



# Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Cosit

Fls. 1

## Solução de Divergência nº 11 - Cosit

<b>Data</b>	27 de agosto de 2014
<b>Processo</b>	XXXXXXXXXXXX
<b>Interessado</b>	XXXXXXXXXXXX
<b>CNPJ/CPF</b>	XXXXXXXXXXXX

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

EXPRESSÃO "OBRAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL". SIGNIFICADO NA LEGISLAÇÃO REFERENTE AO REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA DA COFINS.

Para efeito de aplicação do disposto no inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, enquadram-se, no conceito de obras de construção civil, as obras e os serviços auxiliares e complementares, tais como aqueles exemplificados no Ato Declaratório Normativo Cosit nº 30, de 14 de outubro de 1999.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 10, inc. XX; Ato Declaratório Normativo Cosit nº 30, de 1999; e Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, art. 322, I e X, e Anexo VII.

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

EXPRESSÃO "OBRAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL". SIGNIFICADO NA LEGISLAÇÃO REFERENTE AO REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP.

Para efeito de aplicação do disposto no inciso XX do art. 10 e inciso V do art. 15 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, enquadram-se, 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 de outubro de 1999.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 10.833, de 2003, art. 10, inc. XX, e art. 15, inc. V; Ato Declaratório Normativo Cosit nº 30, de 1999; e Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, art. 322, I e X, e Anexo VII.

## Relatório

A pessoa jurídica em epígrafe, devidamente qualificada nos autos, formulou recurso especial de divergência com base no § 6º do art. 48 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, no § 1º do art. 101 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, e no art. 16 da Instrução Normativa RFB nº 740, de 2 de maio de 2007.

2. A recorrente interpôs consulta à SRRF/Disit da 8ª Região Fiscal e esta, em resposta à pretensão formulada, emitiu a Solução de Consulta (SC) nº 248, de 21 de setembro de 2012, cuja ementa, em relação à Cofins, é a seguinte:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. REGIME DE APURAÇÃO. As atividades de instalações elétricas, hidráulicas, de sistemas de ar condicionado, ventilação, refrigeração e de prevenção contra incêndio não se enquadram no conceito de “obras de construção civil” e, portanto, as receitas decorrentes de seu exercício estão sujeitas ao regime não cumulativo da Cofins.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 10, XX; Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, art. 322, I e X, e anexo VII.

3. Não satisfeita com a solução adotada pela 8ª Região Fiscal, que considerara o conceito de execução de obra de construção civil sob um ângulo restrito para efeito de enquadramento da atividade no âmbito da sistemática de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, e tendo conhecimento de soluções de consulta divergentes sobre a mesma matéria e com fundamento em idêntica norma jurídica, a recorrente ora contesta aquela solução e requer que esta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) expresse o seu entendimento e unifique a interpretação da legislação.

4. Os atos que serviram de paradigma para fundamentar a interposição do presente Recurso Especial de Divergência foram a Solução de Consulta (SC) nº 6, de 27 de janeiro de 2011, da 7ª Região Fiscal, e a Solução de Consulta Cosit nº 5, de 31 de agosto de 2005, da Cosit. Vide suas ementas no tocante à Cofins:

Solução de Consulta nº 6, de 2011 – SRRF/Disit – 7ª Região Fiscal

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Obras de Construção Civil. Alcance da expressão na legislação relativa à sistemática não cumulativa.

As atividades de construção, ampliação e reformas prediais preventivas e corretivas em sistemas elétricos, hidráulicos, hidrossanitários e de refrigeração, por estarem expressamente citadas no ADN Cosit nº 30, de 1999 ou por terem a mesma natureza daquelas nele incluídas, enquadram-se na expressão “obras de construção civil”, estando, portanto, até 31/12/2010, as receitas auferidas com sua exploração sujeitas a apuração da Cofins no regime cumulativo.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, inciso XX do art. 10; Ato Declaratório Normativo Cosit nº 30, de 1999.

Solução de Consulta Cosit nº 5, de 2005 – Coordenação-Geral de Tributação

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ementa: EXPRESSÃO "OBRAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL". SIGNIFICADO NA LEGISLAÇÃO REFERENTE À COFINS NÃO-CUMULATIVA.

Para efeito de aplicação do disposto no inciso XX do art. 10 da Lei nº10.833, de 29/12/2003, enquadram-se no conceito de obras de construção civil as obras e serviços auxiliares e complementares, tais como aquelas exemplificadas no Ato Declaratório Normativo Cosit nº 30, de 14/10/1999.

Dispositivos Legais: inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, acrescentado pelo art. 21 da Lei nº 10.865, de 2004; e Ato Declaratório Normativo Cosit nº 30, de 1999.

5. A apelante ressalta que seu pleito objetiva confirmar o entendimento segundo o qual *“a construção e instalação de sistemas centrais de ar condicionado, refrigeração, ventilação, hidráulicos, elétricos, exaustão e prevenção contra incêndio configura verdadeira execução de obras de construção civil por administração, empreitada ou subempreitada, para efeitos de sujeição das respectivas receitas ao regime cumulativo da Contribuição ao Programa de Integração Social (“PIS”) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (“Cofins”), nos termos dos artigos 10, XX, e 15, V, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, com redação dada pelo art. 8º da Lei nº 12.375, de 30 de dezembro de 2010.”*

6. Em seguida assenta que *“as demais receitas das atividades por ela desenvolvidas – que não especificadas acima – como por exemplo, as decorrentes da prestação de serviços de manutenção, permaneciam submetidas à incidência do PIS e da Cofins pelo regime não cumulativo.”*

7. Acentua o embasamento utilizado nas soluções de consulta apontadas como divergentes, bem como aquele constante do Ato Declaratório Normativo Cosit nº 30, de 14 de outubro de 1999. Nele, a Cosit, ao dispor sobre a amplitude da atividade de construção de imóveis, no âmbito das vedações ao Simples Federal (Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, art. 9º) expõe que dita atividade *“abrange as obras e serviços auxiliares e complementares de construção civil ...”*

8. Aduz ainda que *“apesar de não haver menção expressa no Ato Declaratório Normativo Cosit nº 30/99 à construção de sistema central de ar condicionado e de prevenção contra incêndio, como tais atividades envolvem a instalação de benfeitorias agregadas ao solo, como bem retratado acima, tais serviços também se enquadram no conceito de obra de construção civil.”*

9. Na sequência, volta-se contra a argumentação exposta na Solução de Consulta nº 248, de 2012, endereçada à sua pessoa e contrária ao seu entendimento. Assevera que o ato decisório se fundamenta na Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, cujo objeto é traçar normas gerais de tributação previdenciária.

10. Defende tese segundo a qual a divisão das atividades de execução de construção civil, constante no Anexo VII da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, em ‘obras de construção civil’ e ‘serviços de construção civil’, *“visa apenas diferenciar o tratamento formal a ser adotado pelos executores de cada atividade, caso sejam exercidas por pessoas distintas.”*

11. Conclui seu raciocínio nos seguintes termos: *“isso não significa que a classificação do Anexo VII da Instrução Normativa nº 971/2009, criada para ordenar a administração previdenciária, possa ser transposta, sem qualquer ponderação, ao debate travado nestes autos. Como se viu, a discriminação em tela foi criada, tão somente, para racionalizar a administração tributária das contribuições previdenciárias.”*

12. Em Despacho Decisório, o chefe da Disit/SRRF 8ª RF admite o recurso especial formulado pela recorrente e o encaminha a esta Cosit para fins de uniformização de entendimento em relação às soluções de consulta apontadas como divergentes.

## Fundamentos

13. A principal discussão encampada nesse processo versa sobre o conceito de “obras de construção civil” adotado pelo legislador no inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, *in verbis*:

*“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, até 31 de dezembro de 2015;*

*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: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*(...)*

*V - nos incisos VI, IX a XXVII do caput e nos §§ 1º e 2º do art. 10 desta Lei;”*

14. Consoante se verifica, o enquadramento de uma atividade em referido conceito é importante para determinação do regime de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a que sujeita a pessoa jurídica que aufera receitas com seu desenvolvimento. *In casu*, “as receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil” permanecem sujeitas às normas anteriores à instituição da não cumulatividade das mencionadas contribuições, ou, dito de outra forma, permanecem sujeitas ao regime de apuração cumulativa das contribuições, cujas principais normas se encontram na Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998.

15. Inquestionavelmente, o conceito de “obra de construção civil” não é uníssono nos manuais técnicos das ciências que estudam tal atividade e, tampouco, na legislação tributária.

16. Ademais, as legislações da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não estabelecem tal conceito ou referenciam qualquer conceito constante de outras legislações. Nesse contexto, resta perquirir as legislações de diversos tributos em busca de normas que possam ser utilizadas como parâmetro interpretativo, com a plausibilidade necessária em situações como esta.

17. A controvérsia estabelecida nesse processo tem como foco a interpretação do texto legal insculpido no inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, em face dos conceitos de obra de construção civil e de serviço de construção civil insertos na Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, e utilizados pela SC SRRF08 nº 248, de 2012, para delimitar quais receitas da atividade de construção civil estariam adstritas à sistemática de

apuração cumulativa relativamente à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, e quais não estariam.

18. Em que pese a existência de atos decisórios desta Cosit apresentando seu entendimento acerca do disposto no inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, emerge da Solução de Consulta SRRF08 nº 248, de 2012, deflagradora da divergência, fundamento de decisão extraído de outro ato normativo da RFB (Instrução Normativa nº 971, de 2009) até então não examinado expressamente no âmbito dos atos decisórios anteriores emitidos pela Cosit. Tal inovação exige desta Coordenação a devida averiguação, para fins de ratificação ou retificação do entendimento anteriormente adotado.

19. Inicialmente, perquire-se a motivação da existência de regramento na Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, acerca da atividade de construção civil.

20. O fundamento jurídico para cobrança de contribuições previdenciárias consta na alínea 'a' do inciso I e inciso II do art. 195 da Constituição Federal. Vê-se, logo abaixo, que ditas contribuições incidem sobre os rendimentos advindos do trabalho, tanto a cargo do empregador, quanto a cargo do empregado. Vide a redação dos dispositivos constitucionais:

*Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:*

*I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:*

*a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;*

*(...)*

*II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;*

21. O legislador ordinário, por sua vez, ao traçar as diretrizes e normas para instituição do custeio da seguridade social, prevendo a potencialidade das obras de construção civil para a arrecadação das contribuições previdenciárias, devido ao uso intensivo de mão-de-obra nesses empreendimentos, estabeleceu uma série de critérios delineadores a recair sobre a atividade. Vide trechos da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, concernentes à disciplina das obras de construção civil no tocante às contribuições previdenciárias.

*Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:*

*(...)*

*VI - o proprietário, o incorporador definido na Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, o dono da obra ou condômino da unidade imobiliária, qualquer que seja a forma de contratação da construção, reforma ou acréscimo, são solidários com o construtor, e estes com a subempreiteira, pelo cumprimento das obrigações para com a Seguridade Social, ressalvado o seu direito regressivo contra o executor ou*

***contratante da obra e admitida a retenção de importância a este devida para garantia do cumprimento dessas obrigações, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem;***

*Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos.*

(...)

*§ 4º Na falta de prova regular e formalizada pelo sujeito passivo, o montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil pode ser obtido mediante cálculo da mão de obra empregada, proporcional à área construída, de acordo com critérios estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, cabendo ao proprietário, dono da obra, condômino da unidade imobiliária ou empresa corresponsável o ônus da prova em contrário.*

*Art. 47. É exigida Certidão Negativa de Débito-CND, fornecida pelo órgão competente, nos seguintes casos:*

(...)

*II - do proprietário, pessoa física ou jurídica, de obra de construção civil, quando de sua averbação no registro de imóveis, salvo no caso do inciso VIII do art. 30.*

*Art. 49. A matrícula da empresa será efetuada nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.*

*§ 1º No caso de obra de construção civil, a matrícula deverá ser efetuada mediante comunicação obrigatória do responsável por sua execução, no prazo de 30 (trinta) dias, contado do início de suas atividades, quando obterá número cadastral básico, de caráter permanente.*

22. Com o fim de regulamentar as disposições legais relativas à Previdência Social, sobreveio o Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999. Nele constam diversas disposições a respeito de “obra de construção civil”, entre as quais se destaca o conceito do aludido instituto, reproduzido a seguir:

*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.*

23. Verifica-se que o citado Decreto estabeleceu um conceito bastante restritivo de “obra de construção civil”, o que se justifica por razões práticas. Conforme se observa, as regras relativas à construção civil surgem no âmbito das contribuições previdenciárias como especificações de responsabilidade tributária, criando hipóteses de solidariedade tributária que, conquanto úteis para garantir a arrecadação, demandam intensa atividade da Administração



Tributária em sua fiscalização. Destarte, evitando expandir demais as hipóteses de responsabilização solidária pelo crédito tributário decorrente da incidência de contribuições previdenciárias, o legislador optou por restringir, para esse fim, o conceito de “obra de construção civil” a determinadas atividades estritamente relacionadas a tal ramo econômico, sem prejuízo da existência de diversas outras atividades a ele afetas.

24. Por seu turno, a Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais. Concretizando as normas superiores, a Normativa estabelece as “normas e procedimentos aplicáveis à atividade de construção civil” em seu Título IV, Capítulo I, Seção Única.

25. 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, nos seguintes termos:

*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;*

.....

*XXVII - contrato de construção civil ou contrato de empreitada (também conhecido como contrato de execução de obra, contrato de obra ou contrato de edificação), aquele celebrado entre o proprietário do imóvel, o incorporador, o dono da obra ou o condômino e uma empresa, para a execução de obra ou serviço de construção civil, no todo ou em parte, podendo ser:*

*a) total, quando celebrado exclusivamente com empresa construtora, definida no inciso XIX, que assume a responsabilidade direta pela execução de todos os serviços necessários à realização da obra, compreendidos em todos os projetos a ela inerentes, com ou sem fornecimento de material;*

*b) parcial, quando celebrado com empresa construtora ou prestadora de serviços na área de construção civil, para execução de parte da obra, com ou sem fornecimento de material;*

26. Verifica-se que, como não poderia deixar de ser, o conceito de “obra de construção civil” constante do inciso I do art. 322 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, é exatamente igual ao constante do § 13 do art. 257 do Decreto nº 3.048, de 1999. Ademais, nota-se que o mencionado artigo da Normativa também estabeleceu o conceito de “serviço de construção civil”.

27. Analisando-se detidamente as prescrições da Instrução Normativa em estudo, constata-se que se optou por estabelecer e diferenciar os conceitos de “obra de construção civil” e de “serviço de construção civil” principalmente para viabilizar, com base no conceito

constante do § 13 do Decreto nº 3.048, de 1999, a classificação dos serviços constantes da listagem de atividades de construção civil estabelecida no Cadastro Nacional de Atividades Econômicas – CNAE (Anexo, Seção F, itens 41 a 43), e utilizar essa classificação para atribuir o tratamento tributário cabível a cada atividade arrolada no Anexo VII da Instrução Normativa.

28. Deveras, 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” ou “serviço de construção civil”. Essa medida se mostra necessária porque tratamento conferido pela legislação das contribuições previdenciárias varia bastante conforme a atividade de construção civil seja classificada neste ou naquele grupo, especialmente as regras relativas à responsabilidade tributária.

29. Com efeito, a legislação das contribuições previdenciárias atribui a diversas pessoas jurídicas que executam “obras de construção civil” (conforme a classificação que adota) responsabilidade solidária, assegurando maior proteção ao crédito tributário previdenciário. De outro modo, a responsabilidade atribuída pela referida legislação às pessoas jurídicas que prestam “serviços de construção civil” (também conforme a classificação que adota) segue as prescrições previstas para o conjunto geral de contribuintes, relacionados ou não com a atividade de construção civil.

30. Nesse contexto, depreende-se que a classificação das atividades de construção civil empreendida pela Instrução Normativa em voga é apenas instrumental, com alcance adstrito ao campo das contribuições previdenciárias, não estabelecendo qualquer inovação material no sistema jurídico nacional, e, portanto, não exercendo cogência no âmbito da legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

31. Fixada essa premissa, resta averiguar qual legislação pode ser mais plausivelmente utilizada como parâmetro interpretativo das disposições do inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003.

32. Além das analisadas normas relativas às contribuições previdenciárias, a legislação federal, por diversas outras vezes, estabelece normas relativas às obras de construção civil, conforme se exemplifica a seguir.

33. A LC nº 116, de 2003, ao legislar sobre as atividades sujeitas ao Imposto sobre Serviços (ISS), descreveu no item 7.02 do seu Anexo Único a abrangência atribuída ao mencionado ramo econômico, *in verbis*:

Anexo Único - Lista de Serviços – Item 7.02

*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;*

34. O Decreto nº 7.708, de 2012, ao instituir a Nomenclatura Brasileira de Serviços (NBS), denominou a atividade, em sua Seção I, de ‘Serviços de Construção’. Aqui, entre tantos serviços elencados, ressaltam-se os seguintes:

Seção I – Serviços de Construção



---

<i>NBS</i>	<i>Descrição do Serviço</i>
<i>1.0101</i>	<i>Serviços de construção de edificações residenciais</i>
<i>1.0126</i>	<i>Serviços de instalação elétrica</i>
<i>1.0127</i>	<i>Serviços de tubulação para fornecimento e escoamento de águas</i>
<i>1.0128</i>	<i>Serviços de instalação de aquecimento, ventilação e ar condicionado</i>

35. Por último, a Resolução Concla/MPOG nº 1, de 2006, com o fim de padronizar e harmonizar as atividades econômicas em âmbito nacional, em observância às diretrizes do IBGE, publicou nova versão (2.0) 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:

“Anexo - Seção ‘F’

- 41 - CONSTRUÇÃO DE EDIFÍCIOS;
- 42 - OBRAS DE INFRA-ESTRUTURA; e
- 43 - SERVIÇOS ESPECIALIZADOS PARA CONSTRUÇÃO.”

36. Evidentemente, nota-se a tendência de adoção de conceito ampliativo de construção civil, provavelmente em razão da enorme diversidade de atividades e funcionalidades atreladas às modernas construções humanas sobre o solo.

37. Alinhada com esta tendência, esta 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.

38. Nessa senda, adotou-se a interpretação constante do Ato Declaratório Normativo Cosit nº 30, de 14 de outubro de 1999:

*“O COORDENADOR-GERAL DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso das atribuições que lhe confere o art. 199, inciso IV, do Regimento Interno aprovado pela Portaria MF Nº 227, de 3 de setembro de 1998, e tendo em vista as disposições do inciso V do art. 9º da Lei Nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, com as alterações promovidas pelo art. 4º da Lei Nº 9.528, de 10 de dezembro de 1997.*

*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:*

- 1. a construção, demolição, reforma e ampliação de edificações;*
- 2. sondagens, fundações e escavações;*
- 3. construção de estradas e logradouros públicos;*
- 4. construção de pontes, viadutos e monumentos;*
- 5. terraplenagem e pavimentação;*

*6. pintura, carpintaria, instalações elétricas e hidráulicas, aplicação de tacos e azulejos, colocação de vidros e esquadrias; e*

*7. quaisquer outras benfeitorias agregadas ao solo ou subsolo.(grifou-se)*

39. Ainda seguindo essa linha de entendimento, esta Cosit, na SC Cosit nº 5, de 2005, e na SC Cosit nº 2, de 2010, concluiu que, para fins do inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, as obras e os serviços auxiliares e complementares, tais como aqueles exemplificados no Ato Declaratório Normativo Cosit nº 30, de 14 de outubro de 1999, enquadram-se no conceito de obras de construção civil.

40. Não obstante as citadas manifestações desta Cosit, a recorrida SC SRRF08 nº 248, de 2012, utiliza os conceitos de “obra de construção civil” e de “serviço de construção civil” estabelecidos pela Instrução Normativa nº 971, de 2009, para embasar seu entendimento restritivo acerca do conceito de obras de construção civil na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

41. Contudo, conforme demonstrado, a classificação adotada na mencionada Instrução Normativa, sendo meramente instrumental e referindo-se às contribuições previdenciárias, não goza de cogência em relação à Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins e não se mostra o melhor parâmetro interpretativo na presente análise.

42. Assim, mantendo-se o entendimento desta Cosit acerca da matéria, conclui-se que as atividades da consulente de instalação de redes hidráulicas e elétricas, de instalação de sistemas centrais de ar condicionado, de refrigeração, de ventilação e de prevenção contra incêndio enquadram-se como serviços prestados no âmbito da execução de obras de construção civil. Consequentemente, as receitas advindas dessas prestações submetem-se à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sob a sistemática de apuração cumulativa dessas exações, por aplicação do citado inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003.

43. Contudo, cumpre ressaltar que o citado dispositivo é expresso em estabelecer a aplicação do regime de apuração cumulativa das contribuições em estudo às receitas decorrentes da “execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil”. Assim, tal preceptivo alcança apenas as receitas decorrentes das prestações dos serviços que menciona, e, como não estabelece ressalva, alcança também as receitas decorrentes de eventual fornecimento de bens na prestação de tais serviços. Diferentemente, o mencionado dispositivo não alcança a venda de bens, ainda que haja alguma prestação de serviços acessória, bem como a prestação de serviços diversos dos arrolados por ele.

44. Para ilustrar as diferenciações de tratamento tributário apresentadas no parágrafo anterior, analisam-se algumas situações possíveis envolvendo o ramo de ares-condicionados:

- a) contratação de uma pessoa jurídica para preparação da estrutura e instalação de ar-condicionado central em um edifício. Nessa hipótese, o contrato é preponderantemente de prestação de serviço auxiliar em obra de construção, sendo o fornecimento de bens etapa necessária para a prestação. Destarte, aplicável às receitas auferidas com a prestação de tal serviço o regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, conforme inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003;
- b) aquisição de ar-condicionado a ser entregue instalado na parede do edifício. Nessa hipótese, o contrato é preponderantemente de compra e venda de bens, sendo o serviço de instalação apenas acessório. Assim, não são aplicáveis à espécie as disposições do

mencionado dispositivo legal, sendo o regime de apuração das contribuições relativas à receita de venda estabelecido conforme as regras gerais.

45. Portanto, para a correta aplicação do inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, nas hipóteses em que o contrato envolve fornecimento de bens, é necessário verificar a preponderância da relação econômica estabelecida. Caso se trate de prestação de serviço de “execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil”, com acessório fornecimento de bens, mostra-se aplicável o citado dispositivo. De outra banda, caso de trate de fornecimento de bens, com acessória prestação de serviço de construção civil, não se pode aplicar tal preceptivo.

46. Ademais, quase desnecessário asseverar que não se podem aplicar as disposições do dispositivo em lume às receitas decorrentes da prestação de serviços que não caracterizam “execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil”, como os serviços de manutenção de máquinas, etc.

47. Por fim, deve-se ressaltar que, na hipótese de a pessoa jurídica apresentar tanto receitas sujeitas ao regime de apuração cumulativa, como receitas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devem ser observadas as disposições constantes dos §§ 7º a 9º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e dos §§ 7º a 9º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que, em síntese, somente permitem a apuração de créditos da não cumulatividade das aludidas contribuições em relação aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa.

## Conclusão

48. Diante do exposto, soluciona-se a presente divergência respondendo ao autor do recurso que as receitas decorrentes de instalações hidráulicas, elétricas, de sistemas centrais de ar condicionado, de refrigeração, de ventilação e de prevenção contra incêndio se subsumem ao conceito de execução por administração, empreitada ou subempreitada de obras de construção civil de que trata o inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003.

49. Em decorrência:

a) mantém-se o entendimento exarado por meio da Solução de Consulta SRRF 7ª RF/Disit nº 6, de 27 de janeiro de 2011, da Solução de Consulta Cosit nº 5, de 31 de agosto de 2005 e da Solução de Consulta Cosit nº 2, de 3 de maio de 2010;

b) reforma-se o entendimento exarado por meio da Solução de Consulta SRRF 8ª RF/Disit nº 248, de 21 de setembro de 2012, na parte em que considera as atividades de instalações elétricas, hidráulicas, de sistemas de ar condicionado, de ventilação, de refrigeração e de prevenção contra incêndio sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

50. Encaminhe-se o presente processo à Disit da Superintendência Regional da Receita Federal na 8ª Região Fiscal (SRRF08), para ciência e demais providências cabíveis.

À consideração superior.

Assinado digitalmente  
AYLTON JOSÉ DA SILVA PEREIRA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (RFB)

De acordo. À consideração do Coordenador da Cotex.

Assinado digitalmente  
RONI PETERSON BERNARDINO DE BRITO  
Auditor-Fiscal da RFB - Chefe da Direi

De acordo. Propõe-se o encaminhamento deste processo à Disit/SRRF08, para ciência ao autor do recurso, e cópias desta Solução de Divergência às demais Disit das SRRF, para conhecimento.

À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

Assinado digitalmente  
JOÃO HAMILTON RECH  
Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador da Cotex

## **Ordem de Intimação**

Aprovo a presente Solução de Divergência e os encaminhamentos propostos.

Assinado digitalmente  
FERNANDO MOMBELLI  
Auditor-Fiscal da RFB – Coordenador-Geral da Cosit