveis e obras de engenharia em geral” na hipótese em que estiver contida e fizer parte do contrato de construção do imóvel ou de execução da obra de engenharia. Ou seja, a prestação de tais serviços de auxiliares e complementares não qualificam a própria atividade como “construção de imóveis e obras de engenharia” por si só, sendo condição insuficiente para tanto. Esse entendimento está fixado no Ato Declaratório Interpretativo nº 8, de 30 de dezembro de 2013

17. Assim, pode-se concluir que os serviços de sondagem destinada à construção, perfurações e furos para investigação do solo e núcleo para fins de construção, isoladamente prestados por empresa optante pelo Simples Nacional, não se enquadram na atividade de “construção de imóveis e obras de engenharia em geral” de que trata o inciso I do § 5º-C do art. 18 da LC nº 123, de 2006.

18. Outra possibilidade aventada pelo consultante diz respeito à classificação dos “serviços em sondagens destinados à construção, perfurações e furos para investigação do solo e núcleo para fins de construção” por ele prestado como “serviço de engenharia” constante no inciso VI do § 5º-I do art. 18 da LC nº 123, de 2006.

19. Como é sabido, as atividades intelectuais que eram vedadas pelo art. 17, inciso XI, da Lei Complementar nº 123, de 2006, passaram a ser permitidas pela Lei Complementar nº 147, de 7 de agosto de 2014, e tributadas pelo Anexo VI, de 2015 a 2017. A partir de 2018, por força da Lei Complementar nº 155, de 27 de outubro de 2016, elas passaram a ser tributadas pelo Anexo III ou V, conforme o chamado fator “r”, que é razão entre a folha de salários e a receita bruta.

19.1. Foi justamente o que aconteceu, p.ex., com os “serviços de engenharia” (CNAE 7112-0/00), que a consultante também informa ser uma de suas atividades secundárias. Esse CNAE estava relacionado no Anexo VI da Resolução CGSN nº 94, de 29 de novembro de 2011, ou seja, até 2014, era vedado por ser atividade intelectual (art. 17, inciso XI, da Lei Complementar nº 123, de 2006). Mas foi excluído desse Anexo pela Resolução CGSN nº 117, de 2 de dezembro de 2014, sendo tributado pelo Anexo VI, de 2015 a 2017 (art. 18, § 5º-I, inciso VI, da Lei Complementar nº 123, de 2006) e pelo Anexo III ou V, conforme o fator “r”, a partir de 2018 (art. 18, § 5º-J).

19.2. Posteriormente, o art. 1º da LC nº 155, de 27 de outubro de 2016, alterou o § 5º-I do art. 18 da LC nº 123, de 2006, para dispor que as atividades de prestação de serviços nele listadas serão tributadas na forma do Anexo V da LC nº 123, de 2006, e também para retirar, do seu inciso VI, os serviços de arquitetura. Essa alteração produziu efeitos a partir de **1º de janeiro de 2018** (art. 11, inciso III, da LC nº 155, de 2016).

19.3. Ou seja, o serviço de engenharia relacionado no inciso VI do § 5º-I do art. 18 da LC nº 123, de 2006, é a atividade intelectual executada pelo engenheiro, que era vedada à opção pelo Simples Nacional até a publicação da Lei Complementar nº 147, de 2014 e não se confunde com a construção do imóvel, execução de obra de engenharia ou mesmo a execução de serviços especializados de construção.

19.4. Adicionalmente, a Nomenclatura Brasileira de Serviços, Intangíveis e Outras Operações que Produzam Variações no Patrimônio (NBS) Versão 2.0, faz clara

distinção entre as atividades de serviços especializados de construção, integrante do capítulo I que agrega os serviços de construção, e os serviços de engenharia, constante no capítulo 14 que reúne os serviços profissionais, técnicos e empresariais.

20. Portanto, considerando os argumentos acima, conclui-se que os “serviços em sondagens destinados à construção, perfurações e furos para investigação do solo e núcleo para fins de construção” não se enquadram no conceito de serviços de engenharia de que trata o inciso VI do §5º-I do art. 18.

21. Afastada a possibilidade de enquadramento dos “serviços em sondagens destinados à construção, perfurações e furos para investigação do solo e núcleo para fins de construção” tanto do conceito de “obras de engenharia em geral” de que trata o §5º-C do art. 18 como do conceito de “serviço de engenharia”, de que trata o inciso VI do §5º-I do art. 18, resta classificá-lo como “serviços em geral”, enquadrado no dispositivo dos serviços residuais de que trata o §5º-F do art. 18 c/c § 2º do art. 17.

22. Assim, a receita oriunda dos “serviços em sondagens destinados à construção, perfurações e furos para investigação do solo e núcleo para fins de construção”, para fins de apuração dos tributos pela sistemática do Simples Nacional, é tributada na forma do Anexo III da LC nº 123, de 2006.

## Conclusão

23. Diante do exposto, conclui-se que os serviços de sondagem destinada à construção, perfurações e furos para investigação do solo e núcleo para fins de construção caracterizam-se como serviços e se enquadram no § 5º-F do art. 18 c/c §2º do art. 17 da Lei Complementar nº 123, de 2006;

Encaminhe-se ao revisor.

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotir.

[assinado digitalmente]

GUSTAVO ROTUNNO DA ROSA  
Auditor-Fiscal da RFB - Chefe da Dirpj

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

[assinado digitalmente]

FÁBIO CEMBRANEL  
Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador da Cotir

## Ordem de Intimação

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

[assinado digitalmente]

FERNANDO MOMBELLI

Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral da Cosit