



---

## Solução de Consulta nº 2 - Cosit

**Data** 14 de janeiro de 2016

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

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

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ALUGUEL DE PRÉDIOS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. UTILIZAÇÃO NAS ATIVIDADES DA EMPRESA. IMÓVEL LOCADO PARA ALOJAMENTO DE TRABALHADORES EM LOCALIDADE ONDE A PESSOA JURÍDICA NÃO POSSUI SEDE OU FILIAL.

As despesas relativas a aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos admitem a apuração de créditos para os fins previstos no art. 3º, IV da Lei nº 10.637, de 2002, desde que atendidos todos os requisitos normativos e legais, entre eles, o de serem efetivamente utilizados nas atividades da empresa. Para tanto, é irrelevante se a locação e a utilização dos bens se dão em localidade onde a pessoa jurídica possua sede ou filial. Para os fins mencionados, os imóveis locados para alojamento de trabalhadores não são considerados como “*utilizados nas atividades da empresa*” e, portanto, não admitem crédito na hipótese aventada.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, IV; Lei nº 10.865, de 2004, art. 31, § 3º; IN SRF nº 247, de 2002, art. 66, II, “b”.

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

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ALUGUEL DE PRÉDIOS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. UTILIZAÇÃO NAS ATIVIDADES DA EMPRESA. IMÓVEL LOCADO PARA ALOJAMENTO DE TRABALHADORES EM LOCALIDADE ONDE A PESSOA JURÍDICA NÃO POSSUI SEDE OU FILIAL.

As despesas relativas a aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos admitem a apuração de créditos para os fins previstos no art. 3º, IV da Lei nº 10.833, de 2003, desde que atendidos todos os requisitos normativos e legais, entre eles, o de serem efetivamente utilizados nas atividades da empresa. Para tanto, é irrelevante se a locação e a utilização dos bens se dão em localidade onde a pessoa jurídica possua sede ou filial. Para os fins mencionados, os imóveis locados para alojamento de trabalhadores não são considerados como “*utilizados nas atividades da empresa*” e, portanto, não admitem crédito na hipótese aventada.

**Dispositivos Legais:** Lei n.º 10.833, de 2003, art. 3.º, IV; Lei n.º 10.865, de 2004, art. 31, § 3.º; IN SRF n.º 404, de 2004, art. 8.º, II, “b”.

## 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. 3.º, IV, da Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o art. 3.º, IV, da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e o art. 8.º, II, “b” da Instrução Normativa SRF n.º 404, de 12 de março de 2004, aborda a permissão para creditamento sobre as *“despesas relativas a aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, utilizados nas atividades da empresa”* (o destaque consta do original).

2.1 Acresce que, consoante o art. 31, § 3.º, da Lei n.º 10.865, de 30 de abril de 2004, *“é vedado o aproveitamento do crédito sobre aluguel de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica”* e, ainda, que o creditamento apenas é possível se o locador for pessoa jurídica domiciliada no país.

2.2 Diz realizar *“locações de imóveis para alojamento quando realiza obras em outras localidades, nas quais não tem filial ou sede”*, além de possuir *“contrato de locação de máquinas e equipamentos e imóveis com outras Pessoas Jurídicas”*.

2.3 Finalizou a peça de consulta indagando, *in verbis*:

*é possível realizar o crédito de Pis e Cofins sobre locação de máquinas e equipamentos, de pessoas jurídicas em outras localidades que a empresa não possua sede ou filial referente a equipamentos essenciais à prestação do serviço contratado?*

*Quanto a locação do imóvel, é possível realizar o crédito de Pis e Cofins, dos imóveis locados para alojamento quando realiza obras em outra localidade, em que a empresa não possua sede ou filial?*

3. A unidade da RFB responsável pelo preparo da consulta, em face da forma sintética em que realizada, intimou a interessada para apresentar mais informações a respeito, tendo a resposta aduzido, entre outros esclarecimentos, que:

*... a empresa realiza trabalhos de medição e acompanhamento de grandes obras, nas quais, para poder executar o serviço contratado faz-se necessário a locação de máquinas, equipamentos e imóveis.*

---

*As referidas locações são realizadas com Pessoas Jurídicas mediante contrato de locação entre as partes, cujo ônus é suportado exclusivamente pela Consulente.*

*Observe-se que sem a utilização deste maquinário e locação dos imóveis, não é possível a execução dos serviços contratados pelos clientes da Consulente, tornando-se estas despesas operacionais necessárias à atividade da empresa e à respectiva manutenção das operações exigidas pela atividade da empresa.*

*Ressalta-se ainda, que os serviços também são prestados em localidades nas quais a Consulente, não possui filial e/ou sede e por esta razão tem-se a necessidade de locação de sedes administrativas por tempo determinado, mediante contrato de locação entre a Consulente e outra pessoa jurídica. (O destaque consta do original).*

3.1 Finaliza repetindo, embora em outros termos, a indagação apresentada na peça original da consulta, salientando mais uma vez que as despesas de locação de máquinas, equipamentos e prédios a que se refere “*nada mais são do que despesas usuais e necessárias à atividade da empresa*”.

## **Fundamentos**

4. As sistemáticas de não cumulatividade da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins divergem em inúmeros aspectos daquelas relativas a outras exações tributárias, como por exemplo, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Uma das principais diferenças está no fato de não ser uma não cumulatividade plena.

4.1 Os créditos admissíveis para desconto dos valores devidos a título dessas contribuições não guardam, necessariamente, total relação com a incidência ocorrida na operação anterior, embora necessário que tenha havido a incidência; Assim é que, por exemplo, o crédito da Cofins pode ser apurado à alíquota de 7,6% ainda que na operação anterior a incidência tenha se dado por alíquota menor (3% se o contribuinte fosse sujeito à incidência cumulativa da Cofins, ou menor ainda se optante pelo Simples – Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte).

4.2 O modelo de não cumulatividade criado para as referidas contribuições sociais implica a apuração de créditos por hipóteses exaustivamente descritas na legislação de regência e, sendo uma forma de redução do valor devido — ou, em outras palavras, renúncia de receita —, deve ter interpretação restritiva dos dispositivos legais que as definem.

4.3 Basicamente, os créditos admissíveis encontram-se descritos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, citados pela Consulente. Mas, para admitir créditos não basta que a despesa efetuada pela empresa seja essencial ou imprescindível às suas atividades: há que se amoldar às hipóteses antes mencionadas, posto que exaustivamente previstas pelas Leis de regência.

4.3.1 Além disso, dada a sistemática adotada pelo legislador para a não cumulatividade dessas contribuições, de listar de forma exaustiva os bens e serviços capazes de gerar crédito e de os atrelar a determinada atividade ou ao modo de produção, a aquisição de um bem ou serviço, mesmo que listado, poderá ou não gerar crédito a ser descontado da

contribuição a depender da situação concreta do emprego ou aplicação do bem ou serviço na atividade econômica.

4.4 Assim, por mais indispensável, necessária ou essencial que seja a despesa efetuada, o direito a crédito só existe caso se amolde às previsões legais e normativas.

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

**Lei nº 10.637, de 2002:**

*Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:*

[...]

*IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, **utilizados nas atividades da empresa**; (sem o destaque 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:*

[...]

*IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, **utilizados nas atividades da empresa**; (sem o destaque 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;*

[...]

**Lei nº 10.865, de 2004:**

*Art. 31. É vedado, **a partir do último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação desta Lei**, o desconto de créditos apurados na forma do inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30 de abril de 2004.*

[...]

*§ 3º É também vedado, **a partir da data a que se refere o caput**, o crédito relativo a **aluguel** e contraprestação de arrendamento mercantil **de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica**.*

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

**IN SRF n.º 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:*

*[...]*

*b) a aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica, **utilizados nas atividades da empresa**;*

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

5.1 Registre-se que, em relação à Contribuição ao PIS/Pasep, a Instrução Normativa SRF n.º 247, de 21 de novembro de 2002, contém idêntica previsão:

*Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 **pode descontar créditos**, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:*

*[...]*

*II - **das despesas e custos incorridos no mês**, relativos:*

*[...]*

*b) a aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica, **utilizados nas atividades da empresa**;*

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

6. Como se verifica, a legislação autoriza o creditamento em relação às despesas de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos pagos a pessoa jurídica jurídica, **utilizados nas atividades da empresa**. Nenhuma alusão existe acerca da localidade em que serão utilizados os bens. A exigência legal é que sejam eles utilizados **nas atividades da empresa**.

6.1 A dúvida da Consulente reside no aspecto de ter serviços prestados em localidades onde não possui sede ou filial, motivo pelo qual firma contratos de locação por tempo determinado, tanto de imóveis como de máquinas e equipamentos. Do que se extrai da legislação, é irrelevante que os serviços prestados pela interessada sejam executados nesta ou aquela localidade.

6.1.1 Veja-se que nada impediria que a Consulente locasse um imóvel para alojar trabalhadores no próprio município onde tem sua sede ou filial. Poderia fazer isso por motivos vários, por exemplo, caso arrematasse trabalhadores de localidades distantes a fim de executar obra de grande envergadura no local de sua sede ou filial; Ou, sendo a obra no mesmo município de sua sede ou filial, ficasse situada em local de difícil acesso para os trabalhadores; Ou, por qualquer outro motivo de sua conveniência ou arbítrio.

6.1.2 Assim, se as despesas de locação nas quais incorre autorizariam creditamento quando realizadas as obras na localidade de sua sede ou filial, igualmente autorizarão quando realizadas em outras localidades. Desde que, naturalmente, os imóveis, máquinas e equipamentos sejam empregados em suas atividades e que atendam aos demais requisitos normativos e legais, alguns deles já citados pela interessada.

6.2 Cumpre, assim, definir se um imóvel utilizado para alojamento de trabalhadores pode-se considerar como "**utilizado nas atividades da empresa**". A resposta é negativa.

6.2.1 Diz a interessada, na peça de aditamento à consulta, desenvolver as seguintes atividades:

- . *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;*
- . *Serviços especializados para fiscalização e peso e dimensões de veículos de carga.*

6.2.2 Acresce, ao final, realizar “trabalhos de medição e acompanhamento de grandes obras”. Ora, um imóvel locado para alojar trabalhadores não tem qualquer utilização em nenhuma das atividades elencadas. Como mencionado no início desta fundamentação, para autorizar o creditamento a realidade fática deve-se subsumir completamente às hipóteses legais. Entender que um imóvel utilizado para alojamento de trabalhadores seja “*utilizado nas atividades da empresa*” seria uma interpretação por demais ampliativa, hermenêutica esta inadequada a dispositivos legais tendentes a reduzir o crédito tributário.

6.3 É de se salientar, ainda, que na peça de aditamento à consulta a interessada alterou a forma de expor suas razões, haja vista nada mencionar acerca de “*alojamento*”, termo que empregava na peça original. Ao aditar suas razões, passa a descrever o imóvel locado como “*sede administrativa por tempo determinado*”.

6.3.1 Sem adentrar no conceito do que seria uma “*sede administrativa por tempo determinado*”, é de se dizer que a expressão leva a um entendimento diverso do uso antes descrito, de “*alojamento para trabalhadores*”. Possivelmente, referir-se-ia a local em que os trabalhadores executariam atividades típicas de um escritório, como elaboração de cálculos, relatórios, formulários e planilhas.

6.3.2 Nesse caso, a conclusão haveria de ser diametralmente oposta, pois tal uso para o imóvel locado o faria subsumir-se completamente na hipótese legal prevista para o creditamento: seria um imóvel utilizado nas atividades da empresa.

7. Dessa forma, considerando que o escopo da consulta é definir sobre a possibilidade do crédito quando os serviços “*são prestados em localidades nas quais a Consulente não possui filial e/ou sede*”, tem-se como eficaz a consulta apresentada, cabendo à interessada definir no caso concreto se os imóveis, máquinas e equipamentos são ou não efetivamente utilizados nas atividades empresariais.

## Conclusão

8. Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo ao consulente que:
- a) as despesas relativas a aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos admitem a apuração de créditos para os fins previstos no art. 3º, IV da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º, IV da Lei nº 10.833, de 2003, desde que atendidos todos os requisitos normativos e legais, entre eles, o de serem efetivamente utilizados nas atividades da empresa;
  - b) para tais finalidades, é irrelevante se a locação e a utilização dos bens se dão em localidade onde a pessoa jurídica possua sede ou filial;

- c) para os fins mencionados, os imóveis locados para alojamento de trabalhadores não são considerados como “*utilizados nas atividades da empresa*”.

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

À consideração superior.

*Documento assinado digitalmente*

ARLEI ROBERTO MOTA  
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 consultante.

*Documento assinado digitalmente*

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