



Solução de Consulta nº 510 - Cosit

Data 19 de outubro de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. ATIVIDADE DE LOCAÇÃO DE BENS. MODALIDADE AQUISIÇÃO DE INSUMOS. IMPOSSIBILIDADE. MODALIDADE AQUISIÇÃO OU FABRICAÇÃO DE ATIVO IMOBILIZADO. POSSIBILIDADE.

A modalidade de creditamento relativa à aquisição de insumos (inciso II do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002) aplica-se apenas às atividades de “*prestação de serviços e produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda*”, não alcançando a atividade de locação de bens.

A modalidade de creditamento relativa à aquisição ou fabricação de bens incorporados ao ativo imobilizado (inciso VI do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002) alcança também a atividade de locação de bens.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, *caput*, II e VI, Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15; Resolução NBC TG 27 (R3), de 2015.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. ATIVIDADE DE LOCAÇÃO DE BENS. MODALIDADE AQUISIÇÃO DE INSUMOS. IMPOSSIBILIDADE. MODALIDADE AQUISIÇÃO OU FABRICAÇÃO DE ATIVO IMOBILIZADO. POSSIBILIDADE.

A modalidade de creditamento relativa à aquisição de insumos (inciso II do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003) aplica-se apenas às atividades de “*prestação de serviços e produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda*”, não alcançando a atividade de locação de bens.

A modalidade de creditamento relativa à aquisição ou fabricação de bens incorporados ao ativo imobilizado (inciso VI do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003) alcança também a atividade de locação de bens.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, *caput*, II e VI; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15; Resolução NBC TG 27 (R3), de 2015.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

CONSULTA. INEFICÁCIA PARCIAL.

É ineficaz o questionamento em relação ao qual não haja elementos necessários a sua solução.

Dispositivos Legais: Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, art. 18, inc. XI.

Relatório

Trata-se de consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal, apresentada pela pessoa jurídica acima identificada, que tem como atividades “*o comércio de equipamentos e suprimentos de informática e a prestação de serviços de assistência técnica em equipamentos eletrônicos e locação de equipamentos*”.

2. A consulente afirma que “*faz locação de máquinas reprográficas, sendo que esta locação inclui a máquina juntamente do toner utilizado nas cópias extraídas*”.

3. Informa que pretende apropriar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins vinculados a suas despesas com toner, por considerá-lo um insumo utilizado em sua atividade de locação, citando como exemplo o §13 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003;

3.1. Faz a ressalva de que não está aproveitando os créditos dos PIS/Pasep e Cofins, mas que tem a intenção de efetuar o referido creditamento apenas no caso da resposta da presente consulta ser positiva.

4. Apresenta cópias de Documentos Auxiliares da Nota Fiscal Eletrônica – DANFES -, em que todos os valores cobrados da locatária correspondem à locação de equipamentos (cf. fls. 18-20).

5. Como fundamentação legal, cita a “*Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, II e IV, e a Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, II e VI, e § 13*”.

6. Esclarece que “*a questão versa a respeito da falta de menção da palavra “locação”, onde temos apenas a menção “prestação de serviços”*”.

7. Por fim indaga: “*por que a empresa consulente não pode creditar-se do PIS/COFINS referente ao insumo “toner”, parte integrante da locação de máquinas reprográficas?*”

8. Cumpridos os requisitos de admissibilidade, a presente consulta pode ser conhecida, sem embargo de posterior análise acerca dos requisitos para produção de efeitos.

Fundamentos

9. Inicialmente, salienta-se que o instituto da consulta à Administração Tributária sobre a interpretação da legislação tributária está previsto nos artigos 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, nos artigos 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e disciplinado nos arts. 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, e na Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, destinando-se a conferir segurança jurídica ao sujeito passivo tributário acerca da forma de cumprimento de obrigações tributárias principais ou acessórias.

10. Assim, a consulta sobre a interpretação da legislação tributária não se presta a ratificar informações ou classificações fiscais prestadas ou a atestar fatos declarados pela consulente, sendo as análises feitas com base nas afirmações apresentadas, reservando-se sempre à administração tributária o direito de, caso necessário, averiguar no caso concreto a realidade dos fatos.

11. Passa-se a transcrever os dispositivos jurídicos citados pela consulente:

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:

(...)

*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 10.865/2004)*

(...)

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

(...)

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:

(...)

*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 10.865/2004)*

(...)

*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**; (Redação dada pela Lei nº 11.196/2005)*

(...)

§ 13. Deverá ser estornado o crédito da COFINS relativo a bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, que tenham sido furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados, destruídos em sinistro ou, ainda, empregados em outros produtos que tenham tido a mesma destinação. (Incluído pela Lei nº 10.865/2004)

(...)

11.1 Como a Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, c/c art. 15, II, prevê tratamento homólogo para os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, cada hipótese de crédito examinada por esta solução de consulta abrangerá essas duas contribuições, mesmo que a consultante tenha referenciado apenas uma delas.

12. O exame dos dispositivos jurídicos citados pela interessada mostra, de plano, que:

12.1. A Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, *caput*, IV, não se aplica à situação descrita na consulta, pois se refere à despesa do sujeito passivo da Contribuição para o PIS/Pasep como locatário de bens, enquanto na consulta a interessada figura como locadora; e

12.2. A Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 13, não se aplica aos fatos descritos pela interessada, que nada relatou sobre furto, roubo, inutilização ou deterioração de bens.

12.3 Sendo assim, as questões referentes a esses dispositivos são ineficazes, nos termos dos termos do inciso XI do art. 18 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 13 de agosto de 2013, que determina:

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.

13. Superada a questão dessas ineficácias, resta verificar se a consultante pode apropriar os créditos previstos:

(i) no inciso II do *caput* do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003;

(ii) no inciso VI *caput* do das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003;

14. No caso do inciso II do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, o texto legal é expresso e claro ao conceder o direito de creditamento na

modalidade aquisição de insumos somente para bens e serviços utilizados “na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”.

15. Assim, uma questão prejudicial à análise da subsunção de determinado bem ou serviço ao conceito de insumos para fins de apuração de créditos das contribuições em tela é verificar se a atividade desenvolvida pela pessoa jurídica interessada constitui prestação de serviços ou produção de bens destinados à venda. No presente caso, é necessário definir se a locação de um bem móvel, no caso as máquinas reprográficas, pode ser classificada como prestação de serviço para fins de apuração do crédito estabelecido no inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.

16. Esta Coordenação-Geral de Tributação já se pronunciou diversas vezes (muitas delas tendo como consequência a não incidência de tributos) no sentido de que a locação de bens móveis e a prestação de serviços são negócios jurídicos distintos, que não se confundem, senão vejamos:

SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT nº 28, de 2008:

“Fundamentos

(...)

12. *A Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), de competência dos Municípios e do Distrito Federal, estabelece, em seu art. 1º, que o referido tributo tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista a ela anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.*

13. *Inicialmente, a atividade de locação de bens móveis estava incluída na lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 2003, sendo posteriormente vetada por meio da Mensagem nº 362, de 31 de julho de 2003, em razão da decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) no Recurso Extraordinário (RE) nº 116.121-3, que entendeu que não há incidência do ISS na atividade de locação de bens móveis.*

14. *No julgamento do mencionado Recurso Extraordinário, o STF decidiu que, 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, conforme art. 110 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional.*

15. *Por seu turno, a Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil - trata a locação de coisas e a prestação de serviços de forma distinta em capítulos separados:*

“CAPÍTULO V

Da Locação de Coisas

Art. 565. Na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição.”

(...)

CAPÍTULO VII

Da Prestação de Serviço

Art. 593. A prestação de serviço, que não estiver sujeita às leis trabalhistas ou a lei especial, rege-se pelas disposições deste Capítulo.

Art. 594. Toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição”

16. *Assim, observa-se que a locação de coisas envolve uma obrigação de dar, uma vez que o locador cede ao locatário o direito de uso e gozo de um bem, mediante recebimento de uma remuneração. Em outras palavras, a locação de bens móveis consiste em cessão do uso e do gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição, sem inclusão de qualquer espécie de mão-de-obra ou serviço.*

17. *Por sua vez, o contrato de prestação de serviços configura uma obrigação de fazer e abrange toda espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, que pode ser contratado mediante retribuição. Logo, o conceito de prestação de serviços adotado pelo Código Civil consiste no fornecimento de um trabalho ou serviço por uma das partes a outra, mediante remuneração.*

18. *Desse modo, verifica-se que o Código Civil distingue a atividade de locação de bens da atividade de prestação de serviço. Ou seja, a natureza jurídica da locação de bens móveis, típica obrigação de dar, é diferente da natureza jurídica da prestação de serviços, típica obrigação de fazer.*

19. *Portanto, a locação de bens móveis não se caracteriza como prestação de serviços, e, conseqüentemente, a receita bruta decorrente da locação DVD não integra a receita bruta acumulada decorrente da prestação de serviços, para fins de verificação da aplicabilidade dos percentuais diferenciados, aos quais se referem os arts. 8º e 12 da Instrução Normativa SRF nº 608, de 2006.*

20. *Outrossim, a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, que instituiu o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional) e revogou, a partir de 1º de julho de 2007, a Lei nº 9.317, de 1996, distinguiu a atividade de locação de bens móveis da atividade de prestação de serviços.*

“Art. 18. O valor devido mensalmente pela microempresa e empresa de pequeno porte, optante do Simples Nacional, será determinado mediante aplicação da tabela do Anexo I desta Lei Complementar.

.....
§ 4º *O contribuinte deverá considerar, destacadamente, para fim de pagamento:*

I – as receitas decorrentes da revenda de mercadorias;

II – as receitas decorrentes da venda de mercadorias industrializadas pelo contribuinte;

III – as receitas decorrentes da prestação de serviços, bem como a de locação de bens móveis;

IV – as receitas decorrentes da venda de mercadorias sujeitas a substituição tributária; e

V - as receitas decorrentes da exportação de mercadorias para o exterior, inclusive as vendas realizadas por meio de comercial exportadora ou do consórcio previsto nesta Lei Complementar.

§ 5º *Nos casos de atividades industriais, de locação de bens móveis e de prestação de serviços, serão observadas as seguintes regras:*

I – as atividades industriais serão tributadas na forma do Anexo II desta Lei Complementar;

II - as atividades de prestação de serviços previstas nos incisos I a XII e XIV do § 1º do art. 17 desta Lei Complementar serão tributadas na forma do Anexo III desta Lei Complementar, exceto quanto às atividades de prestação de serviços de transportes intermunicipais e interestaduais, às quais se aplicará o disposto no inciso VI deste parágrafo; (Redação dada pela Lei Complementar nº 127, de 2007)

III – atividades de locação de bens móveis serão tributadas na forma do Anexo III desta Lei Complementar, deduzindo-se da alíquota o percentual correspondente ao ISS previsto nesse Anexo;

.....”

(grifou-se)

SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT nº 06, de 2014:

“Fundamentos

(...)

Sobre a Locação e a Prestação de Serviços

8. A incidência do Imposto sobre os Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre valores decorrentes da locação de coisas móveis (aluguel) foi afastada desde o julgamento pelo Supremo Tribunal Federal (STF) do Recurso Extraordinário (RE) nº 116.121-3 (SP). Foi vencido o entendimento que vigorara até então, em que prevalecia o enfoque econômico, presente em normas do Direito Tributário, dentre outras alegações. De acordo com o enfoque econômico, o aluguel de um bem móvel não fungível, como um guindaste - o bem referido no RE acima mencionado -, deveria ser interpretado pela ótica de sua utilização econômica, pelo serviço que ele executa. A locação e o serviço, por esse enfoque, se fundiam. Assim, caberia a incidência do ISS, uma vez que a locação de bens era afastada tendo em vista a característica econômica da prestação do serviço.

9. Um dos principais argumentos favoráveis à mudança desse entendimento foi o de que as leis tributárias não podem alterar a definição, o

conteúdo e os conceitos do direito privado, conforme determina o art. 110 do Código Tributário Nacional (CTN). Por esse ângulo, dito eminentemente jurídico, as definições e conceitos relacionados com a locação e a prestação de serviços devem se ater ao que está determinado em legislação específica prevista constitucionalmente.

“Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

10. *Desse modo, emergem as definições e conceitos do Código Civil Brasileiro (CC). À época do Acórdão do RE nº 116.121-3 (11.10.2000), o CC era a Lei nº 3.071, de 01 de janeiro de 1916. Essa lei foi revogada pela Lei nº 10.406, 10 de janeiro de 2002, que instituiu o novo Código Civil, hoje em vigor. Com base nesses institutos, o STF estabeleceu que serviço e locação não se confundem. Tal entendimento tem balizado todas as decisões e interpretações que envolvem os conceitos de prestação de serviços e locação de bem móvel, principalmente para efeito de incidência tributária. O que os distingue é a natureza da obrigação, já que o primeiro conceito trata de “obrigação de fazer”, enquanto o segundo de uma “obrigação de dar”. Prestações distintas, portanto, que ensejam tributação diversa.*

11. *Para melhor esclarecer a interpretação adotada pelo STF, transcreve-se excerto do voto do ministro Celso de Mello, no julgamento do já referido RE nº 116.121-3:*

*“Cabe advertir, neste ponto, que a locação de bens móveis não se identifica e nem se qualifica, para efeitos constitucionais, como serviço, pois esse negócio jurídico, considerados os elementos essenciais que lhe compõem a estrutura material – não envolve a prática de atos que substanciam um **praestare** ou um **facere**.*

Na realidade, a locação de bens móveis configura verdadeira obrigação de dar, como resultado do art. 1.188 do Código Civil: “Na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado, ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição.”

Esse entendimento – que identifica, na figura contratual da locação de bens móveis, a presença de uma típica obrigação de dar, fundada na cessão de coisa não fungível – encontra apoio em autorizado magistério doutrinário (SILVIO RODRIGUES, “Direito Civil”, vol. 3/209211, itens ns. 88/90, 23ª ed., 1995, Saraiva; CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA, “Instituições de Direito Civil”, vol. III/250254, item n. 238, 5ª ed., 1981, Forense; ORLANDO GOMES, “Contratos”, p. 328, 330/332 e 335, itens ns. 209/210 e 214, 7ª ed., 1979, Forense, v.g.).

A entrega da coisa locada é o principal dever do locador, por ser ela um meio indispensável para a fruição do uso e gozo do bem, o que constitui elemento essencial do contrato de locação. Sem tal entrega, a locação não se efetiva.”

SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT n.º 71, de 2015:

“Fundamentos

(..)

5. *Tal classificação está lastreada no fato de que a locação de bens móveis, à qual se assemelham os royalties, constitui típica obrigação de dar, ao contrário dos serviços, que possuem característica de obrigação de fazer.*

(...)

9. *Quanto à análise da possibilidade de o conceito de royalties se enquadrar na definição de prestação de serviços, já citou-se, no anterior item 5, que a locação de bens móveis, à qual se assemelham os royalties, constitui típica obrigação de dar, ao contrário dos serviços, que possuem característica de obrigação de fazer.*

10. *Na lição de Maria Helena Diniz, (in “CURSO DE DIREITO CIVIL BRASILEIRO” Vol. 2, 8ª edição, 1994, pgs. 70, 85 e 86, Editora Saraiva), conceitua-se como obrigação de dar aquela “em que a prestação do obrigado é essencial à constituição ou transferência do direito real sobre a coisa. A entrega da coisa tem por escopo a transferência de domínio ou de outros direitos reais.” (obra citada, págs. 70).*

11. *Já a obrigação de fazer “é a que vincula o devedor à prestação de um serviço ou ato positivo, material ou imaterial, seu ou de terceiro, em benefício do credor ou de terceira pessoa.” (obra citada, págs. 85) (...)”*

17. Diante de todo o exposto, conclui-se que na locação de bem móvel não se visualiza a presença de obrigação de fazer, que caracteriza a prestação de serviços, a qual é realizada com emprego de força humana que presta a realização, transformando materiais e situações.

18. É verdade que o E. Supremo Tribunal Federal tem dado indicativos de que poderá alterar a interpretação mais comum acerca do conceito de serviços para fins tributários, de modo a alargar o conceito para além das obrigações de fazer, fazendo-o alcançar também diversas outras utilidades que se tornaram comuns na economia moderna. Todavia, essa alteração de jurisprudência ainda não se consolidou e ainda não se verificou decisão vinculante para o presente caso, mostrando-se necessário manter coerência nesta Solução de Consulta com as demais decisões proferidas por esta Coordenação, mencionadas anteriormente.

19. Dessa maneira, quanto à primeira questão, fica claro que a locação de máquinas reprográficas caracteriza-se como obrigação de dar, e não de fazer, não se configurando como prestação de serviços.

20. Portanto, em relação à atividade de locação de bens desenvolvida pela consulente, não se aplica a hipótese de creditamento das contribuições pela aquisição de insumos (inciso II do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003), sendo, por conseguinte, incabível a apuração da referida modalidade de creditamento em relação à aquisição de toner utilizado nessa atividade.

21. Passa-se à segunda questão remanescente, que trata da apropriação dos créditos na modalidade prevista no inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.

22. Esses dispositivos são mais abrangentes que os dispositivos legais examinados anteriormente, pois não se referem apenas a *insumos*, mas a “*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*”.

23. Assim, entre outros requisitos, para que se permita a apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nessa modalidade, os bens adquiridos ou fabricados devem ser “incorporados ao ativo imobilizado” e devem ser utilizados alternativamente nas atividades de:

- (i) locação a terceiros;
- (ii) produção de bens destinados à venda; ou
- (iii) prestação de serviços.

24. Veja-se que na modalidade de creditamento relativa à aquisição de ativo imobilizado (inciso VI do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) permite-se a apuração de créditos em relação à atividade de locação de bens, diferentemente do que ocorre na modalidade de creditamento relativa à aquisição de insumos (inciso II do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003), conforme concluiu-se anteriormente.

25. No caso concreto em análise, caso o toner adquirido pela consulente possa ser incorporado ao ativo imobilizado da pessoa jurídica de acordo com as regras tributárias e contábeis aplicáveis, a modalidade de creditamento da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins aplicável é a aquisição de ativo imobilizado, conforme inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.

26. Como exemplos de regras aplicáveis à possibilidade de incorporação de determinado bem ao ativo imobilizado da pessoa jurídica citam-se o art. 15 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, e os itens 7 a 9 da NBC TG 27 (R3) – Ativo Imobilizado, de 2015, do Conselho Federal de Contabilidade:

Decreto-Lei nº 1.598, de 1977

Art. 15. O custo de aquisição de bens do ativo não circulante imobilizado e intangível não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a R\$ 1.200,00 (mil e duzentos reais) ou prazo de vida útil não superior a 1 (um) ano. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

CPC 27 – ATIVO IMOBILIZADO**Reconhecimento**

7. O custo de um item de ativo imobilizado deve ser reconhecido como ativo se, e apenas se:

(a) for provável que futuros benefícios econômicos associados ao item fluirão para a entidade; e

(b) o custo do item puder ser mensurado confiavelmente.

8. Sobressalentes, peças de reposição, ferramentas e equipamentos de uso interno são classificados como ativo imobilizado quando a entidade espera usá-los por mais de um período. Da mesma forma, se puderem ser utilizados somente em conexão com itens do ativo imobilizado, também são contabilizados como ativo imobilizado.

9. Esta Norma não prescreve a unidade de medida para o reconhecimento, ou seja, aquilo que constitui um item do ativo imobilizado. Assim, é necessário exercer julgamento ao aplicar os critérios de reconhecimento às circunstâncias específicas da entidade. Pode ser apropriado agregar itens individualmente insignificantes, tais como moldes, ferramentas e bases, e aplicar os critérios ao valor do conjunto. (grifou-se)

27. Diferentemente, caso o referido bem adquirido não possa ser incorporado ao ativo imobilizado da pessoa jurídica (ou seja, o dispêndio relativo à aquisição deve ser lançado como despesa do exercício em que ocorreu), a modalidade de creditamento aplicável é a aquisição de insumos, conforme inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.

28. Na presente consulta, não foram apresentados elementos suficientes para a verificação da correta classificação do dispêndio relativo à aquisição do toner objeto de questionamento como despesa do exercício ou incorporação ao ativo imobilizado.

29. Nada obstante, considerando a experiência comum acerca da utilização de toners em impressoras (vida útil inferir a 1 (um) ano) e o baixo valor unitário dos toners que consta das notas fiscais de aquisição apresentadas pela consulente, infere-se que os toners por ela adquiridos não poderiam ser incorporados a seu ativo imobilizado. Todavia, trata-se apenas de uma inferência, dada a inexistência de informações suficientes na consulta.

Conclusão

30. Com base no exposto, responde-se à consulente que:

a) a modalidade de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relativa à aquisição de insumos (inciso II do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) aplica-se apenas às atividades de “prestação de serviços e produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”, não alcançando a atividade de locação de bens;

a.1) portanto, os toners adquiridos pela consulente e utilizados em locações a terceiros juntamente com as máquinas reprográficas não

permitem a apuração de créditos das contribuições na modalidade aquisição de insumos (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003);

b) a modalidade de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relativa à aquisição ou fabricação de bens incorporados ao ativo imobilizado (inciso VI do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) alcança também a atividade de locação de bens;

b.1) a consulente deve verificar se os toners que adquire podem ser incorporados a seu ativo imobilizado em conformidade com as regras tributárias e contábeis aplicáveis (o que não foi analisado nesta Solução de Consulta).

Assinado digitalmente

FABIO BIGARELLI

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotex da Cosit.

Assinado digitalmente

RONI PETERSON BERNARDINO DE BRITO

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

(Delegação de Competência - Portaria RFB nº 657, de 26/04/2016 – DOU 27/04/2016)

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

Assinado digitalmente

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador da Cotex

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao consulente.

Assinado digitalmente

FERNANDO MOMBELLI

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador-Geral da Cosit