



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL**  
**SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL**  
**8ª REGIÃO FISCAL**

---

Processo nº	*****
Solução de Consulta nº	196 - SRRF/8ª RF/Disit
Data	08 de junho de 2009
Interessado	*****
CNPJ/CPF	*****

---

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

**BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. LOCAÇÃO. CRÉDITO.**

A depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos após 1º de maio de 2004 para locação a terceiros, pode ser descontada como crédito na apuração da Cofins não-cumulativa no período posterior a 01 de dezembro de 2005.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, VI, e § 1º, III, com a redação da Lei nº 11.196/2005, art. 45.

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

**BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. LOCAÇÃO. CRÉDITO.**

A depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para locação a terceiros, pode ser descontada como crédito na apuração da contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa apenas no período de 01 de janeiro de 2003 até 31 de janeiro de 2004, e, para os bens adquiridos após 1º de maio de 2004, o direito de crédito ocorre a partir de 01 de dezembro de 2005.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, VI, e § 1º, III, com a redação da Lei nº 11.196/2005, art. 45.

**DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO A INFORMAÇÃO. REGISTRE-SE QUE A PUBLICAÇÃO, NA IMPRENSA OFICIAL, DE ATO NORMATIVO SUPERVENIENTE MODIFICA AS CONCLUSÕES EM CONTRÁRIO CONSTANTES EM SOLUÇÕES DE CONSULTA OU EM SOLUÇÕES DE DIVERGÊNCIA, INDEPENDENTEMENTE DE COMUNICAÇÃO AO CONSULENTE (arts. 99 e 100 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011).**

## Relatório

Em petição protocolizada na data de 3 de novembro de 2005 (fls. 01/10), a empresa interessada formulou consulta sobre a legislação das contribuições ao PIS/Pasep e da Cofins, relatando, em síntese, que:

1.1. Tem como objeto social a compra, venda, locação, manutenção, prestação de assistência técnica, conserto, gerenciamento, exportação, importação e, em geral, o cumprimento de todos os tipos de operações relacionadas à venda e locação de máquinas e equipamentos de enchimento e de empacotamento e de materiais de empacotamento, destinadas à indústria alimentícia, bem como qualquer outra operação relacionada às operações similares, incluindo o treinamento necessário e assistência pessoal, inclusive para a utilização dos equipamentos e materiais em relação às suas atividades sociais; a prestação de serviços profissionais com a observância de todas as restrições legais; a execução e desempenho, em geral, de todos os tipos de atividades e contratos civis ou comerciais, relacionados às atividades sociais; a representação de empresas nacionais ou estrangeiras por conta de terceiros e a participação em outras empresas civis ou comerciais, como quotista ou acionista;

1.2. Esclarece que está obrigada à apuração do Imposto de Renda pelo Lucro Real, em razão do disposto no artigo 14 da Lei nº 9.718, de 1998, estando conseqüentemente inserida no regime não-cumulativo do PIS e da Cofins;

1.3. Ressalta que com relação às aquisições de bens estrangeiros e/ou nacionais para integração de seu ativo imobilizado, os quais são objeto de locação onerosa para seus clientes, não vem descontando, na apuração mensal das contribuições, os créditos de PIS e de Cofins, pois há ambigüidade quanto a tal possibilidade;

1.4. Informa que possui como atividade principal de negócios a importação de máquinas industriais destinadas a enchimento de bebidas em embalagens cartonadas, para posterior locação a empresas do ramo alimentício;

1.5. Ademais, para a devida utilização do maquinário por parte de seus clientes, a locação de referidas máquinas está sempre conectada à prestação de serviços profissionais e respectivo treinamento de funcionários, visando sempre o correto funcionamento dos equipamentos;

1.6. Entende, assim, que as suas obrigações não se conceituam juridicamente no conceito de “obrigação de dar”, posto que não existe a mera entrega do bem móvel, mas sim a obrigatoriedade de profissionais da consultante, altamente especializados para operar tais máquinas, configurando-se, portanto, em uma transação que combina uma obrigação de dar com uma obrigação de fazer. Cita doutrina sobre o assunto;

1.7. A consultante ao deixar de se aproveitar dos créditos existentes sobre a depreciação do ativo imobilizado cedido em locação, cumulado com prestação de serviços, sofre uma não-cumulatividade incompleta;

1.8. Fica evidente que, se a receita decorrente de locação de máquinas e equipamentos deve compor a base-de-cálculo das referidas contribuições, está sofrendo uma tributação adicional, posto que também foram recolhidas as contribuições ao PIS e Cofins no momento do desembaraço aduaneiro dos referidos bens. Cita soluções de consulta proferidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB;

1.9. Entende que os bens do ativo imobilizado objeto de locação estão intrinsecamente relacionados com as suas atividades, dentre as quais está inserida a própria

locação de bens móveis, considerada pela consulente como prestação de serviços, para efeito de observância do disposto na Lei nº 9.249, de 1995 e art. 13, inciso III e do Parecer Normativo CST nº 19, de 1984, que dispõe que os encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado cedidos em comodato são dedutíveis da determinação do lucro real, desde que o empréstimo de referidos bens seja usual no tipo de operações, transações ou atividades e não mera liberalidade;

1.10. Finaliza questionando se está correto o seu entendimento de descontar créditos de PIS e de Cofins sobre as aquisições de bens adquiridos para seu ativo imobilizado e posteriormente cedidos em locação onerosa aos seus clientes.

2. Anexas ao requerimento de consulta, encontram-se cópias autenticadas dos seguintes documentos: Instrumento de Alteração e Consolidação de Contrato Social da consulente; comprovante de inscrição e de situação cadastral perante a RFB – Secretaria da Receita Federal do Brasil; e documentos de identificação do Sr. \*\*\*\*\*.

## Fundamentos

3 No que concerne à contribuição para o PIS/Pasep na sistemática não-cumulativa, o artigo 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, com a redação dada pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, estabelece o seguinte:

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

*I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*III - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;*

*IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;*

*V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*VI - máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado;*

*VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;*

*VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;*

*IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor. (grifou-se)*

*§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo e no § 1º do art. 52 desta Lei, 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 10.925, de 2004) (Vide Lei nº 10.925, de 2004)*

*I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;*

*II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;*

*III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;*

*IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês. (grifou-se)*

3.1. A citada lei, foi regulamentada pela Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, com as alterações decorrentes da Instrução Normativa SRF nº 358, de 9 de setembro de 2003, que em seus arts. 66 e 67, assim estabelece:

*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:*

*(...)*

*III - dos encargos de depreciação e amortização, incorridos no mês, relativos a: (Redação dada pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*

*a) máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda; (Redação dada pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*

*b) outros bens incorporados ao ativo imobilizado; (Redação dada pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*

*c) edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária; e (Incluída pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*

*(...)*

*Art. 67. O direito ao crédito de que trata o art. 66 aplica-se, exclusivamente, em relação:*

*I – aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;*

*II – aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados à pessoa jurídica domiciliada no País; e*

*III – aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas e encargos incorridos a partir de 1º de dezembro de 2002.*

*Parágrafo único. Para efeito do disposto neste artigo, a pessoa jurídica deve contabilizar os bens adquiridos e os custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoas jurídicas domiciliadas no País,*

*separadamente daqueles efetuados a pessoas jurídicas domiciliadas no exterior.*

4. Em relação à Cofins não-cumulativa, o artigo 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, com a alteração introduzida pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, assim estabelece:

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

*I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)(Vide Medida Provisória nº 413, de 3 de janeiro de 2008)*

*a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)*

*b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 25 de setembro de 2008)*

*II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*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 15 de junho de 2007)*

*IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;*

*V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004);*

**VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços;**

*VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;*

*VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;*

*IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.*

*X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.198, de 8 de janeiro de 2009)*

(...)

**Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)**

*I - nos incisos I e II do § 3º do art. 1º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º, incisos II e III, 6º, inciso I, e 10 a 15 do art. 3º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

4.1. A referida lei foi disciplinada pela Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, que em seus arts. 8º e 9º, assim estabelece:

*Dos Créditos a Descontar*

**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:**

(...)

*III - dos encargos de depreciação e amortização, incorridos no mês, relativos:*

*a) a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos no País para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços;*

*b) a edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados na atividade da empresa; e*

(...)

**Art. 9º O direito ao crédito de que trata o art. 8º aplica-se, exclusivamente, em relação:**

*I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;*

*II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados à pessoa jurídica domiciliada no País;*

*III - aos encargos de depreciação e amortização de bens adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País; e*

*IV - aos bens e serviços adquiridos, aos custos, despesas e encargos incorridos a partir de 1º de fevereiro de 2004.*

*Parágrafo único. Para efeito do disposto neste artigo, a pessoa jurídica deve contabilizar os bens adquiridos e os custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoas jurídicas domiciliadas no País, separadamente daqueles efetuados a pessoas jurídicas domiciliadas no exterior.*

(...)

**§ 9º Aplica-se ao PIS/Pasep não-cumulativo de que trata a Lei nº 10.637, de 2002, o disposto:**

*I - na alínea "b" do inciso I do caput, e nos §§ 4º, 5º e 6º, a partir de 1º de janeiro de 2003; e*

*II - na alínea "e" do inciso II e no inciso III do caput, a partir de 1º de fevereiro de 2004.*

5. Já, no que concerne aos bens importados para locação, devem ser observadas as regras previstas no artigo 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, *in verbis*:

#### **CAPÍTULO IX**

#### **DO CRÉDITO**

*Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)*

*I - bens adquiridos para revenda;*

*II – bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes;*

*III - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;*

*IV - aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil de prédios, máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves, utilizados na atividade da empresa;*

*V - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.*

*§ 1º O direito ao crédito de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços a partir da produção dos efeitos desta Lei.*

*§ 2º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subseqüentes.*

*§ 3º O crédito de que trata o caput deste artigo será apurado mediante a aplicação das alíquotas previstas no caput do art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições, na forma do art. 7º desta Lei, acrescido do valor do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição.*

*§ 4º Na hipótese do inciso V do caput deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação das alíquotas referidas no § 3º deste artigo sobre o valor da depreciação ou amortização contabilizada a cada mês.*

*§ 5º Para os efeitos deste artigo, aplicam-se, no que couber, as disposições dos §§ 7º e 9º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.*

*(...)*

*§ 7º Opcionalmente, o contribuinte poderá descontar o crédito de que trata o § 4º deste artigo, relativo à importação de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, no prazo de 4 (quatro)*

*anos, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no § 3º deste artigo sobre o valor correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal.*

*(...)*

*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 n.ºs 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.*

*§ 1º Poderão ser aproveitados os créditos referidos no inciso III do § 1º do art. 3º das Leis n.ºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, apurados sobre a depreciação ou amortização de bens e direitos de ativo imobilizado adquiridos a partir de 1º de maio.*

*§ 2º O direito ao desconto de créditos de que trata o § 1º deste artigo não se aplica ao valor decorrente da reavaliação de bens e direitos do ativo permanente.*

*§ 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.*

6. Verifica-se, assim, pela análise das disposições acima citadas, que para o desconto de créditos do PIS/Pasep e da Cofins, no período compreendido entre a Lei nº 10.833, de 2003 e a Lei nº 11.196, de 25 de novembro de 2005, prescrevia a legislação a necessidade de que os bens incorporados ao ativo imobilizado fossem utilizados ou **para a produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços**.

7. Nesse sentido, é importante que se faça a correta diferenciação entre o conceito de locação de bens (móveis ou imóveis) e o conceito de prestação de serviços. Vejamos:

7.1. *A locação de bens e a prestação de serviços são institutos de direito privado que o Código Civil distingue, disciplinando-os em artigos separados, arts. 565 a 578 para a locação de coisas, e arts. 593 a 607 para a prestação de serviços.*

7.2. Por serem institutos originários do direito privado, quando transpostas para o direito tributário, a prestação de serviços e a locação de bens só poderiam ter seus significados alterados por disposição expressa de lei. É nesse contexto que se deve verificar se esses conceitos civilistas sofreram alguma alteração ao serem apropriados pelo direito tributário.

7.3. No julgamento do RE 116.121, o Supremo Tribunal Federal – STF declarou inconstitucional a presença da locação de bens móveis na lista de serviços sujeitos ao ISS, anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, por entender que tal atividade não caracteriza prestação de serviço.

7.4. Posteriormente, ao sancionar a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS, o Presidente da República, pela mesma razão, vetou a presença dessa atividade na lista anexa à lei complementar, fundamentando seu ato na Mensagem nº 362, de 31 de julho de 2003:

*“Senhor Presidente do Senado Federal,*

*Comunico a Vossa Excelência que, nos termos do §1º do art. 66 da Constituição, decidi vetar parcialmente, por contrariedade ao interesse público e por inconstitucionalidade, o Projeto de Lei nº 161, de 1989 - Complementar (nº 1/91 - Complementar na Câmara dos Deputados), que "Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências".*

(...)

**Itens 3.01 e 13.01 da Lista de serviços**

*3.01 – Locação de bens móveis*

(...)

**Razões do veto**

*"Verifica-se que alguns itens da relação de serviços sujeitos à incidência do imposto merecem reparo, tendo em vista decisões recentes do Supremo Tribunal Federal. São eles:*

*O STF concluiu julgamento de recurso extraordinário interposto por empresa de locação de guindastes, em que se discutia a constitucionalidade da cobrança do ISS sobre a locação de bens móveis, decidindo que a expressão "locação de bens móveis" constante do item 79 da lista de serviços a que se refere o Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, com a redação da Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987, é inconstitucional (noticiado no Informativo do STF nº 207). O Recurso Extraordinário 116.121/SP, votado unanimemente pelo Tribunal Pleno, em 11 de outubro de 2000, contém linha interpretativa no mesmo sentido, pois a "terminologia constitucional do imposto sobre serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo a contrato de locação de bem móvel. Em direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprios, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável. "Em assim sendo, o item 3.01 da Lista de serviços anexa ao projeto de lei complementar ora analisado, fica prejudicado, pois veicula indevida (porque inconstitucional) incidência do imposto sob locação de bens móveis".*

7.5. Assim, os três Poderes da República já se pronunciaram sobre o assunto, afirmando que a *locação de bens móveis* não caracteriza *prestação de serviços* para efeito de incidência do ISS; o Judiciário, por meio do STF, que declarou inconstitucional a cobrança de ISS sobre a locação de bens móveis; o Executivo, por meio do veto do Presidente da República

à presença dessa atividade na lista anexa à LC n.º 116, de 2003; e o Legislativo, ao acolher esse veto.

7.6. Como não existem disposições legais expressas que equiparem a locação de bens à prestação de serviços na esfera da legislação das contribuições ao PIS/Pasep e da Cofins, conclui-se que elas são institutos distintos.

7.7. Ademais, não se pode querer caracterizar como prestação de serviços a locação de bens móveis pelo simples fato das máquinas locadas necessitarem da prestação de serviços profissionais e de treinamento, visto que o objeto principal do contrato continua sendo a obrigação de dar, sendo os serviços de treinamento apenas acessórios de tal obrigação, não tendo o condão de influenciar a natureza jurídica da mesma.

8. Portanto, não sendo a locação de bens uma atividade de prestação de serviços, somente poderá ser descontado crédito de PIS/Pasep e de Cofins no período em que a legislação não vinculou o cálculo do mesmo para os bens do ativo imobilizado utilizados apenas nas atividades de produção de bens ou de prestação de serviços.

8.1. Nesse sentido, observa-se que a redação original do inciso VI do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002, previa a possibilidade de desconto de créditos em relação às despesas de depreciação de máquinas, equipamentos e de **outros bens incorporados ao ativo imobilizado**. Já, o mesmo dispositivo da Lei n.º 10.833, de 2003, em sua redação original, determinava a **necessidade de que tais bens fossem adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços**. Ademais, o art. 15 desta última determinou a aplicação do disposto em relação ao cálculo de créditos de bens do ativo imobilizado também para as contribuições ao PIS/Pasep.

8.2. Na regulamentação da Lei n.º 10.637, de 2002, a IN SRF n.º 247, de 2002 determinou a possibilidade de desconto de créditos em relação aos encargos de depreciação de outros bens incorporados ao ativo imobilizado, sendo que a IN SRF n.º 358, de 2003 manteve tal disposição, porém em alínea diversa.

8.3. Já, a IN SRF n.º 404, de 2004, que regulamentou a Lei n.º 10.833, de 2003, prescreveu a possibilidade de desconto de créditos em relação aos encargos de depreciação apenas para máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos no País **apenas para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços**;

8.4. Em relação aos **bens importados** para locação, o artigo 15, inciso V da Lei n.º **10.865, de 2004**, em sua redação original, **seguiu o disposto na Lei n.º 10.833, de 2003**, em relação à possibilidade de créditos em relação aos bens do ativo imobilizado.

8.5. Apenas com a redação dada pela Lei n.º 11.196, de 21 de novembro de 2005, é que foi incluída expressamente a possibilidade de desconto de créditos em relação a bens adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, *in verbis*:

*Art. 43. Os arts. 2º, 3º, 10 e 15 da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, passam a vigorar com a seguinte redação:*

(...)

"Art. 3º .....

.....

*VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou*

*para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;*

(...)

*"Art. 15. ....*

*.....*

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

*Art. 44. Os arts. 7º, 8º, 15, 28 e 40 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, passam a vigorar com a seguinte redação:*

(...)

*"Art. 15. ....*

*.....*

*V - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.*

(...)

*Art. 132. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos:*

(...)

***III - a partir do 1º (primeiro) dia do mês subsequente ao da publicação desta Lei, em relação ao disposto:***

(...)

*b) no art. 44 desta Lei, relativamente ao art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004;*

*c) no art. 43 desta Lei, relativamente ao art. 3º e ao inciso XXVII do art. 10 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003;*

*d) nos arts. 37, 45, 66 e 106 a 108;(g.n.)*

8.6. Ressalte-se, ademais, que a Lei nº 10.865, de 2004, veio restringir a utilização dos créditos calculados em relação aos bens incorporados ao ativo imobilizado, dispondo o seguinte:

*“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.*

*§ 1º Poderão ser aproveitados os créditos referidos no 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, apurados sobre a depreciação ou amortização de bens e direitos de ativo imobilizado adquiridos a partir de 1º de maio.*

*§ 2º O direito ao desconto de créditos de que trata o § 1º deste artigo não se aplica ao valor decorrente da reavaliação de bens e direitos do ativo permanente.”*

8.7. Assim, conforme se verifica do art. 31, acima transcrito, a partir de 1º de agosto de 2004, a pessoa jurídica poderá descontar, do PIS e da Cofins devidos, somente os créditos calculados sobre os encargos de depreciação das máquinas incorporadas ao ativo imobilizado que tenham sido adquiridas a partir de 1º de maio de 2004.

8.8. Assim, os períodos para os quais é possível o desconto de créditos de PIS/Pasep e de Cofins em relação às despesas de depreciação com bens constantes do ativo imobilizado destinados à locação são os seguintes:

<b>Tributo</b>	<b>Procedência do bem</b>	<b>Data de aquisição</b>	<b>Direito de crédito</b>
<b>PIS/Pasep</b>	bens nacionais	antes de 01/05/2004	<b>01/01/2003 até 31/01/2004</b>
<b>PIS/Pasep</b>	bens nacionais	após 01/05/2004	<b>A partir de 01/12/2005</b>
<b>PIS/Pasep</b>	bens importados	após 01/05/2004	<b>A partir de 01/12/2005</b>
<b>Cofins</b>	bens nacionais	antes de 01/05/2004	<b>Não tem</b>
<b>Cofins</b>	bens nacionais	após 01/05/2004	<b>A partir de 01/12/2005</b>
<b>Cofins</b>	bens importados	após 01/05/2004	<b>A partir de 01/12/2005</b>

9. Ressalte-se, por fim, que o fato das despesas com depreciação relativas aos bens locados serem dedutíveis para cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, bem como da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL em nada altera o direito a desconto de créditos de PIS/Pasep e de Cofins, no regime da não-cumulatividade, vez que se tratam de normas completamente distintas, sendo que nem toda despesa dedutível gera direito aos créditos referidos.

## **Conclusão**

10. Tendo em vista o entendimento aqui fundamentado, proponho seja a consulta solucionada, declarando-se que geram direito de desconto de créditos de PIS/Pasep e de Cofins, as despesas com depreciação de bens constantes do ativo imobilizado destinados a locação de terceiros, nos seguintes períodos:

- PIS/Pasep (bens nacionais adquiridos antes de 01/05/2004): 01 de janeiro de 2003 até 31 de janeiro de 2004;

- PIS/Pasep e Cofins (bens nacionais e importados adquiridos após 01/05/2004): crédito a partir de 01/12/2005;

- Cofins (bens nacionais adquiridos antes de 01/05/2004): não há crédito

À consideração superior,

**São Paulo, \_\_\_\_\_/\_\_\_\_\_/2009.**

---

**KARINA ALESSANDRA DE MATTERA GOMES**  
**AFRFB Matrícula 880327**

## **Ordem de Intimação**

De acordo.

Soluciono a consulta na forma proposta. Encaminhe-se à \*\*\*\*\*, para conhecimento, ciência à interessada e demais providências cabíveis.

Na forma do disposto no art. 48 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, os processos administrativos de consulta são solucionados em instância única. A presente decisão não comporta, portanto, recurso ou pedido de reconsideração. Excepcionalmente, caso a interessada venha a tomar conhecimento de uma outra solução de consulta divergente desta, relativa à mesma matéria e fundada em idêntica norma jurídica, cabe recurso especial, sem efeito suspensivo, para a Coordenação Geral de Tributação - Cosit, em Brasília – DF, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 740, de 2007.

**São Paulo, \_\_\_\_\_/\_\_\_\_\_/2009.**

---

**VALÉRIA VALENTIM**  
**Chefe Substituta da Divisão de Tributação**  
**Portaria SRRF 0800/P Nº 9.326/2007 (DOU de 02/05/2007)**  
**Competência Delegada pela Portaria SRF 0800/G 021/1997 (DOU de 1º/04/1997)**  
**alterada pela Portaria SRRF 0800/G nº 21/97 (DOU de 17/12/1997)**

/mash