



---

## Solução de Consulta nº 43 - Cosit

**Data** 27 de maio de 2020

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

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 c/c o inciso V do art. 15 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 Contribuição para o PIS/Pasep, 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, arts. 10, XX, e 15, V. Lei nº 10637, de 2002; Lei nº 9.718, de 1998; Lei Complementar nº 116, de 2003; Lei nº 5.194, de 1966.

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

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.

## Relatório

Em processo protocolizado em 14 de novembro de 2013, a pessoa jurídica acima identificada, por intermédio de seu representante legal, formula consulta acerca da interpretação da legislação tributária federal, com fulcro nos arts. 46 a 58 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com as modificações introduzidas pelos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

2. A consulente informa que no exercício de sua atividade empresarial efetua obras de construção civil e presta serviços de engenharia, acrescentando que dentre os serviços comumente prestados incluem-se a “construção, operação e manutenção de redes, ramais e serviços comerciais de abastecimento e saneamento”.

3. A par dos serviços de construção e engenharia, destaca ainda que desenvolve serviços que seriam equiparados à construção civil, nos termos do Ato declaratório Normativo Cosit nº 30, de 1999. Por essa razão, entende que estaria submetida ao regime cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que trata o art. 10, XX, da Lei nº 10.833, de 2003, *“haja vista que seus serviços são majoritariamente de construção civil, e que eventuais serviços acessórios ou complementares equiparados à construção civil também estão englobados neste regime”*.

4. Entretanto, aduz que, no seu entender, a Solução de Consulta (SC) nº 92 – SRRF06/Disit, de 2012, manifesta entendimento diferente, segundo o qual **“somente** as receitas decorrentes da execução de serviços auxiliares ou complementares de engenharia, **que não sejam classificadas como obras de construção stricto sensu**, estão sujeitas aos regimes não cumulativos da Cofins” (grifos da consulente). Tendo em vista a SC mencionada, a consulente manifesta dúvida em relação ao enquadramento tributário de suas receitas, haja

vista que presta serviços “que englobam serviços de execução de obras de construção civil, serviço de manutenção e demais serviços arrolados como equiparados à construção civil, na forma do Ato Declaratório Normativo Cosit nº 30, de 14 de outubro de 1999”.

5. A peticionária elucida que baseia seu entendimento na SC Cosit nº 5, de 2005, “pela qual estão enquadrados no conceito de obras de construção civil as obras e serviços auxiliares e complementares, tais como aqueles exemplificados no Ato Declaratório Normativo Cosit nº 30, de 14/10/1999” (grifos da consulente); e reafirma que a SC nº 92, de 2012, suscitou dúvidas, por representar “orientação diametralmente oposta àquela contida na Solução de Consulta nº 5 da Cosit, de 31/08/2005”.

6. Por fim, a consulente centraliza o objeto de sua consulta:

*“Portanto, considerando que a Solução de Consulta nº 92, condiciona a restrição ao regime cumulativo àquelas receitas provenientes das atividades “que não sejam classificadas como obras de construção civil stricto sensu”, fica a dúvida se atividades de sondagens, fundações e escavações, terraplanagem e pavimentação, contenção, concretagem, alvenaria, pintura, carpintaria, instalações elétricas e hidráulicas, como as desenvolvidas pela consulente, estariam incluídas ou excluídas do regime não cumulativo do PIS e da Cofins”.*

6.1. Em resposta à Consulente, foi exarada a Solução de Consulta Cosit nº 293, de 26 de dezembro de 2018, publicada no DOU nº 250, de 31 de dezembro de 2018, seção 1, página 78. Todavia, por essa Solução de Consulta ter reformado indevidamente a Solução de Divergência Cosit nº 14, de 14 de outubro de 2014, e não a Solução de Divergência Cosit nº 11, de 27 de agosto de 2014, fez-se necessário sua reforma, não obstante o mesmo entendimento da Solução de Consulta Cosit nº 293, de 2018, estar integralmente mantido na presente Solução de Consulta, conforme descrito abaixo.

## Fundamentos

### ADMISSIBILIDADE E FINALIDADE DO PROCESSO DE CONSULTA

7. 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.

8. Salienda-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.

### ANÁLISE DO CASO APRESENTADO

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:

**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]

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, conseqüentemente, 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-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.

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*

*Construction 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 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, 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 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**

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 aumentar-se 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.

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

44. 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.

45. 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.

46. 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.

47. 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 devem submeter suas receitas ao regime de apuração não cumulativa, conforme os contornos delineados pela Lei nº 10.637, de 2002, e pela Lei nº 10.833, de 2003.

## **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.

### **CONCRETAGEM OU BETONAGEM**

49. Concreto consiste na mistura de areia, pedra, cimento e água em proporções adequadas de modo a formar um bloco monolítico. Temos o concreto armado quando se adiciona uma estrutura de aço à sua composição, o que ocorre na construção de pilares, vigas e lajes. O concreto ainda pode ser classificado como leve, normal ou denso, conforme critérios estabelecidos atualmente pela NBR ABNT 12.655, de 15 de janeiro de 2015.

50. Por sua vez, concretagem pode ser conceituada como o procedimento que envolve as atividades de preparo, transporte, lançamento, adensamento e cura do concreto.

51. O Preparo consiste na mistura dos elementos para a formação do concreto. As etapas de preparo do concreto, atualmente determinadas pela NBR ABNT 12.655, de 2015, envolvem: a) caracterização dos materiais componentes do concreto; b) estudo da dosagem do concreto; c) ajuste e comprovação do traço de concreto; e d) elaboração do concreto.

52. Quanto a essa etapa é basilar ressaltar o seguinte: o preparo do concreto pode ser feito diretamente pela executante ou por empresa de serviço de concretagem, ora denominada de central pela NBR ABNT 7.212, de 2012. Daí, temos dois *modus operandi* estabelecidos pela NBR ABNT 14.931, de 2004:

#### **NBR ABNT 14.931, de 2004**

##### 9 Concretagem

##### 9.1 Modalidade de preparo do concreto

Para o concreto destinado às estruturas, são previstas duas modalidades diferentes de preparo, descritas a seguir.

##### 9.1.1 Concreto preparado pelo executante da obra

As etapas de preparo são realizadas pelo executante da obra, de acordo com o que estabelece a ABNT NBR 12655.

### 9.1.2 Concreto preparado por empresa de serviços de concretagem

A central deve assumir a responsabilidade pelo serviço e cumprir as prescrições relativas às etapas de preparo do concreto (ver ABNT NBR 12655), bem como as disposições da ABNT NBR 7212. A documentação relativa ao cumprimento destas prescrições e disposições deve ser disponibilizada para o responsável pela obra e arquivada na empresa de serviços de concretagem, sendo preservada durante o prazo previsto na legislação vigente.

53. O Transporte é o deslocamento do concreto do local de preparo até o local de sua aplicação. A NBR ABNT 14.931, de 2004, informa, na seção de transporte de concreto na obra, que *“o concreto deve ser transportado do local do amassamento ou da boca de descarga do caminhão betoneira até o local da concretagem num tempo compatível com as condições de lançamento”*. O transporte do concreto é etapa recente do processo de concretagem, usualmente executadas pelas centrais em razão do prévio preparo por parte destas. Originalmente, o concreto era preparado na própria obra pelo construtor, o que dispensava essa etapa do processo.

54. O Lançamento é o procedimento mediante o qual o concreto preparado é colocado ou vazado em formas. É a aplicação da mistura, que deve ser feita após a remoção cuidadosa de detritos, conforme informa a NBR ABNT 14.931, de 2004.

55. O Adensamento é a etapa que objetiva retirar os vazios e bolhas de ar do concreto, de modo a torna-lo mais compacto diante das fases de mistura, transporte e lançamento.

56. A Cura visa a evitar a evaporação prematura da água e fissuras do concreto em virtude do não endurecimento do concreto, de forma a assegurar uma superfície adequada e uma capa superficial durável.

57. Diante dos conceitos acima expendidos acerca de todo o processo de concretagem, temos que:

a) Caso a construtora contratada através de regime de administração, empreitada ou subempreitada de obra de construção civil seja ela mesma responsável pelos serviços de construção civil relativos ao preparo, transporte, lançamento, adensamento e cura da concretagem, as receitas decorrentes de tais serviços submetem-se ao regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em razão do inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003 c/c o inciso II do art. 15 do mesmo diploma legal. Isso ocorre em virtude de todos os serviços de concretagem, da preparação à cura, serem aplicados na execução da obra de construção civil.

b) Caso a construtora contratada através do regime de administração, empreitada ou subempreitada de obra de construção civil mantenha contrato em que esteja estipulado que terceiros, normalmente centrais de concretagem, estejam responsáveis pelo preparo e transporte do concreto, tais receitas submetem-se ao regime de apuração não cumulativa das exações em apreço, dado que esses processos independem da aplicação do produto em obra de construção civil



determinada e a ela não se vinculam. Nesse caso, apenas as receitas decorrentes dos processos de lançamento, adensamento e cura estarão sujeitas ao regime de apuração cumulativa em virtude da disposição legal em exame.

## **TERRAPLANAGEM**

58. Terraplanagem destina-se a planificar determinada terra ou terreno. Seu objetivo é, portanto, remover e realocar a terra de modo a deixar determinado terreno de forma plana. É também um preparo para as fundações.

59. Pelos conceitos expostos acerca de obra e serviço de construção civil, conclui-se que a terraplanagem é claramente serviço de construção civil, já que, apesar de modificar o espaço no qual é aplicado, não se utiliza de construção, reforma, ampliação ou outros serviços similares que permitam a sua classificação como obra de construção civil.

60. A terraplanagem é etapa autônoma e muitas vezes precedente a uma obra de construção civil, já que se trata apenas da planificação ou preparo de determinado terreno.

61. Porém, quando o serviço de terraplanagem estiver vinculado a um mesmo contrato de administração, empreitada ou subempreitada que vise à construção de determinada obra de construção civil logo após ou concomitantemente à planificação do terreno, suas receitas estarão sujeitas ao regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em virtude do inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003 c/c o inciso II do art. 15 do mesmo diploma normativo.

62. Tal entendimento decorre do fato de que o terreno terraplanado fará parte da execução da obra de construção civil, estando intimamente ligado a ela.

63. Portanto, temos duas situações para a terraplanagem:

a) o serviço de terraplanagem é considerado serviço de construção civil. Dessa forma, as receitas dele decorrentes estão submetidas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins;

b) Caso o serviço de terraplanagem esteja vinculado a um mesmo contrato de administração, empreitada ou subempreitada que vise à construção de determinada obra de construção civil após à planificação do terreno, suas receitas estarão sujeitas ao regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em virtude do inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003 c/c o inciso II do art. 15 do mesmo diploma normativo.

## **PAVIMENTAÇÃO**

64. A NBR ABNT 11.170, de janeiro de 1990, conceitua pavimentação do seguinte modo:

**NBR ABNT 11.170, de 1990**

Estrutura construída sobre o leito natural ou terraplano de uma via, constituída de uma ou várias camadas. Capaz de resistir às tensões geradas pelas cargas dos veículos e pelas variações ambientais, distribuí-las minoradas no subleito, e dar condições de conforto e segurança de rolamento.

65. Por sua vez, o Manual de Pavimentação do Departamento Nacional de Infraestrutura de Transportes (DNIT), de 2006, traz o seguinte conceito:

**3 MODALIDADES E CONSTITUIÇÃO DE PAVIMENTOS****3.1 GENERALIDADES**

Pavimento de uma rodovia é a superestrutura constituída por um sistema de camadas de espessuras finitas, assentes sobre um semi-espaço considerado teoricamente como infinito – a infra-estrutura ou terreno de fundação, a qual é designada de subleito.

O subleito, limitado assim superiormente pelo pavimento, deve ser estudado e considerado até a profundidade onde atuam, de forma significativa, as cargas impostas pelo tráfego. Em termos práticos, tal profundidade deve situar-se numa faixa de 0,60 a 1,50 m.

O pavimento, por injunções de ordem técnico-econômica é uma estrutura de camadas em que materiais de diferentes resistências e deformabilidades são colocadas em contato resultando daí um elevado grau de complexidade no que respeita ao cálculo de tensões e deformações e atuantes nas mesmas resultantes das cargas impostas pelo tráfego.

66. Diante dos conceitos expostos, pode-se conceituar pavimentação como uma estrutura de uma ou mais camadas, construída sobre o terreno natural ou a terraplanagem e destinada, técnica e economicamente, a resistir aos esforços oriundos do tráfego e a melhorar as condições de conforto e rolamento.

67. A pavimentação é indubitavelmente uma obra de construção civil, já que, através da construção, reforma, ampliação ou semelhantes, transforma o espaço no qual é aplicada.

68. Nesses termos, as obras de pavimentação contratadas mediante os regimes de administração, empreitada ou subempreitada enquadram-se como obras de construção civil para os fins do inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, sendo as receitas delas decorrentes sujeitas ao regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

**SONDAGENS**

69. As sondagens configuram-se como procedimentos que objetivam obter informações de superfície de uma área na terra ou na água. Constitui-se em serviço de construção civil que, quando aplicado isoladamente, está sujeito aos regimes não cumulativos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

70. Porém, quando o serviço de sondagem estiver vinculado a um mesmo contrato de administração, empreitada ou subempreitada que vise à construção de determinada obra de construção civil logo após ou concomitantemente à planificação do terreno, suas receitas estarão sujeitas ao regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em virtude do inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003 c/c o inciso II do art. 15 do mesmo diploma normativo.

71. Portanto, o serviço de sondagem terá tratamento semelhante ao da terraplanagem quanto ao enquadramento ou não junto ao inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003.

## FUNDAÇÕES

72. Fundações são estruturas responsáveis por transmitir as cargas das construções ao solo, alicerçando a obra e normalmente realizadas após a sondagem.

73. A NBR ABNT 6.122, de 1996, que trata de projeto e execução de fundações, apresenta a classificação de fundações superficiais e fundações profundas, conceituadas do seguinte modo:

### NBR ABNT 6122

#### **3.1 Fundação superficial (ou rasa ou direta)**

Elementos de fundação em que a carga é transmitida ao terreno, predominantemente pelas pressões distribuídas sob a base da fundação, e em que a profundidade de assentamento em relação ao terreno adjacente é inferior a duas vezes a menor dimensão da fundação. Incluem-se nesse tipo de fundação as sapatas, os blocos, os *radier*, as sapatas associadas, as vigas de fundação e as sapatas corridas.

(...)

#### **3.8 Fundação profunda**

Elemento de fundação que transmite a carga ao terreno pela vase (resistência de ponta), por sua superfície lateral (resistência de fuste) ou por uma combinação das duas, e que está assente em profundidade superior ao dobro de sua menor dimensão em planta, e no mínimo 3 m, salvo justificativa. Neste tipo de fundação incluem-se as estacas, os tubulões e os caixões.

74. Fundações integram e confundem-se com a obra de construção civil, sendo assim classificadas. Portanto, as receitas oriundas das fundações destinadas a determinada obra de construção civil estão sujeitas ao regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

## ESCAVAÇÕES

75. As escavações constituem-se em serviços que visam a retirada de solo de determinado terreno com a finalidade de atingir uma profundidade necessária à execução da construção. É processo útil à fundação.

76. Pela sua descrição, resta claro que não se trata de obra, mas de serviço de construção civil. Quando não vinculados a um contrato de obras, deve submeter suas receitas ao regime de apuração não cumulativa das exações em análise, conforme os ditames das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

77. Não obstante o entendimento acima enunciado, o serviço de escavação vinculado a um contrato de obra de construção civil executado sob as modalidades de administração, empreitada ou subempreitada deverá ter suas receitas submetidas ao regime de apuração cumulativa de ambos os tributos em foco.

### **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 abarcadas 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 abarcadas 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.

94. Ficam reformadas:

- 1) a Solução de Divergência Cosit nº 11, de 27 de agosto de 2014; e
- 2) a Solução de Consulta Cosit nº 293, de 26 de dezembro de 2018.

*Assinado Digitalmente*  
RAUL KLEBER GOMES DE SOUZA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Direi

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral da Cosit.

*Assinado Digitalmente*  
OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR  
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