Receita Federal
Coordenação-Geral de Tributação

Solução de Consulta nº 1 - Cosit

Data 14 de janeiro de 2016

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ENERGIA ELÉTRICA. IMÓVEL PARA ALOJAMENTO DE TRABALHADORES. ESTABELECIMENTO.

Não se consideram "estabelecimentos", para os fins previstos no art. 3º, IX, da Lei nº 10.637, de 2002, imóveis locados para alojamento de trabalhadores em localidades onde a pessoa jurídica não tenha sede ou filial. É, portanto, vedado o crédito previsto no dispositivo apontado, em relação à energia elétrica consumida em tais imóveis.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil), art. 1.142; Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, IX; Decreto nº 7.212, de 2010, art; 609, III; IN nº 1.470, de 2014, art. 3º.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ENERGIA ELÉTRICA. IMÓVEL PARA ALOJAMENTO DE TRABALHADORES. ESTABELECIMENTO.

Não se consideram "estabelecimentos", para os fins previstos no art. 3º, III, da Lei nº 10.833, de 2003, imóveis locados para alojamento de trabalhadores em localidades onde a pessoa jurídica não tenha sede ou filial. É, portanto, vedado o crédito previsto no dispositivo apontado, em relação à energia elétrica consumida em tais imóveis.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil), art. 1.142; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, III; Decreto nº 7.212, de 2010, art; 609, III; IN nº 404, de 2004, art. 8º, II, "a"; IN nº 1.470, de 2014, art. 3º.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

PIS/PASEP. COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ENERGIA ELÉTRICA. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

Considera-se ineficaz a consulta quando não descrever, completa e exatamente, a hipótese a que se referir, ou não contiver os elementos

necessários à sua solução, salvo se a inexatidão ou omissão for escusável, a critério da autoridade competente.

Dispositivos Legais: Decreto nº 70.235, de 1972, art. 52, VIII; IN RFB nº 1.396, de 2013, art. 18, XI.

Relatório

1. A interessada, acima identificada, informando explorar o ramo de atividade de "*prestação de serviços de consultoria técnica e gerenciamento de empreendimentos na área de engenharia incluindo empreendimentos sustentáveis; serviços de engenharia relativos ao apoio à infraestrutura rodoviária, ferroviária, metroviária, aeroviária, urbana, petróleo, gás e energia; serviço de apoio ao gerenciamento e operação de tráfego rodoviário; serviço especializado para fiscalização de peso e dimensões de veículos de carga; serviços técnicos especializados de apoio ao desenvolvimento social*", dirige-se a esta Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) para formular CONSULTA acerca da interpretação e aplicação das normas relativas à Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

2. Citando o art. 3º, IX, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o art. 3º, III, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e o art. 8º, II, "a" da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, aborda a permissão para creditamento acerca dos "***custos incorridos no mês relativos a energia elétrica e energia térmica**, inclusive sob a forma de vapor, consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica*" (o destaque consta do original).

3. Informa "*realizar o pagamento da energia elétrica sobre imóveis locados destinados a alojamentos quando são realizados obras em outra localidade na qual a empresa não tem sede ou filial*" e, de forma sumária, indaga se

> *é possível realizar o crédito de Pis e Cofins da despesa de energia elétrica consumida e paga pela empresa, referente à locação de imóveis, máquinas e de equipamentos utilizados em obras de outras localidades em que a empresa não tenha sede ou filial?*

Fundamentos

4. Os dispositivos legais e normativo citados na consulta encontram-se assim versados:

> **<u>Lei nº 10.637, de 2002:</u>**
>
> *Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:*
> *[...]*

*IX - **energia elétrica** e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, **consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica**. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)* (sem os destaques no original)

[...]

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)
[...]
II - dos itens mencionados nos incisos IV, V e IX do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

[...]

Lei nº 10.833, de 2003:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:
[...]
*III - **energia elétrica** e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, **consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica**; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)* (sem os destaques no original)

[...]

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)
[...]
II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

[...]

IN SRF nº 404, de 2004:

Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:
[...]
II - das despesas e custos incorridos no mês, relativos:
*a) a **energia elétrica** consumida **nos estabelecimentos da pessoa jurídica**;*

[...] (sem os destaques no original)

5. Como se verifica, a legislação autoriza o creditamento em relação às despesas de energia elétrica, desde que consumida esta nos estabelecimentos da pessoa jurídica. Dessa forma, a solução da consulta passa por definir o que seja estabelecimento, vez que a legislação da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins não traz tal conceito.

5.1 Para a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) [1], a expressão "estabelecimento":

> *... diz respeito ao prédio em que são exercidas atividades geradoras de obrigações, nele compreendidos, unicamente, as dependências internas, galpões e áreas contínuas muradas, cercadas ou por outra forma isoladas, em que sejam,*

[1] Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 (Regulamento do IPI - RIPI/2010), art.609, III.

> *normalmente, executadas operações industriais, comerciais ou de outra natureza;*

5.1.1 Se aplicado tal conceito para as contribuições sociais sob análise, *mutatis mutandis*, resulta que um imóvel locado para alojamento de trabalhadores — este, o objeto da presente consulta — não configura "estabelecimento": nesse imóvel não "*são exercidas atividades geradoras de obrigações*" relativas à Contribuição ao PIS/Pasep e à Cofins. Dessa forma, tal conceito não socorre a pretensão da consulente.

5.2 Também a Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, que instituiu o Código Civil Brasileiro (CCB), traz uma definição para "estabelecimento":

> *Art. 1.142. Considera-se estabelecimento todo complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária.*

5.2.1 Analisando o dispositivo codificado, Fábio Ulhoa Coelho ensina[2]:

> *Na classificação geral dos bens, estabelecida pelo Código Civil, o estabelecimento empresarial é uma universalidade de fato (art. 90), por encerrar um conjunto de bens pertinentes ao empresário (cuja propriedade titulariza ou dos quais é locador, comodatário, arrendatário etc.) e destinados à mesma finalidade, de servir à exploração da empresa.*

5.2.2 Vê-se aqui um elemento análogo àquele trazido pela legislação do IPI, ao mencionar "*atividades geradoras de obrigações*": a finalidade de servir à exploração da empresa, ou, em outras palavras, o exercício de atividades que gerem obrigações, no caso analisado, da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins. Ora, um imóvel destinado a alojamento de trabalhadores não tem a finalidade "*de servir à exploração da empresa*". O mesmo se poderia dizer, por exemplo, de um imóvel locado para servir de moradia a um diretor da sociedade empresária. Não são "estabelecimentos".

5.2.3 Entretanto, há uma nítida distinção entre a acepção do CCB e aquela empregada pela legislação das contribuições sociais aludidas. É que, conforme esclarece Fábio Ulhoa Coelho, o Código Civil considera "estabelecimento" como uma *universalidade de fato*, um conjunto de bens destinados à exploração da empresa. Vale dizer, não se trata, nessa acepção, de cada um dos imóveis em que a pessoa jurídica exerça sua atividade, mas, de todo o conjunto de bens móveis e imóveis utilizados para o exercício de empresa pelo empresário ou pela sociedade empresária.

5.2.3.1 A doutrina, ao analisar o dispositivo do Código Civil, não destoa de tal entendimento:

> *Somos de opinião que o estabelecimento comercial pertence à categoria dos bens móveis, transcendendo às unidades de coisas que o compõem e são mantidas unidas pela destinação que lhes dá o empresário, que deve ser classificado como incorpóreo. O estabelecimento comercial constitui, em nosso sentir, um bem incorpóreo, constituído de um complexo de bens que não se fundem, mas mantém unitariamente sua individualidade própria*[3].
>
> *Realmente, ninguém discute mais a natureza jurídica do estabelecimento empresarial. É uma* universalidade de fato, *porque conjunto de coisas distintas, com individualidade própria, que se fundem num todo, pela vontade de seu*

[2] COELHO, Fábio Ulhoa. Curso de direito comercial, volume 1: direito de empresa. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p.161.
[3] REQUIÃO, Rubens. Curso de direito comercial, 1º volume. 19a ed. São Paulo: Saraiva, 1993. p.210.

> *titular. São fatores autônomos que ganham valor patrimonial pelo fato de estarem ligados e organizados, finalisticamente. Em outras palavras, o estabelecimento do empresário transcende à soma dos bens que o compõem, constituindo-se bem móvel incorpóreo, objeto de direitos e suscetível de negociação*[4].

5.2.4 Não é esse o sentido empregado pela legislação da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins, que traz a expressão "*estabelecimentos da pessoa jurídica*". Ou, à do IPI, que define *estabelecimento* como "*prédio em que são exercidas atividades geradoras de obrigações*". Aqui a acepção é outra, trazida por De Plácido e Silva, o qual, depois de tratar de vários significados jurídicos da palavra "estabelecimento", aduz[5]:

> *Estabelecimento. Significa a ação de escolher uma profissão ou a ação de fundar um negócio.*
> *E, por extensão, vem também designar o próprio local ou o edifício em que a profissão vai ser exercida ou o negócio vai ser instalado, de modo que passa a compreender todo conjunto de instalações e aparelhamentos necessários ao desempenho da profissão ou negócio, inclusive o próprio edifício, em que se instala.*

5.2.4.1 É esse o sentido que a legislação tributária transcrita emprega quando se refere a estabelecimento: o local onde o as atividades empresariais são exercidas, onde são geradas as obrigações relativas a cada tributo ou contribuição. E, também aqui, mais uma vez, não há como se enquadrar na acepção um imóvel que sirva para alojamento de trabalhadores.

5.3 Uma derradeira análise pode-se efetuar pelo prisma da inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), onde também se encontra uma definição para "estabelecimento". Assim dispõe a Instrução Normativa RFB nº 1.470, de 30 de maio de 2014, que disciplina tal cadastro (sem os destaques no original):

> *Art. 3º* ***Todas as pessoas jurídicas*** *domiciliadas no Brasil, inclusive as equiparadas pela legislação do Imposto sobre a Renda,* ***estão obrigadas a inscrever no CNPJ cada um de seus estabelecimentos*** *localizados no Brasil ou no exterior, antes do início de suas atividades.*
>
> *§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios devem possuir uma inscrição no CNPJ, na condição de estabelecimento matriz, que os identifique como pessoa jurídica de direito público, sem prejuízo das inscrições de seus órgãos públicos, conforme disposto no inciso I do art. 4º.*
>
> *§ 2º* ***No âmbito do CNPJ, estabelecimento é o local****, privado ou público, edificado ou não, móvel ou imóvel, próprio ou de terceiro,* ***onde a entidade exerce, em caráter temporário ou permanente, suas atividades****, inclusive as unidades auxiliares constantes do Anexo VII desta Instrução Normativa, bem como onde se encontram armazenadas mercadorias.*
>
> *§ 3º Considera-se estabelecimento, para fins do disposto no § 2º, a plataforma de produção e armazenamento de petróleo e gás natural, ainda que esteja em construção.*

5.3.1 Como se vê, também aqui não há como considerar estabelecimento um imóvel para alojamento de trabalhadores, posto não se enquadrar como "local onde a pessoa

[4] FAZZIO JÚNIOR, Waldo. Manual de direito comercial. 14ª ed., São Paulo: Atlas, 2013. pp. 68/69.
[5] SILVA, De Plácido e. Vocabulário Jurídico / atualizadores: Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho. 24a ed. Rio de Janeiro, Forense: 2004. p.550.

jurídica exerce suas atividades". De qualquer maneira, se tal alojamento fosse, para fins do CNPJ, um estabelecimento, necessitaria ser inscrito no cadastro, consoante dispõe o art. 3º da IN RFB nº 1.470, de 2014. A toda evidência, a consulente não inscreve no CNPJ todos os imóveis que loca para alojar trabalhadores.

6. Necessário lembrar que os créditos das sistemáticas não cumulativas da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins são formas de redução do crédito tributário e, como tal, não devem ter interpretação ampliativa, mas, restritiva. De tal sorte, se a previsão legal autoriza o creditamento sobre a energia elétrica apenas quando consumida "*nos estabelecimentos da pessoa jurídica*", não há possibilidade de ampliar o conceito para abranger a totalidade do custo com energia elétrica.

7. Ainda, em face da menção posta na parte final da consulta — *despesa de energia elétrica consumida e paga pela empresa, referente à locação de imóveis, máquinas e de equipamentos utilizados em obras de outras localidades em que a empresa não tenha sede ou filial* —, cabe tecer mais algumas considerações a respeito.

7.1 A consulente tece sua argumentação em torno dos imóveis que loca para alojamento de trabalhadores em localidades onde não tem sede ou filial, mas, em seguida, inclui na sua indagação também máquinas e equipamentos utilizados nas obras que realiza. Aparentemente, trata-se de equívoco na formulação do quesito. Se assim não for, são insuficientes as informações trazidas para concluir a natureza da dúvida existente no tópico.

7.2 Dessa forma, impõe-se a ineficácia da consulta em relação à parte que trata das máquinas e equipamentos, consoante dispõe a Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, que disciplina o processo de consulta tributária no âmbito da RFB:

> *Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:*
> *[...]*
> *XI - quando não descrever, completa e exatamente, a hipótese a que se referir, ou não contiver os elementos necessários à sua solução, salvo se a inexatidão ou omissão for escusável, a critério da autoridade competente;*
> *[...]*

7.3 Tais previsões se coadunam com o disposto no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que trata do Processo Administrativo Fiscal:

> *Art. 52. Não produzirá efeito a consulta formulada:*
> *[...]*
> *VIII - quando não descrever, completa ou exatamente, a hipótese a que se referir, ou não contiver os elementos necessários à sua solução salvo se a inexatidão ou omissão for escusável, a critério da autoridade julgadora.*

Conclusão

8. Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo ao consulente que imóveis locados para alojamento de trabalhadores em localidades onde a pessoa jurídica não tenha sede ou filial não são considerados estabelecimentos para os fins previstos no art. 3º, IX, da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º, III, da Lei nº 10.833, de 2003.

Propõe-se o encaminhamento deste processo à COSIT, para as providências de sua alçada e, após, à XXXX em xxxxxx/XX para dar ciência à Consulente e demais providências cabíveis.

À consideração superior.

Documento assinado digitalmente

Relator
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB)

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributo sobre a Produção e o Comércio Exterior (Cotex), da Cosit.

Documento assinado digitalmente

MARCO ANTÔNIO FERREIRA POSSETTI
AFRFB - Chefe da Divisão de Tributação
SRRF 9ª RF - Matr. 1936

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

Documento assinado digitalmente

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JÚNIOR
AFRFB - Coordenador da Cotex

Ordem de Intimação

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

Documento assinado digitalmente

CLÁUDIA LUCIA PIMENTEL M. DA SILVA
AFRFB – Coordenadora-Geral da Cosit-Substituta