

# **A INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS SOBRE OBRAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL E EM SERVIÇOS DE ENGENHARIA: Uma análise na jurisprudência do CARF**

Ariella Amanda Rocha  
Elen Jane Lima Dias  
Eustáquio Tarcisio Silva  
Pilar de Souza

## **Resumo**

O objetivo deste estudo foi observar as diferenças entre as obras de construção civil e a prestação de serviços de engenharia para o enquadramento nos regimes cumulativos e não cumulativos para as contribuições do PIS e da COFINS. Para atingimento ao objetivo traçado foi delimitado como método de pesquisa a extração de dados por meio bibliográfico e descritivo, onde foram avaliados artigos acadêmicos e livros com a temática tributária, para aprofundamento da pesquisa foi realizada uma abordagem qualitativa de estudo de caso, analisando casos julgados pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Os casos utilizados como amostra para a elaboração deste estudo apresentam em comum a discussão quanto a tributação do PIS e da COFINS, para obras e serviços de engenharia. Foi possível concluir que a tributação para obras de construção civil se enquadra ao regime cumulativo para PIS e COFINS, apresentando alíquota total 3,65% já para os serviços de engenharia a aplicação tributária se apresenta dentro do regime não cumulativo, com alíquota total de 9,25%, com possibilidade de recuperação tributária dos saldos de contribuições pagas na aquisição de insumos. Foram identificados como problemas recorrentes debatidos nos casos analisados o recolhimento incorreto de tributos por considerar alíquotas divergentes a aplicação efetiva conforme a atividade desempenhada, a geração indevida do crédito tributário, devido a não observância do critério para constituição somente pela compra de insumos, e a desconsideração da possibilidade de recuperação dos créditos tributários.

**Palavras-chave:** Tributação; Regime cumulativo; Regime não cumulativo.

## **1. Introdução**

O adequado funcionamento das atividades governamentais requer a existência de uma fonte de recursos para suprir as despesas do Estado. Junto ao ordenamento jurídico brasileiro, a principal fonte de receitas públicas é o tributo. O sistema tributário brasileiro é composto por diferentes tributos e opções para regimes de tributação, com o objetivo de que as mais diversas situações para pessoas físicas e jurídicas sejam abrangidas pela legislação. A grande abrangência do sistema tributário nacional, afeta diretamente na sua interpretação por parte dos contribuintes, gerando grande complexidade de análise. A modificação constante da legislação tributária é vista por seus contribuintes como principal dificultador para sua adequada compreensão.

Quanto a abrangência do sistema tributário e a alta complexidade de sua análise, entende-se que seus principais ofensores se localizam dentro da própria legislação vigente, na qual possibilita que o mesmo tributo possa apresentar diferentes alíquotas e viabilidades de compensações de acordo com variáveis como tipo de serviço prestado, produto comercializado, regime de tributação da empresa e local geográfico no qual o fato gerador foi efetivado.

Este estudo analisou casos julgados pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), onde a tributação das contribuições sociais PIS (Programa de Integração Social) e COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) foram alvos da discussão jurídica, com o objetivo de identificar quais foram as considerações da jurisprudência em relação a execução fiscal empregada a cada empresa.

Foram avaliados 9 casos julgados, sendo estes de empresas dos ramos de engenharia, construções e projetos. A amostra de casos utilizada compreende a discussões tributárias quanto a tributação cumulativa e não cumulativa dos tributos PIS e COFINS, bem como a utilização do crédito fiscal gerado a partir da compra de insumos para a operação das empresas. As empresas examinadas por este estudo apresentaram dificuldades na interpretação da legislação fiscal quanto a tributação para as obras de construção e sua distinção da tributação aos serviços de engenharia.

Deste modo, a falta de domínio da aplicação tributária para o negócio desenvolvido proporcionou cenários que puderam ser observados como um potencial padrão da amostra examinada, sendo eles: O pagamento de tributos indevidos (a maior); a falta de recolhimento de tributos; a utilização de créditos fiscais inexistentes; e a falta de aproveitamento e reconhecimento de créditos fiscais

Considerando o contexto tributário apresentado, destaca-se a importância de observar a seguinte questão: Quais as diferenças entre as obras de construção civil e os serviços de engenharia em relação ao enquadramento nos regimes cumulativos e não cumulativos para as contribuições do PIS e da COFINS?

Com a finalidade de responder o questionamento realizado neste estudo, foi estabelecido como objetivo geral: Observar as diferenças entre as obras de construção civil e os serviços de engenharia para o enquadramento nos regimes cumulativos e não cumulativos para os tributos PIS e COFINS. Tendo como objetivos específicos: 1. Compreender a distinção entre obras de construção civil e serviços de construção civil para fins de enquadramento cumulativo e não cumulativo para o PIS e a COFINS; 2. Avaliar a aplicação concreta da distinção supra da jurisprudência do CARF; 3. Apresentar as dificuldades e possibilidades de aproveitamento de créditos fiscais.

A relevância deste estudo justifica-se a partir da complexidade tributária abordada no seu desenvolvimento, pois esta pesquisa estendeu-se a interpretar os casos julgados pelo CARF e abranger a interpretação da legislação tributária, fato que a possibilita ser utilizada como um instrumento auxiliar a empresas que estejam envolvidas na mesma discussão fiscal.

Esta pesquisa adotou a abordagem bibliográfica e documental para coleta e extração de dados, quanto ao tratamento aos dados coletados, foi utilizado método qualitativo e descritivo de estudo de caso, pois foram analisados os casos julgados pelo CARF de maneira individual.

## **2. Referencial Teórico**

### **2.1 Tributos**

A instituição da legislação tributária no Brasil foi realizada por meio do (CTN) Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66), que dispõe das normas gerais a respeito da legislação tributária. De acordo com o CTN, o conceito de tributo se caracteriza por ser “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor possa nela se exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Favacho (2010) menciona o CTN como um texto infraconstitucional, ou seja, um texto que não consta na constituição, desta forma torna-se um texto submisso hierarquicamente a Constituição Federal. Porém, também afirma que o Código Tributário Nacional abrange grande parte do sistema tributário e apresenta maior estabilidade que a própria Constituição Federal.

Sabbag (2014) afirma que o Brasil utiliza de uma teoria tributária chamada de tripartite ou tricotômica, adotada em meados de 1966 possui grande influência do código tributário adotado na Alemanha, este conceito tem como base a divisão tributária em três grandes vertentes Sabbag

(2014) também afirma que o CTN define no seu artigo 5º quais as três vertentes que norteiam a divisão tributária brasileira, sendo elas, os impostos, taxas e contribuições.

Costa Neto (2019) por sua vez afirma que o Sistema Tributário Nacional executa a divisão dos seus tributos entre impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais (parafiscais) e empréstimos compulsórios.

De acordo com o CTN art. 77 as taxas estão vinculadas a prestação de serviços da atividade do Estado, caracteriza-se por ser um tributo que apresenta como fato gerador o exercício do poder de polícia, ou a utilização efetiva ou potencial de um serviço público.

As contribuições de melhoria são definidas pelo artigo 81 do CTN, são instituídas em razão do custo de obras públicas em locais onde ocorra valorização mobiliária devido a obra realizada, esta contribuição apresenta como limite total as despesas incorridas em toda construção pública realizada, e limite individual o acréscimo gerado pela obra ao imóvel do contribuinte.

Costa Neto afirma que as contribuições especiais se caracterizam por serem instituídas pela União, Estados, Distrito Federal e municípios. Esta tem por base fazer investimentos em determinado setor, como: à seguridade social, do social do salário-educação, para o PIS, para o Programa de Formação do Patrimônio Público – PASEP e para a COFINS.

O 16º artigo do CTN afirma que os impostos são o tributo que tem por fato gerador uma situação que não dependa de qualquer atividade governamental em relação ao contribuinte, ou seja, os impostos, diferentemente das contribuições não apresentam vínculo de responsabilidade estatal aos seus contribuintes, possuem objetivos de cobrir despesas gerais de alçada pública.

Ao avaliar o exposto pelos autores abordados, pode-se notar a concordância quanto as definições de taxas, impostos e contribuições dentro da esfera dos tributos. Acrescenta-se a este meio as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios, menos vistos na aplicação prática dos tributos no Brasil, porém existentes e presentes na legislação tributária.

Torna-se importante ressaltar que, apesar da baixa usualidade de alguns dos tributos citados por Costa Neto, os mesmos estão presentes no Código Tributário Nacional, e desta forma, caso necessário e ao atender as regulamentações técnicas necessárias para sua cobrança, os mesmos poderão ser solicitados aos seus contribuintes de forma constitucional, pois já estão abrangidos pela legislação tributária brasileira.

## **2.2 PIS e COFINS**

Silveira (2015) afirma que as contribuições sociais foram instituídas a princípio sem definição certa de qual seria a aplicação dos recursos por elas coletados, “Em se tratando de institutos tributários, o sentido da palavra contribuição passa a compreender toda e qualquer espécie de imposição pública que não se emoldure ao conceito de imposto ou taxa”.

Em relação a doutrina dos estudos tributários, Juliano (2020), afirma que apesar do PIS e da COFINS utilizarem como fato gerador o faturamento das empresas, estas são contribuições sociais diferentes e possuem em sua estrutura destinações distintas e específicas, ressalta também que a data de criação das mesmas, apresenta 20 anos de espaçamento.

Bergamini et al (2010, p. 25) se refere ao PIS e COFINS como “espécies do gênero contribuições sociais”.

Instituído pela Lei Complementar nº7 de 7 de setembro de 1970, o PIS se caracteriza como um tributo, por ser uma prestação de natureza pecuniária, compulsória, que não apresente relação com atos ilícitos.

De acordo com a legislação, Brasil (1998) a contribuição para o PIS/PASEP (Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público) deve ser apurada mensalmente e estão sujeitos a ele:

I – [...] pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, com base no faturamento do mês;  
III – [...] pessoas jurídicas de direito público interno, com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas.  
(BRASIL, 1998)

Por sua vez a COFINS foi instituída pela Lei nº 70, de 30 de dezembro de 1991 também caracterizada como tributo, mais especificamente uma contribuição social. A referida lei também regulamenta quais são os contribuintes sujeitos a COFINS. Sendo eles todas as pessoas jurídicas de direito privado, incluindo as pessoas jurídicas equiparadas pela legislação do imposto de renda.

Em suma, pode-se concluir que todas as empresas constituídas legalmente estão sujeitas a tributação do PIS e da COFINS e devem realizar a apuração de forma periódica para as referidas contribuições.

Segundo Juliano (2020) logo após a publicação da lei Complementar nº 70 de 30 de dezembro de 1991, a COFINS, já se apresentava como alvo de diversos questionamentos e de demandas judiciais dos seus contribuintes, alegando bitributação, valendo-se da justificativa de que ambos os tributos PIS e COFINS apresentam incidência com base no faturamento. A instituição da COFINS tem como objetivo financiar áreas da saúde, previdência e assistência social.

De acordo com o Portal Tributário (2020) ambas as contribuições, mesmo sendo originais de diferentes legislações, têm certa semelhança na base de cálculo, porque se formam pelo somatório de todas as receitas auferidas, apenas com as exceções previstas em lei.

Conforme informado por Juliano (2020) as contribuições PIS e COFINS podem ser apuradas entre dois regimes, o regime cumulativo e não cumulativo. Em relação ao regime cumulativo o cálculo dos valores devidos deve considerar as receitas obtidas pela empresa, sendo algumas deduções permitidas. No regime não cumulativo, o cálculo tributário deve considerar as receitas, com as deduções permitidas e realizado o abatimento dos tributos, considerando valores que foram pagos principalmente na aquisição de insumos e mercadorias.

### **2.3 Regime cumulativo e não cumulativo**

Oliveira (2004) relata que a possibilidade de utilização apenas do regime cumulativo (onde há impossibilidade de realizar a compensação do crédito fiscal) das contribuições PIS e COFINS sempre gerou questionamentos e reclamações por parte dos contribuintes. Devido a percepção do contribuinte que a mesma contribuição foi paga em diversas etapas da operação. Segundo Santos (2015) até meados do ano de 2002, a discussão quanto a cumulatividade das contribuições PIS e COFINS era de grande relevância no meio empresarial brasileiro. Diversos estudos foram realizados a fim de demonstrar os impactos negativos para as operações, economia e até mesmo os preços dos produtos e serviços.

De acordo com Protasio (2020) o direito ao crédito tributário foi uma grande conquista por parte do contribuinte, pois a possibilidade de geração do crédito tributário viabiliza a resolução de um dos maiores problemas tributários que assolam o Brasil, que é o pagamento maior dos tributos, ocasionando o efeito chamado cascata fiscal.

De acordo com Canado e Lukic (2018) o objetivo inicial do Governo quanto a proposta de tributação não cumulativa para PIS e COFINS seria de principiar uma modificação quanto a

incidência das contribuições. Deixando de ser incidente sobre a receita da organização e passando a ser sobre o valor agregado.

Moreira (2010) afirma que a cumulatividade tributária pode se dar por meio de três hipóteses, sendo elas “Dupla imposição sobre o mesmo fato; cobranças sucessivas da mesma arrecadação ao longo de um processo de produção ou prestação de serviços” considerado como acúmulo exógeno de tributos e “inclusão do tributo na base de cálculo de outros tributos”, considerado como acúmulo endógeno de tributos.

Ainda conforme expresso por Moreira (2010) “[...] em nada importam as normas que determinam a inclusão de tributos na base de cálculo de outros, tampouco as hipóteses de *bis in idem* ou bitributação.” Desta maneira a não cumulatividade tributária possibilita a recuperação dos créditos gerados apenas quando há a cobrança sucessiva em demasiadas etapas da produção ou prestação dos serviços, como ocorre quando há a compra de insumos, pois a estes também são apropriados os valores das contribuições que serão utilizadas como créditos tributários.

Protasio (2020) afirma que as contribuições sociais PIS e COFINS sofreram alterações normativas no âmbito federal em meados de 2002 e 2003, com a instituição do princípio da não cumulatividade, onde a compensação tributária se tornou possível. Contudo, é de grande importância salientar que a compensação tributária não é permitida a todos os segmentos e regimes de tributação incidentes no Brasil.

De acordo com Juliano (2020) o regime tributário do Lucro Presumido (se baseia na tributação por estimativa de lucros conforme a atividade operacional da empresa tributada), deve realizar a suas apurações das contribuições PIS e COFINS, pelo regime cumulativo. Este por sua vez apresenta como características principais, as alíquotas, sendo 3% para PIS e 0,65% para COFINS.

Juliano (2020) também apresenta sua análise quanto a tributação pelo regime de Lucro Real (regime no qual são realizadas adições e exclusões ao lucro contábil, com a finalidade de alcançar o valor do Lucro Real da Companhia). A empresa por ele optante deve realizar a apuração do PIS e da COFINS, conforme o regime não cumulativo. As principais características do regime não cumulativo se dão pela alíquota mais elevada, sendo para o PIS 1,65% e para a COFINS 7,6%.

Ao analisar as afirmações dos autores, pode-se identificar que a instituição do regime não cumulativo foi de grande importância sobretudo ao contribuinte do PIS e da COFINS, pois os saldos dos valores pagos em operações anteriores se tornam passíveis de recuperação tributária. É importante ressaltar que a geração de créditos fiscais está atrelada principalmente a aquisição de insumos para a empresa.

Contudo, conforme exposto pelos autores analisados, a compensação tributária está ligada ao regime não cumulativo, onde as alíquotas das contribuições do PIS e da COFINS a ele atribuídas são superiores. O regime tributário exposto por Juliano (2020) onde não se permite geração de crédito tributário vale-se da alíquota de 3,65%, já onde a geração de crédito pela compra de insumos é embasada por lei apresenta alíquota de 9,25%, com diferença total entre elas de 5,6%.

## **2.4 Geração do crédito tributário**

Canado e Lukic (2018) afirmam que há uma grande controvérsia quanto ao conceito de insumos para a geração de crédito do PIS e da COFINS, envolvendo a não cumulatividade das contribuições. Analisando a forma jurídica do regime do PIS e da COFINS, sua origem tem a incidência cumulativa, em outras palavras, a apuração era realizada com base no faturamento

auferido pela pessoa jurídica, sem quaisquer descontos considerando as etapas anteriores do ciclo de consumo.

Protasio (2020) expõe que a contabilidade é uma grande aliada ao processo de registro de insumos e conseqüentemente a geração de créditos fiscais. Tal relevância se dá ao passo de que as empresas podem solicitar o crédito tributário com base no custo para aquisição de bens e serviços e a contratação de pessoas jurídicas para prestação de serviços, desde que apresentem relação direta com as atividades da empresa e que estejam devidamente registrados contabilmente, pois o registro contábil é um importante meio para confiabilidade e respaldo legal para a solicitação de crédito.

Canado e Lukic (2018) também afirmam que a tributação sobre a agregação de valor provoca por pressuposição que seja adotado o crédito financeiro. Pois permite a realização de crédito de tudo que foi tributado e que apresente relação direta com as atividades da empresa. É importante observar que a aplicação do crédito somente se faz presente quando utilizado na aquisição para bens e serviços essenciais na fabricação de novos bens ou prestação de novos serviços por parte do contribuinte.

Moreira (2010) exprime que a não cumulatividade dos tributos incidem sobre os tributos plurifásicos indiretos, onde há a ligação direta com as operações de circulação de bens e serviços em uma empresa. Ressaltando a possibilidade de compensação apenas para bens e serviços que forem essenciais para as atividades operacionais de uma organização.

Quanto ao conceito de insumos, as leis de número 10.637/2002 e 10.833/2003 mencionam que as empresas poderão abater os créditos calculados em relação aos insumos de produção, estes insumos são a compra de materiais ou a contratação de serviços desde que sejam necessários para a produção. A instrução normativa (INs) de números 1911/2019 publicada pela Receita Federal, apresenta o conceito de insumos de forma similar a legislação e acrescenta os exemplos conforme atividade fim. Para a produção de bens para venda são considerados insumos a compra de matéria-prima, embalagens e qualquer outro produto que venha a sofrer alterações pela entidade para que chegue ao consumidor final. Para a prestação de serviços, são citados os bens aplicados ou usufruídos durante o processo, inclui-se também serviços de terceiros desde que aplicados na prestação de serviços. É importante ressaltar que, para os exemplos abordados nenhum dos casos se aplica a qualquer bem ou serviço que tenha sido agregado ao ativo imobilizado da Companhia.

## **2.5 Conceito de obras e serviços de engenharia**

De acordo com Sanches (2010), obras de engenharia são caracterizadas pelo ato de reformar, fabricar, recuperar ou até mesmo ampliar um bem, em que seja necessária a utilização de conhecimentos específicos de natureza técnica que recorram a participação de um profissional habilitado.

Sanches (2010) também afirma que, serviços de engenharia são caracterizados pela atividade em que seja necessário o acompanhamento de um profissional habilitado, entre as atividades caracterizam-se por instalar, montar, conservar, adaptar, transportar ou demolir. Também estão inclusos os serviços profissionais de projetos, planejamentos, estudos técnicos, pareceres perícias, avaliações entre outras atividades relacionadas.

Catanese (2011) assegura que para fins legais existe uma distinção que não pode ser confundida entre obras e serviços de engenharia. Quanto a forma da lei 8.666/93 as obras são definidas como as atividades de construção, recuperação, reforma ou ampliação de um ambiente. Já os serviços de engenharia se caracterizam por serem atividades que objetivam favorecer utilidade a Administração como demolições, consertos, instalações, montagem, desmontagem, conservação, reparação, operação, seguro ou trabalhos técnico-profissionais.

O Instituto Brasileiro de Auditoria de Obras Públicas (IBRAOP) realiza a definição de obra de engenharia como 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”.

Por sua vez os serviços de engenharia conforme definição exposta pelo IBRAOP são “toda a atividade que necessite da participação e acompanhamento de profissional habilitado” conforme as expressas anteriormente pela legislação citada.

Conforme o levantamento bibliográfico exposto, entende-se que há uma distinção entre quais atividades são consideradas como obras de construção civil e as atividades consideradas serviços de engenharia. Contudo, esta distinção não se apresenta de forma totalmente clara a profissionais que não estão inseridos no meio das atividades mencionadas, desta forma, caso não seja feita a análise detalhada das atividades e a legislação tributária pertinente a operação desempenhada pela empresa, pode-se fugir ao entendimento quanto a forma de tributação diferenciada aplicada a obras e serviços de engenharia.

## **2.6 Tributação aplicada a obras e serviços de engenharia**

Segundo a legislação tributária, Brasil (2003), as receitas decorrentes da prestação de serviços de engenharia estão sujeitas a tributação não cumulativa da contribuição para o PIS /Pasep e da COFINS. Mediante o informado pela legislação Brasil (2003), a execução de obras de engenharia, se sujeitam a tributação cumulativa.

Pereira (2020) afirma que com base na lei 10.833 de 2003 foi estipulado o regime não cumulativo para as contribuições PIS e COFINS. Contudo, a legislação observada apresentou exceção as receitas oriundas das atividades de obras de construção civil. Desta maneira, as receitas auferidas com base na realização de obras de construção civil estão submetidas ao regime de tributação cumulativo.

A Lei 10.833/2003 (art. 10, c/c art. 15, V) regulamenta que “permanecem sujeitas ao regime cumulativo do PIS/COFINS as receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil”.

De acordo com o exposto, entende-se que há a distinção entre a prestação de serviços de engenharia e a realização de obras de engenharia. Esta distinção também é abrangida no que diz respeito a legislação tributária, neste sentido, possibilita-se que seja exercido sobre o faturamento diferentes formas de tributação.

Segundo Pereira (2020) os serviços de construção civil estão atrelados ao regime de apuração não cumulativa das contribuições para o PIS e a COFINS, porém, quando aplicadas ao mesmo contrato administrativo onde estão situadas a contratação de serviços de engenharia, a tributação aplicada torna-se cumulativa.

Ao verificarmos a ação da fazenda pública, no âmbito de soluções de consulta, observa-se pela Receita Federal (2020) a aplicação do regime de recolhimento do PIS e COFINS em relação as atividades de engenharia. Os serviços de engenharia abrangem o regime não cumulativo, porém quando ambos (obras e serviços de engenharia) participarem do mesmo contrato, todo o faturamento referente as atividades, será considerado para fins de recolhimentos de tributos, como regime cumulativo, onde não há a possibilidade de compensação.

Pereira (2020) também ressalta que o tipo de atividade realizada pela empresa, no caso obras ou serviços de engenharia, sobrepõe ao regime tributário aplicado a elas, ou seja, a empresa que executa obras de construção civil, mesmo que optante pelo lucro real deverá realizar as apurações referentes a esta obra considerando o regime cumulativo. O mesmo se aplica a

empresas enquadradas no regime de Lucro Presumido quando realizarem atividades de serviços de engenharia deverão realizar a apuração com base no regime não cumulativo.

## **2.7 Revisão da literatura tributária**

Segundo Lima e Alencar (2014) em seu artigo Análise da carga tributária das empresa de construção civil listadas na BM&FBovespa, buscam apresentar uma leitura voltada para a demonstração do valor adicionado (DVA) tendo um papel fundamental na evidenciação de contribuição tributária das empresas, seu objetivo foi avaliar a distribuição da riqueza gerada pelas empresas de construção civil listadas na bolsa em relação aos tributos federais, estaduais e municipais dos anos de 2009 a 2013, demonstrando qual âmbito de governo se concentra a maior parte da carga tributária dessas empresas. A metodologia trata-se de uma pesquisa descritiva, documentos, quanti-qualitativa.

Alves (2016) pesquisou quais são os efeitos tributários anuais entre a melhor escolha de tributação sobre lucros entre o Lucro Presumido e Lucro Real para uma empresa de construção civil do ramo de terraplanagem. Neste estudo, foram levantados alguns conceitos tendo como foco principal o Lucro Real, Lucro Presumido e Planejamento Tributário. Foram realizadas novas apurações dos tributos incidentes em uma empresa de construção civil do ramo de terraplanagem, focado nos tributos PIS, COFINS, IRPJ e CSLL, utilizando se das demonstrações contábeis e planilhas de controles gerenciais da empresa, com o objetivo de confrontar as formas de cálculos, destes tributos nas tributações, Lucro Real X Lucro Presumido, a fim de evidenciar qual a forma de tributação que apresenta o melhor desempenho. O estudo permitiu verificar que, mantendo-se no regime tributário pelo Lucro Presumido, a empresa teve um desembolso superior ao da opção pelo Lucro Real.

O departamento de construção civil é a parte mais baixa a participar da carga tributária do Brasil. Isso é devido a algumas Leis fiscais de países / regiões que fornecem uma vantagem competitiva relacionada a outros campos de atividade. Partindo do primeiro objetivo do artigo, que é promover um estudo longitudinal da carga tributária das empresas demonstração do valor da construção civil no Brasil, parece que o representante tributário estadual tem o menor valor, essas cargas tributárias médias são menores do que 1,0%. Sobre o imposto municipal de 2009 a 2013, a carga média total ficou entre 3,0% e 8,5%. Outliers foram encontrados na população de estudo, entre os quais a análise adicional para comparar a carga média do departamento nível de detalhe, considera os outliers, não eles. Após análise das notas explicativas, verifica-se que todas as empresas estão diretas ou indiretamente sujeitas ao regime especial de tributação, que unifica a tributação federal é de 4% como de acordo com a Lei nº10.931 / 2004, que teve medidas provisórias nº 601/2012, verificou-se que algumas dessas empresas são holdings e, portanto, possuem impostos mais baixos porque a receita vem em grande medida da contabilidade patrimonial, e o pagamento foi feito em uma subsidiária ou empresa relacionada.

De acordo com Vieira e Nogueira (2018) em seu artigo construção civil: crescimento versus custo de produção civil, a ideia de que o crescimento econômico de um país está diretamente relacionado ao crescimento de múltiplos setores, especialmente o setor industrial, entre os quais se destaca o setor de construção civil. o objetivo principal da pesquisa foi investigar a relação entre o crescimento da indústria da construção brasileira e seus custos de produtividade de 2000 a 2016. Como metodologia foram utilizados dois métodos quantitativos: método de correlação linear de Pearson e estimador de mínimos quadrados ordinários. O banco de dados utilizado inclui informações coletadas no Instituto de Economia Aplicada (IPEA) e na Câmara Brasileira da Indústria da Construção (CBIC).

Os resultados encontrados demonstram que não foram encontradas evidências estatísticas eficazes que comprovassem a existência de relação direta ou indireta entre o custo e a taxa de crescimento do setor assim, como esperado, concluiu-se que o principal determinante da



indústria da construção civil é o investimento. Nesta configuração, alguns dados de investimento são analisados com mais precisão. Em particular, existe uma heterogeneidade significativa no período de análise. De maneira especial, o investimento caiu drasticamente. Esse fenômeno pode ser observado no financiamento e aquisição de construção de novas unidades. Em termos de quantidade, o investimento nestes métodos diminuiu 67,7% entre 2011 e 2016. No mesmo período, o número de unidades residenciais caiu 42,3%.

Portanto, acredita-se que o principal determinante do crescimento lento e inconsistente da indústria decorra, principalmente, do comportamento dos investimentos da indústria da construção civil. Porém, para melhor retratar essa situação, o problema seria considerar outros cenários, pois é razoável considerar que outros departamentos não levaram isso em consideração, embora de forma endógena, por exemplo, o departamento exista nos dados. Por exemplo, a crise econômica e política que o país atravessa. Também pode-se supor que o baixo crescimento da construção civil também se deve à histórica taxa de desemprego existente em todos os setores da economia e fatores relacionados. Outro problema é a falta de confiança do consumidor e a queda observada na renda média, principalmente em 2016, segundo dados da Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios (PNAD), entre diversos outros fatores.

Serrano et. Al. (2018) em seu artigo Efeitos da redução do IPI no setor de construção civil brasileiro de 2008 a 2013, busca como objetivo verificar o efeito da alíquota do imposto sobre produtos industrializados (IPI) sobre o crescimento do setor de construção civil entre os anos de 2008 a 2013. A metodologia utilizada foram análises descritivas e regressão múltipla sendo assim uma pesquisa quantitativa.

Os resultados obtidos pelos autores demonstram que a desoneração do IPI afastou o crescimento bruto das empresas de construção civil, além da maior disponibilidade de financiamento imobiliário no mercado. A conclusão a que se chega é a possibilidade de outras explicações deste estudo não considera o aumento das receitas da construção civil nos últimos anos, como a situação do crédito público e outros empreendimentos os incentivos do setor, ou, por exemplo, a construção visando atingir a copa do mundo 2014. O aumento do crédito ao consumidor pode ser estudado em conjunto para produzir resultados mais confiáveis. Pesquisas futuras devem avaliar o impacto da isenção do IPI na implantação de materiais de construção recursos financeiros e orçamentários do governo federal, governos estaduais e municipais.

### **3. Metodologia**

Para desenvolver o tema da pesquisa apresentada foi utilizado o método de pesquisa descritiva com a abordagem qualitativa dos dados e o método de estudo de caso. A partir da pesquisa bibliográfica, pesquisas em periódicos e sites, foi possível identificar conceitos, requisitos e aplicações de leis e normas que discutem sobre o assunto. Segundo Cervo e Bervian (2007) o desenvolvimento da pesquisa descritiva ocorre nas ciências humanas e sociais, abordando os problemas que merecem ser estudados e que não constam registros documentais. Nesta situação os dados são coletados e ordenados para que permitam seu estudo. Para ampliar o entendimento e possibilitar uma análise crítica de cada ponto estudado da tributação das empresas de construção civil foram avaliados os estudos de autores como, Lima e Alencar (2014), Alves (2016), Vieira e Nogueira (2018), as leis do STN – Sistema tributário Nacional entre outros periódicos que tratam sobre o assunto.

Este trabalho tem o método de estudo de caso para a coleta de dados como procedimento adequado, pois este permite uma interpretação mais sólida e coerente. Quando aplicada a pesquisa qualitativa o objetivo é extrair dados mais profundos do objeto de estudos, de forma descritiva compreendendo o objeto de uma forma mais sólida e coerente. A coleta das amostras foi realizada no CARF que é o órgão colegiado, formado por representantes do Estado e da sociedade com a finalidade julgar em instância administrativa, os litígios em matéria tributária

e aduaneira, quando ocorrem divergências de entendimento entre os colegiados do julgamento. O padrão da amostra extraída se define por serem empresas do segmento de engenharias e construção com discussão judicial quanto a tributação das contribuições PIS e COFINS.

#### 4. Análise e Resultados

Para o atingimento dos objetivos desta pesquisa, foram realizados estudos de natureza qualitativa, valendo-se de duas principais fontes de coleta e análise de resultados, sendo eles a pesquisa documental e a análise dos julgamentos tributários acerca do tema abordado.

##### 4.1 Análise bibliográfica

Conforme a bibliografia analisada, entende-se a posição da tributação do PIS e da COFINS quanto a doutrina estudada, conforme exposto a seguir.

A tributação abrangida pelo regime cumulativo em vias gerais é atribuída a empresas que utilizam do regime tributário do lucro presumido, conforme exposto por Juliano (2020) já o regime não cumulativo é aplicado em síntese a empresas optantes pelo lucro real.

As principais diferenças coletadas neste estudo quanto a tributação pelos regimes cumulativos e não cumulativos estão listadas na tabela a seguir.

<b>Regime cumulativo</b>	<b>Regime não cumulativo</b>
Não há direito de crédito tributário	Permite a utilização do crédito tributário nas aquisições de insumos
Alíquotas de 0,65% para PIS e 3% para COFINS	Alíquotas de 1,65% para PIS e 7,6% para COFINS
Aplicação em síntese para empresas do Lucro Presumido	Aplicação em síntese para empresas do Lucro Real

Fonte: Elaborado pelos autores

Tabela 1 – Pesquisa Regime cumulativo *versus* Regime não cumulativo

Contudo, a legislação vigente permite que empresas que executem as atividades de obras e serviços de engenharia tenham tributações distintas. Tal distinção se aplica a atividade desempenhada pela organização, desta maneira, além da observância da opção do regime cumulativo ou não cumulativo definido pelo enquadramento tributário aplicado a empresa, seja o Lucro Presumido ou o Lucro Real, também deve-se observar quais são as atividades desempenhadas no âmbito de sua operação.

A Tabela 2 apresentada a seguir demonstra as principais diferenças quanto a tributação aplicada as obras de construção civil e aos serviços de engenharia.

<b>Obras de construção civil</b>	<b>Serviços de engenharia</b>
Reformar, fabricar, recuperar ou ampliar	Instalar, montar, adaptar, instalar ou demolir
Regime cumulativo	Regime não cumulativo
PIS 0,65%	PIS 1,65%
COFINS 3%	COFINS 7,6%
Não é permitida compensação	Compensação dos tributos pagos em compras de insumos

Fonte: Elaborado pelos autores

Tabela 2 – Pesquisa Obras de Construção Civil *versus* Serviços de Engenharia

É de grande importância ressaltar que as especificações tributárias mencionadas na Tabela 2 independem do regime tributário determinado pela empresa. Ou seja, a organização que apresente a escolha de sua tributação pelo Lucro Presumido (onde a tributação quanto a PIS e COFINS é aplicada alíquota total de 3,65% e não é possível realizar compensação tributária), caso exercer alguma atividade de serviços de engenharia deve recolher suas contribuições com

as alíquotas totais de 9,25% e poderá realizar a compensação tributária dos tributos aplicados a compra de seus insumos.

A alternativa contrária também deve ser observada, caso a empresa optar pela tributação pelo Lucro real e executar obras de construção civil, devem ser observadas as alíquotas aplicadas para recolhimento do PIS e da COFINS, sendo estas no montante de 3,65% e a compra de insumos não poderá gerar nenhum crédito tributário.

Conforme a bibliografia analisada neste estudo devem ser observados os termos contratuais para definição da tributação correta para cada atividade desempenhada, pois, conforme Pereira (2020) as atividades de serviços de engenharia se submetem a apuração não cumulativa, porém quando estão ligadas a obras de construção civil e vinculadas ao mesmo contrato de administração, empreitada ou subempreitada a tributação de suas receitas estão regulamentadas pelo décimo inciso do artigo 10 da Lei 10.833 de 2003, onde as mesmas deverão ser submetidas ao regime de apuração cumulativa.

#### **4.2 Análise dos casos julgados**

Foram avaliados 9 casos julgados entre 2004 e 2015 CARF, entre a amostra avaliada pode-se notar a presença de diversas situações irregulares nas empresas, tais situações podem ser resumidas em quatro pontos principais, sendo eles:

- a) Recolhimento de tributos em valores superiores;
- b) Recolhimento de tributos em valores inferiores;
- c) Utilização de créditos fiscais inexistentes;
- d) Falta de aproveitamento e reconhecimento de créditos fiscais.

A seguir apresenta-se a análise resumida de cada caso avaliado neste estudo:

Caso 1: Processo número 10675.004811/2004-32, empresa do segmento de construção. O caso se trata da solicitação de recurso por parte do contribuinte, pois foi realizado o abatimento de créditos de PIS e COFINS não cumulativos sobre bens e serviços que não foram considerados insumos. O recurso solicitado pelo contribuinte foi negado pelo órgão competente pois não foi possível comprovação da utilização dos materiais na produção.

Caso 2: Processo número 10675.004814/2004-76, empresa do segmento de construção. O caso se trata da autuação por meio de ação fiscal devido a apuração incorreta das contribuições do PIS e da COFINS por parte do contribuinte. Foi solicitado recurso a autuação sofrida, contudo, foi considerado fora do prazo. A justificativa da parte requerente para a apuração incorreta dos tributos, foi a utilização da sistemática de incidência não cumulativa e abatimento de créditos de maneira indevida sobre gastos que não foram considerados como insumos de produção. O recurso foi negado por ser considerado intempestivo.

Caso 3: Processo número 10882.907130/2012-92, empresa do segmento de engenharia. O caso se trata de um recurso realizado de forma voluntária pelo contribuinte contrariando a decisão judicial em que foi autuado por apresentar apuração do PIS e da COFINS para os anos de 2010 e 2011 somente de maneira não cumulativa. A parte requerente não se atentou a tributação cumulativa aplicada a obras de construção civil, também não foi identificado o crédito tributário pela aquisição de insumos, apesar da aplicação não cumulativa de sua apuração. Em conclusão o contribuinte realizou o novo cálculo de suas apurações e retificou as declarações fiscais impactadas.

Caso 4: Processo número 16682.721410/2015-91, empresa do segmento de montagens e projetos de engenharia. O caso se trata de um recurso realizado de forma voluntária pelo contribuinte, contra decisão judicial realizada sobre apuração do PIS e da COFINS. Em sua

defesa o contribuinte relatou a utilização do regime de caixa para determinação da base de cálculo de suas contribuições. Em suma, a decisão judicial considerou parcialmente o solicitado e exonerou os valores cobrados anteriormente (na autuação judicial original) para pagamento por parte do contribuinte.

Caso 5: Processo número 15578.000343/2008-72, empresa do segmento de engenharia. O caso se trata de um recurso realizado de forma voluntária pelo contribuinte para solicitação de reembolso de valores pagos como PIS e COFINS não cumulativos (alíquota aplicável 9,25%) quando poderiam de acordo com a parte requerente ser aplicadas alíquotas do regime cumulativo (alíquota total de 3,65%). Este recurso foi negado pela autoridade competente após avaliar os registros contábeis da parte requerente.

Caso 6: Processo número 13609.900938/2013-57, empresa do segmento de engenharia. O caso se trata da solicitação do contribuinte para compensação de tributos pagos em serviços técnicos de engenharia. Durante a averiguação dos autos do processo, foi identificado que o serviço em questão solicitado pelo cliente se enquadra como uma atividade indispensável para a operação da empresa, neste sentido se encaixa nos termos de insumos. A solicitação realizada pelo contribuinte foi aceita por parte do órgão competente.

Caso 7: Processo número 10882.907129/2012-68, empresa do segmento de engenharia. O caso se trata de um recurso realizado de forma voluntária pelo contribuinte contra a decisão anterior firmada pelo CARF. O contribuinte apresentou declarações de compensação tributária para as contribuições do PIS e da COFINS, quando a apuração base para o tipo de serviço prestado seria do regime cumulativo, onde por regra geral não é permitida a compensação. O órgão competente aprovou parcialmente a solicitação realizada pela parte requerente, visto que parte de suas atividades podem ser enquadradas como tributação não cumulativa.

Caso 8: Processo número 10860.720485/2013-16, empresa do segmento de engenharia de energias. O caso se trata de contestação pelo CARF em relação a apuração realizada pelo contribuinte. O contribuinte realizou suas apurações quanto ao PIS e a COFINS observando o regime cumulativo, contudo após a investigação de notas fiscais e demais componentes da relação de prestação de serviços, foi identificado que o mesmo deve seguir a não cumulatividade do regime, por se tratar de não estar sujeito a hipótese prevista em lei pelo inciso XX do artigo 10 da lei 10.833/2003.

Caso 9: Processo número 19515.721902/2013-34, empresa do segmento de construções. O caso se trata de recurso voluntário interposto pelo contribuinte, que realizou a apuração das contribuições do PIS e da COFINS com base no regime cumulativo, o órgão responsável realizou a autuação do mesmo por identificar que para as atividades exercidas o regime correto seria não cumulativo. Desta maneira a parte requerente iniciou o recurso contra a autuação sofrida, contudo, ao avaliar as notas fiscais emitidas foi constatada a prestação de serviços de engenharia, desta maneira aplicou-se o regime não cumulativo como o correto.

É correto afirmar que, dentre a amostra coletada estão empresas que aplicaram a legislação tributária nas suas operações, desconsiderando em parte a grande abrangência e o intenso detalhamento da mesma, desta maneira serão abordados a seguir os impactos incidentes sobre a apuração incorreta das contribuições.

#### 4.2.1 Recolhimento de tributos

Quanto as dificuldades de recolhimento de tributos para as empresas avaliadas, entende-se que o principal motivo é a dificuldade na interpretação da legislação tributária, as diferentes tributações exercidas para obras e serviços de engenharia se mostraram como desconhecidas para as empresas dos segmentos. Fato que proporcionou um entendimento equivocado e como resultado recolhimentos maiores e menores que os valores reais devidos pelas companhias.

Em relação ao recolhimento a menor dos tributos PIS e COFINS foi possível compreender o cenário em que os representantes tributários das empresas entendem que suas atividades se encaixam na abrangência da lei nº 10.833, possibilitando que suas atividades estejam enquadradas no regime não cumulativo.

O regime não cumulativo apresenta alíquota atua de 1,65% para PIS e 7,6% para COFINS, em contrapartida, o regime cumulativo têm alíquota de 0,65% para PIS e 3% para COFINS. A diferença tributária dos encargos pode possibilitar diferentes interpretações das empresas no que diz respeito a tributação exercida sobre suas atividades.

Em relação ao reconhecimento das contribuições pelo regime não cumulativo a empresa que realiza suas apurações apenas com o referido regime, podendo valer-se da apuração cumulativa, se depara com alíquotas superiores ao que poderia ser aplicado (sendo total de 9,25% para não cumulativo e de 3,65% para cumulativo), gerando um desencaixe maior que o necessário.

A legislação esclarece que, para haver possibilidade de tributação cumulativa sobre as obras de engenharia é necessário que: seja delimitado notadamente em contrato quais serão as atividades de obras realizadas; e adicionalmente devem ser demonstrados em contrato os valores das receitas a elas atribuídas, com o objetivo de que seja claramente identificável quais receitas terão a tributação distinta.

#### 4.2.3 Reconhecimento de créditos tributários

A alíquota de tributação não é o único fator que influencia a apuração incorreta dos tributos para as empresas, pois, ao desconsiderar a possibilidade de cálculo pelo regime não cumulativo, onde é possível a compensação, parte da amostra de empresas deixaram de reconhecer ou reconheceram indevidamente tributos a recuperar.

Quanto ao não reconhecimento dos tributos a recuperar por utilização do regime cumulativo, as empresas são prejudicadas por perderem a possibilidade de compensação das contribuições sociais futuramente, mesmo tal compensação sendo aprovada pela legislação.

A compensação tributária abordada se aplica somente a compra de insumos da produção, ou seja, materiais indispensáveis para a prestação dos serviços da empresa. Ao considerar o segmento das empresas examinadas, a prestação de serviços acarreta na compra de grandes quantidades de insumos, pois são necessários para a conclusão de suas atividades, sendo estes, materiais diversos e em grandes quantidades, com significativa posição em relação ao total de despesas operacionais.

As contribuições PIS e COFINS estão presentes nas mais diversas atividades, e ao realizar a compra de insumos as empresas também realizam o pagamento das referidas contribuições sociais. Ao ter a opção de utilizar do regime não cumulativo e não a exercer, a empresa deixa de recuperar o montante pago referente aos tributos na aquisição de suas matérias primas.

A utilização da recuperação dos créditos tributários implicaria em um menor desencaixe futuro, pois, a empresa ao realizar a apuração das contribuições PIS e COFINS, poderia efetuar a quitação destas com o crédito anteriormente reconhecido.

### 4.3 Doutrina tributária X Jurisprudência

Ao avaliar de forma intensiva os casos julgados, é possível identificar as tendências da jurisprudência exercida. É notória a profundidade com que a legislação é validada pelo CARF, incluindo a visitação de vários contextos e exemplos de atividades dentro das empresas julgadas, a fim de que a extensa legislação seja comprimida ao seu máximo para somente então ser feita a avaliação do cenário de forma a julgar a tributação.

A tendência principal da jurisprudência é de que a avaliação realizada pelo CARF e discutida com o contribuinte está correta, a partir desta consideração o contribuinte apresenta seus termos, e quais legislações embasam a tributação utilizada por ele, com o objetivo de que suas explicações sejam avaliadas e aceitas pelo CARF, invalidando a possibilidade de cobrança de multas e juros em decorrência do não recolhimento dos tributos.

No que diz respeito aos casos avaliados, o CARF tende a ser extremamente rigoroso e acompanhar de perto quais os termos da legislação para avaliar todas as situações de maneiras individuais, se atentando a atividade fim da empresa.

Em suma, pode-se afirmar que os casos julgados são precisamente avaliados e a normatização a respeito do tema é amplamente investigada e discutida para que seja identificado se poderão utilizar da prática tributária já realizada na empresa, fato principal da ação judicial por parte do CARF.

## **5. Considerações Finais**

O objetivo deste trabalho foi realizar um estudo mais abrangente sobre a tributação do PIS e da COFINS quanto as obras de construção e serviços de engenharia. Este trabalho foi direcionado às discussões sobre a compensação de créditos da tributação cumulativa ou não cumulativa das contribuições PIS (Programa de Integração Social) e COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) que está relacionada ao crédito gerado nas compras de materiais ou mercadorias para as execuções dos serviços.

Para esta pesquisa foram avaliados 9 julgados pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o CARF, órgão responsável por julgar, na esfera administrativa, quando ocorrem divergências de entendimento sobre a legislação entre os colegiados no julgamento.

Quanto a separação das amostras primeiramente foi definida a característica básica destas: as empresas do segmento de engenharia que podem ou não reconhecer e utilizar o crédito cumulativo para o PIS e COFINS gerado pela de compra de materiais e mercadorias. Este trabalho buscou fazer um comparativo entre estas amostras considerando as diferenças entre as obras de construção civil, os serviços de engenharia e estes, quando fazem parte do mesmo contrato.

Em paralelo foi analisada a legislação e a sua aplicação para as empresas de construção e os prestadores de serviços de engenharia quanto aos conceitos que definem cada um, o que se pode considerar ou não como insumos e a importância do entendimento para a escrituração contábil correta e, quando há a aplicação dos créditos fiscais e quando este aproveitamento de crédito é indevido.

Após a separação das amostras foi realizado o estudo de cada uma onde foi possível identificar o recolhimento dos tributos em valores divergente dos valores escriturados, a dificuldade de entendimento da aplicação da legislação tributária e dos seus conceitos, a utilização de créditos fiscais inexistentes, e ainda, a falta de reconhecimento e aproveitamento de créditos fiscais pelos contribuintes. Foi identificado o fato que gerou a ação, as discussões sobre a aplicação da legislação, se houve alguma implicação do enquadramento das empresas no ocorrido que possa ter afetado o entendimento da legislação e as tendências nas jurisprudências administrativas.

Após os estudos das amostras conclui-se que a principal dificuldade das empresas relacionadas na pesquisa está na dificuldade de interpretação da legislação tributária e, em algumas situações, empresas se beneficiando desta redação deficiente para fazer interpretações favoráveis.

Para compreender os fatos de cada amostra foram utilizadas as bibliografias que falam sobre o assunto. Durante a pesquisa observou-se uma vasta quantidade de materiais muito extensos e, em alguns pontos, divergentes o que pode dificultar a interpretação do leitor. A grande

quantidade de bibliografias tratando do mesmo assunto e a velocidade com que estas se alteram afetam muito a compreensão das partes envolvidas.

Baseado nos estudos das amostras e no resultado da pesquisa fica claro que deficiência na elaboração da legislação tributária e sua mudança constante é a responsável pela maior parte dos litígios dos contribuintes do país.

## Referências

ALVES, B. B.; Os impactos do planejamento tributário aplicado a construção civil. Repositório Digital, UFRGS.

BERGAMINI, A. et al. PIS e COFINS na teoria e na prática: uma abordagem completa dos regimes cumulativos e não cumulativos. São Paulo: MP Ed., 2010

BRASIL. **Lei Complementar nº 7, de 7 de julho de 1970.** Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências. Brasília, ano 149, v. 82, 7 jul. 1970. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp07.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp07.htm). Acesso em: 10 out. 2021.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993.** Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. [S. l.], 21 jun. 1993. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8666cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8666cons.htm). Acesso em: 22 nov. 2021.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998.** Altera a Legislação Tributária Federal. Brasília, ano 177, n. 110, 27 nov. 1998. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9718.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9718.htm). Acesso em: 10 out. 2021.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.** Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Brasília, 30 dez. 2002. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/l10637.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10637.htm). Acesso em: 22 nov. 2021.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.** Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Brasília, ano 182, n. 115, 29 dez. 2003. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2003/l10833.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10833.htm). Acesso em: 10 out. 2021.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, ano 145º da Independência e 78º da República, 25 out. 1966. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm). Acesso em: 1 nov. 2021.

CANADO, Vanessa Rahal; LUKIC, Melina Rocha. O conceito de insumo para fins de creditamento do pis e da cofins. *In: REFORMA Tributária IPEA-OAB/DF.* [S. l.: s. n.], 2020. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/8649/1/O%20Conceito.pdf>. Acesso em: 21 nov. 2021

CATANESE, Elisabeth Di Fuccio; MURTA, Camila Cristina. Inviabilidade do pregão para obras de engenharia complexas. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 16, n. 2952, 1 ago. 2011. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/19669>. Acesso em: 22 nov. 2021.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino; SILVA, Roberto da. Metodologia científica. 6. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007. E-book. p.62

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (Brasil). **Processo 10675.004811/200432.** [S. l.], 2004.

\_\_\_\_\_. (Brasil). **Processo 10675.004814/2004-76.** [S. l.], 2004.

\_\_\_\_\_. (Brasil). **Processo 15578.000343/2008-72-.** [S. l.], 2008.

\_\_\_\_\_. (Brasil). **Processo 10882.907130/2012-92.** [S. l.], 2012.

\_\_\_\_\_. (Brasil). **Processo 10882.907129/2012-68-.** [S. l.], 2012.

\_\_\_\_\_. (Brasil). **Processo 10860.720485/2013-16 -.** [S. l.], 2013.

\_\_\_\_\_. (Brasil). **Processo 19515.721902/2013-34 -.** [S. l.], 2013.

\_\_\_\_\_. (Brasil). **Processo 13609.900938/2013-57-.** [S. l.], 2013.

\_\_\_\_\_. (Brasil). **Processo 16682.721410/2015-91-**. [S. l.], 2015.

COSTA Neto, João Vicente. **Contabilidade tributária I** / João Vicente Costa Neto. - Salvador: UFBA, Faculdade de Ciências Contábeis; Superintendência de Educação a Distância, 2019. 160 p.: il.

FAVACHO, Fernando Gomes. Definição do conceito de tributo. 2010. 150 f. **Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo**, São Paulo, 2010

FELICIO, R. M.; MARTINEZ, A. L. Sistema tributário brasileiro: análise da percepção dos operadores do direito tributário à luz dos conceitos de eficiência e justiça fiscal. **REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL - Universidade Federal do Rio Grande do Norte - ISSN 2176-9036**, v. 11, n. 1, p. 156-181, 8 dez. 2018. Disponível em: <https://periodicos.ufrn.br/ambiente/article/view/13975>. Acesso em: 31 de outubro de 2021

INSTITUTO BRASILEIRO DE AUDITORIA DE OBRAS PÚBLICAS (Brasil). **Orientação Técnica**. [S. l.], 2009. Disponível em: <https://www.ibraop.org.br/wp-content/uploads/2013/06/OT-IBR-02-2009-Ibraop-01-07-10.pdf>. Acesso em: 20 nov. 2021.

JULIANO, Machado. Contabilidade Fiscal e Planejamento Tributário. 1. ed. Londrina, PR: Editora e Distribuidora Educacional S.A, 2020. 208 p. v. 1. Disponível em: <https://biblioteca-virtual-cms-serverless-prd.s3.us-east-1.amazonaws.com/ebook/1992-contabilidade-fiscal-e-planejamento-tributario.pdf>. Acesso em: 10 out. 2021

LIMA, M. S.; ALENCAR, R. C. Análise da carga tributária das empresas de construção civil listadas na BM&FBovespa. *Revista mineira de contabilidade*, CRCMG, n. 56, p. 26-35, 2014

MOREIRA, Andre Mendes. Não-cumulatividade tributária no brasil e no mundo: origens, conceito e pressupostos. [s. l.], 2010. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/10/Nao-cumulatividade-tributaria-no-Brasil-e-no-mundo-origens-conceito-e-pressupostos.pdf>. Acesso em: 21 nov. 2021.

PORTAL TRIBUTÁRIO, Xx. Guia PIS COFINS. In: **PIS E COFINS – ASPECTOS GERAIS**. [S. l.], 2020. Disponível em: [http://www.portaltributario.com.br/guia/pis\\_cofins.html](http://www.portaltributario.com.br/guia/pis_cofins.html). Acesso em: 22 nov. 2021.

PEREIRA, Ana Cristina Martins. Dicas Tributárias. In: **Quando os serviços de construção civil se submetem ao regime de apuração cumulativa do Pis/Pasep e da Cofins?**. [S. l.], 5 jul. 2020. Disponível em: <https://dicastributarias.blog.br/2020/07/05/quando-os-servicos-de-construcao-civil-se-submetem-ao-regime-de-apuracao-cumulativa-do-pis-pasep-e-da-cofins/>. Acesso em: 22 nov. 2021.

PROTASIO, Thiago Modesto. O conceito de insumo para fins de crédito de PIS e COFINS na atividade de locação de bens móveis. **RCBSSP Revista Científica**, [s. l.], v. 1, ed. 1, 2020. Disponível em: <https://www.revistacientificabssp.com.br/article/5f584d4a0e88252d3bcdcc4a>. Acesso em: 21 nov. 2021.

RECEITA FEDERAL (Brasil). **Instrução Normativa, 1911, 11 de outubro de 2019**. [S. l.], 11 out. 2019. Disponível em:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=104314#2058229>. Acesso em: 21 nov. 2021.

\_\_\_\_\_. (Brasil). **Solução de Consulta COSIT N°111**. [S. l.], 28 set. 2020. Disponível em:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=112724>. Acesso em: 10 out. 2021.

RICARDO MARIZ, Oliveira. Aspectos relacionados a "não-cumulatividade" da COFINS e da contribuição ao PIS. In: **PIS-COFINS - Questões Atuais e Polêmicas**. [S. l.: s. n.], 2004. Disponível em: <https://www.marizadvogados.com.br/wp-content/uploads/2018/04/NArt.03-2004.pdf>. Acesso em: 21 nov. 2021.

SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. 6 ed. – São Paulo: Saraiva, 2014.

SANCHES, Marcos Vicente Arrivabene *et al.* OT - IBR 02/2009 Definição de Obra e Serviço de Engenharia. **Padronização no Controle externo de obras públicas - Um desafio Nacional**, Palmas, TO, p. 01-20, 1 jul. 2010. Disponível em: [http://www.ibraop.org.br/enaop2012/docs/OT-IBR\\_002-2009.pdf](http://www.ibraop.org.br/enaop2012/docs/OT-IBR_002-2009.pdf). Acesso em: 9 out. 2021.

SANTOS, Marcello Maurício dos. PIS não cumulativo. 13 anos: será que há o que comemorar? **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 20, n. 4468, 25 set. 2015. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/42778>. Acesso em: 22 nov. 2021

SERRANO, A. L. M.; Efeito da redução do IPI no setor de construção civil brasileiro de 2008 a 2013. **Desenvolvimento em questão**, Editora Unijui, n. 43, p- 487-512, 2018.



SILVEIRA, Jan Felipe. A evolução histórica das contribuições sociais. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 20, n. 4444, 1 set. 2015. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/42227>. Acesso em: 22 nov. 2021.

VIEIRA, B. A.; NOGUEIRA, L. Construção civil: crescimento versus custos de produção civil. *Sistemas & Gestao*, vol. 13, n. 3, p. 366-377, 2018

## ANEXO

	<b>Caso 1</b>	<b>Caso 2</b>	<b>Caso 3</b>
<b>Processo</b>	10675.004811/2004-32	10675.004814/2004-76	10882.907130/2012-92
<b>Acórdão</b>	3301-001.707 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária	310100932 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária	3402-007.797 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
<b>Análise descritiva</b>	O caso se trata da solicitação de recurso por parte do contribuinte, pois abateu créditos de PIS e COFINS não cumulativos sobre bens e serviços que não foram considerados insumos. O recurso solicitado pelo contribuinte foi negado pois não foi possível comprovação da utilização dos materiais na produção.	O contribuinte foi autuado por meio de ação fiscal devido a apuração incorreta das contribuições do PIS e da COFINS, solicitou o recurso fora do prazo definido, sua justificativa para a apuração incorreta foi a utilização da sistemática de incidência não cumulativa e abatimento de créditos de maneira indevida sobre gastos que não foram considerados como insumos de produção. O recurso foi negado por ser considerado intempestivo.	Recurso voluntário contra decisão julgada, o contribuinte foi autuado por apresentar apuração de PIS e COFINS para os anos de 2010 e 2011 somente de maneira não cumulativa, não se atentando a tributação cumulativa para obras de construção e não foi gerado crédito de insumos, apesar de estar considerando a apuração não cumulativa. O contribuinte após refazer os cálculos procedeu com a retificação das declarações fiscais.
<b>Revisão Crítica</b>	- Sobre o julgado do referido acórdão julgo a decisão coerente quando a empresa utilizou de crédito da incidência não cumulativa para o recolhimento do PIS considerando gastos e bens como insumos, quando estes não podem receber esta classificação. O requerente considerou material de escritório entre outras despesas administrativas como parte do processo e foi convocado a apresentara a inerências dos gastos descritos na inerência do processo e a importância desta inerência.	Sobre o valor cobrado acrescido de juros e multa, o valor corresponde a correção de lançamentos para se apurar, sem o lançamento indevido dos créditos, a diferença do valor a ser recolhido, aplicado a alíquota de 7,6% do PIS e 1,65% da COFINS sobre a receita auferida no período em questão.	De acordo com o parecer visto que a empresa não apresentou novas provas após avaliação Fiscal
<b>Tendências na Jurisprudência Administrativa</b>	- O CARF é o órgão administrativo com competência para julgar os litígios tributários quando há quaisquer divergências de entendimento entre as partes, possibilitando as contribuintes entrar com recursos em julgamento como, no caso em questão, a incidência de crédito cumulativo ou não cumulativo. Cabe ao CARF julgar os processos dos contribuintes em suas inconformidades apurando os documentos e fundamentações apresentadas, baseados na legislação e jurisprudências dos órgãos, a partir de decisões anteriores que tenham relevância diante do pedido.	Cumprindo como o objetivo do CARF em julgar os litígios tributários quando há quaisquer divergências de entendimento entre as partes, pode se notar que a parte julgada procedeu com o desconto incorreto de crédito não cumulativo, considerando o conceito de insumo subjetivo, quando de acordo com a legislação, fica claro que gastos e serviços que não forem empregados diretamente na execução dos serviços ou na fabricação de produto, não podem ser considerados insumos. Assim não há crédito a deduzir. Em agravante, devido a lançamento incorreto, e atraso no recolhimento do PIS, incide a cobrança de multa e juros sobre o valor corrigido. Com a oportunidade de interpor recurso o requerente, calculando o prazo por conta própria, não se atentou ao fato de ser ano bissexto, perdendo assim a oportunidade de ter seu recurso julgado, mesmo ele sendo analisado e avaliado como improcedente.	Conforme decisão a tendencia foi favoravel a classificação dos serviços de construção civil como cumulativo.

Fonte: Elaborado pelos autores

## Anexo 1 – Casos 1,2 e 3

	<b>Caso 4</b>	<b>Caso 5</b>	<b>Caso 6</b>
<b>Processo</b>	16682.721410/2015-91	15578.000343/2008-72	13609.900938/2013-57
<b>Acórdão</b>	3302-010.913 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária	9303-010.213 – CSRF / 3ª Turma	3003-001.977 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
<b>Análise descritiva</b>	Recurso voluntário por parte do contribuinte, contra a decisão judicial realizada, sobre a apuração incorreta do PIS e da COFINS. O contribuinte relatou a utilização do regime de caixa para determinação de base de cálculo de tributos, em suma, a decisão judicial considerou parcialmente o solicitado e exonerou valores indicados anteriormente para pagamento por parte do contribuinte.	Recurso voluntário para solicitação de ressarcimento de valores pagos como PIS e COFINS não cumulativos, (alíquota aplicável de 9,25%) quando poderiam de acordo com a parte requerente ser aplicadas as alíquotas cumulativas (3,65% total). Este recurso foi negado pela autoridade competente.	Solicitação da parte requerente para compensação de tributos pagos em serviços técnicos de engenharia. Durante o processo foi identificado que o serviço em questão é indispensável para operação da empresa, e foi aceito os termos propostos pelo contribuinte.
<b>Revisão Crítica</b>	De acordo com a decisão. Devido a utilização do regime cumulativo para pis e cofins em grande parte do faturamento, quando não há evidências suficientes em contratos para demonstrar os valores de obras e serviços de engenharia. Também foi negado o período de decadência solicitado em relação a utilização de créditos fiscais não reconhecidos.	A discussão abordou a fundo as operações da empresa, com o objetivo de entender quais materiais adquiridos poderiam ser considerados insumos e consequentemente seria possível utilizar da recuperação de créditos. Em conclusão foi possível utilizar como créditos apenas os materiais que ao serem retirados do produto final, impossibilitariam sua comercialização, ou criação. De acordo com a decisão, porém, entendo que a legislação poderia ser mais ampla e permitir que sejam utilizados créditos para serviços e materiais diretos e indiretos.	A discussão baseou-se em grande parte a entender o tipo de operação da empresa, com objetivo de avaliar qual o nível de necessidade dos bens e serviços descritos na operação da empresa. De acordo com a decisão uma vez que apesar de ser possível comprovar a importância do aluguel de veículos para a operação, o mesmo não é permitido por lei para fins de recuperação de créditos.
<b>Tendências na Jurisprudência Administrativa</b>	A jurisprudência não foi favoravel ao contribuinte, após avaliar a documentação solicitada a defesa argumentada por parte do contribuinte apresentou inconsistências com a legislação tributária. Desta forma, o mesmo foi imputado em multas e recomendado a corrigir as atividades fiscais praticadas.	A jurisprudência foi responsável por permitir parcialmente a utilização do crédito, sendo assim, somente materiais indispensáveis para a execução das atividades operacionais da empresa poderão ser passíveis de recuperação dos impostos. Foi possível concluir que a lei foi ampla e profundamente analisada e revisada para que fosse possível compreender o conceito de insumo	O recurso foi parcialmente aceito, no que diz respeito ao aluguel de veículos foi negado, pois a legislação não estende a possibilidade de compensação a veículos para locomoção, não podendo serem confundidos com máquinas para operação. Em relação a contratação de empresa terceirizada para execução dos serviços, foi possível utilizar da compensação de impostos, pois foi entendido como essencial a prestação de serviços.

Fonte: Elaborado pelos autores

## Anexo 2 – Casos 4,5 e 6

	<b>Caso 7</b>	<b>Caso 8</b>	<b>Caso 9</b>
<b>Processo</b>	10882.907129/2012-68	10860.720485/2013-16	19515.721902/2013-34
<b>Acórdão</b>	3402-007.791 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma	3301-006.041 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária	3302-007.274 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
<b>Análise descritiva</b>	Recurso voluntário contra decisão estabelecida como infirmitade por parte do órgão competente. O contribuinte apresentou declarações de compensação tributária para as contribuições do PIS e da COFINS, quando a aplicação base seria do regime cumulativo, que não permite compensações. O órgão competente aprovou parcialmente a solicitação da requerente, visto que parte de suas atividades podem ser enquadradas como tributação não cumulativa.	O contribuinte realizou as apurações com base no regime cumulativo, contudo após a investigação de notas fiscais e demais componentes da relação de prestação de serviços, foram identificados que o mesmo deve seguir a não cumulatividade por se tratar de não estar sujeito a hipótese prevista em lei pelo inciso XX do artigo 10 da lei 10.833/2003.	Recurso voluntário interposto pelo contribuinte, quanto a apuração não cumulativa do PIS e da COFINS. As referidas contribuições foram calculadas com base no regime cumulativo, o órgão responsável realizou a autuação da empresa que iniciou o recurso, contudo ao avaliar as notas fiscais emitidas foi constatado a prestação de serviços de engenharia, aplicando desta forma a tributação não cumulativa.
<b>Revisão Crítica</b>	A decisão se deu pois a dctf ratificadora não foi transmitida após a ciência do despacho decisório mas dentro do prazo legal, a apresentação das declaração retificadora com redução de valor de débito não basta para justificar a reforma da decisão de não homologação da compensação declarada a restituição ou ressarcimento de crédito tributário e atribuição do sujeito passivo a demonstração da efetiva existência do indébito.	A decisão se deu pois a aos autos créditos tributários formalizam autos de infração relativos ao cofins não cumulativo e a contribuição do PIS não cumulativa, trata-se de um lançamento de ofício a empresa tem como atividade prestação de serviços de engenharia civil, nao foi declarado valores de pis e cofins cumulativos codigo 8109 e 2172 em DCTF, os valores apurados foram compensados pelo dacon.	A autoridade fiscal entendeu que todas as receitas auferidas pela recorrente estavam submetidas ao regime não cumulativo das contribuições. Contudo, a apresentação das notas fiscais com a impugnação, bem como as que foram juntadas no recurso voluntário demonstram que totalidade de sua receita estava sujeita ao regime cumulativo. Inclusive que manteve todos os esforços para levantamento da documentação comprobatória do auferimento de receitas sujeitas ao regime cumulativo das contribuições, relacionadas à prestação de serviços de construção civil. Cita quatro notas fiscais para demonstrar que está sujeita ao regime cumulativo, no valor total de R\$ 934.270,37;
<b>Tendências na Jurisprudência Administrativa</b>	A jurisprudência não foi favorável ao contribuinte depois de avaliar a documentação da defesa, o contribuinte apresentou novo recurso voluntário tempestivo efetuando as devidas retificações das declarações a fim de provar o pagamento. Em 31/08/2010 a contribuição para o financiamento da seguridade cofins a jurisprudência declara que a ausência de provas da existência de crédito compensação se toma indeferida.	Por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso de ofício e, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário.	Conforme decisão, o recurso voluntário do sujeito passivo foi negada e infere que a taxa selic não serve como sanção por atraso no cumprimento de uma obrigação tributária.

Fonte: Elaborado pelos autores

### Anexo 3 – Casos 7,8 e 9