



MINISTÉRIO DA FAZENDA
RECEITA FEDERAL DO BRASIL
SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
4ª REGIÃO FISCAL

PROCESSO Nº	SOLUÇÃO DE CONSULTA SRRF/4ª RF/DISIT Nº 76, de 08 de setembro de 2005	
INTERESSADO	CNPJ/CPF	
DOMICÍLIO FISCAL		

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ementa: CRÉDITO. COMISSÕES. As comissões pagas a pessoas jurídicas, em decorrência da realização de contratos de locação de imóveis próprios, não geram crédito da Cofins não-cumulativa, tendo em vista esses contratos não serem considerados de prestação de serviços.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil), arts. 565, 566, 593 e 594; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, II.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ementa: CRÉDITO. COMISSÕES. As comissões pagas a pessoas jurídicas, em decorrência da realização de contratos de locação de imóveis próprios, não geram crédito da Contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa, tendo em vista esses contratos não serem considerados de prestação de serviços.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil), arts. 565, 566, 593 e 594; Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, II.

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

A consulente acima qualificada apresenta, por intermédio de seu representante legal, consulta acerca da incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins. Afirma que é tributada pelo lucro real e exerce atividades no ramo de incorporação e compra e venda de imóveis. Aponta os arts. 3º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, como dispositivos legais sobre os quais recai a dúvida. Ao fim, arremata questionando se as **comissões** pagas a outras pessoas jurídicas, pela **locação de imóveis próprios**, podem gerar crédito da sistemática não-cumulativa das contribuições sociais.

FUNDAMENTOS LEGAIS

2. As hipóteses de desconto de crédito do PIS/Pasep e da Cofins não-cumulativos trazidas à análise pela consulente encontram-se previstas, respectivamente, com igual teor, no art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, a saber:

"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, de 2004)" (g.n.).

3. É patente que as despesas com comissões somente geram crédito da sistemática não-cumulativa quando caracterizadas como insumos utilizados tão-somente na prestação de serviços, em vista da cristalina impossibilidade de serem insumos da produção ou fabricação de bens. Portanto, faz-se mister, numa análise preliminar e necessária, perquirir a natureza jurídica dos contratos de locação de bens imóveis, no intuito de saber se configuram contratos de prestação de serviços.

4. O Novo Código Civil (NCC), Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, delineou contornos distintos e inconfundíveis para a "locação de coisas" (arts. 565 a 578) e a "prestação de serviços" (arts. 610 a 626), assentes, principalmente, nos arts. 565, 566, 593 e 594, a seguir trasladados:

“CAPÍTULO
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.

Art. 566. O locador é obrigado:

I - a entregar ao locatário a coisa alugada, com suas pertencas, em estado de servir ao uso a que se destina, e a mantê-la nesse estado, pelo tempo do contrato, salvo cláusula expressa em contrário;

[...]

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-á pelas disposições deste Capítulo.

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

[...]

5. O civilista Sílvio de Salvo Venosa, em sua obra “Direito Civil”, v. 3, São Paulo, Ed. Atlas, 3ª ed., 2003, p. 135, ao tratar da “locação de coisas”, esclarece:

“O Direito Romano conhecia três modalidades de locação. A *locatio conductio rerum*, **locação de coisas**, pela qual o locador cedia ao locatário o uso de um bem mediante soma em dinheiro; a *locatio conductio operarum*, **locação de serviços**, pela qual um sujeito se comprometia a prestar serviços para outro, mediante certo pagamento, e a *locati oconductio operis*, locação de obra ou empreitada, pela qual um sujeito encomendava a outro a execução de uma obra mediante pagamento de um preço.” (g.n.).

6. No direito moderno, essas três modalidades contratuais apontadas por Sílvio de Salvo Venosa e outros civilistas foram disciplinadas sob as denominações, respectivamente, de locação de coisas, prestação de serviços e empreitada, o que demonstra uma clara ruptura de liame entre suas naturezas jurídicas.

7. Da leitura do art. 565 do NCC supracitado, verifica-se que a locação de coisas, seja móvel ou imóvel, envolve nitidamente uma **obrigação de dar**, porquanto o locador cede ao locatário o direito de uso e gozo de um bem, mediante recebimento de uma remuneração. Ao passo que o contrato de prestação de serviços consiste no desempenho de uma atividade humana em benefício de outrem, que sempre se traduz na consecução de um serviço a um terceiro, com caráter econômico, configurando uma **obrigação de fazer**.

8. A festejada Professora Mizabel Derzi, em nota clássica à obra de Aliomar Baleeiro, “Direito Tributário Brasileiro”, Rio de Janeiro, Editora Forense, 11ª ed, 2001, p. 491, delineando o fato gerador do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), ensina:

“Portanto, em linhas gerais, o fato gerador do ISS enquadra-se dentro do conceito de serviço, prestado com autonomia, na mesma linha da definição do Código Civil, que, no seu art. 1.212, assim dispõe sobre a locação de serviços: “toda a espécie de serviços ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição”. O trabalho às vezes é predominantemente imaterial (do advogado, professor, cantor, et alii), na maioria das vezes, porém, a prestação dos serviços se concretiza em bens materiais. O que é fundamental é que o **fazer** haverá de prevalecer sobre o **dar**.”

9. A Lei nº 8.846, de 21 de janeiro de 1994, ao tratar, dentre outros assuntos, de emissão de documentos fiscais destacou a locação de bens móveis e imóveis do contrato de prestação de serviços, como segue:

*“Art. 1º A emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente, relativo à venda de mercadorias, **prestação de serviços** ou operações de alienação de bens móveis, deverá ser efetuada, para efeito da legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, no momento da efetivação da operação.*

1º O disposto neste artigo também alcança:

a) a locação de bens móveis e imóveis;

b) quaisquer outras transações realizadas com bens e serviços, praticadas por pessoas físicas ou jurídicas.” (g.n.).

10. Nesse mesmo sentido, a Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, ao mencionar as atividades a que se referem os percentuais de apuração do lucro presumido, insere a locação de bens imóveis em alínea distinta daquela da prestação de serviços em geral, a saber:

“Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

III - trinta e dois por cento, para as atividades de:

*a) **prestação de serviços em geral**, exceto a de serviços hospitalares;*

b) intermediação de negócios;

*c) administração, **locação ou cessão de bens imóveis**, móveis e direitos de qualquer natureza;” (g.n.).*

11. Nesse diapasão, a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o ISS, estabelece que tal imposto tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista a ela anexa. Originariamente, a expressão “locação de bens móveis”, que no aspecto ora tratado em nada se diferencia da “locação de bens imóveis”, era citada no item 3.01 da referida lista de serviços, o qual foi vetado por meio da Mensagem Presidencial nº 362, de 31 de julho de 2003, publicada no DOU de 1º de agosto de 2003, que argumentou a inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre a “locação de bens móveis”, nos seguintes termos:

“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".

O Ministério das Cidades propôs veto aos seguintes dispositivos:

[...]

Já o Ministério da Fazenda optou pelo veto aos seguintes dispositivos:

Itens 3.01 e 13.01 da Lista de serviços

"3.01 – Locação de bens móveis."

"13.01 – Produção, gravação, edição, legendagem e distribuição de filmes, **video-tapes**, discos, fitas cassete, **compact disc**, **digital video disc** e congêneres."

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.

O item 13.01 da mesma Lista de serviços mencionada no item anterior coloca no campo de incidência do imposto gravação e distribuição de filmes. Ocorre que o STF, no julgamento dos RREE 179.560-SP, 194.705-SP e 196.856-SP, cujo relator foi o Ministro Ilmar Galvão, decidiu que é legítima a incidência do ICMS sobre comercialização de filmes para videocassete, porquanto, nessa hipótese, a operação se qualifica como de circulação de mercadoria. Como consequência dessa decisão foram reformados acórdãos do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo que consideraram a operação de gravação de videoteipes como sujeita tão-somente ao ISS. Deve-se esclarecer que, na espécie, tratava-se de empresas que se dedicam à comercialização de fitas por elas próprias gravadas, com a finalidade de entrega ao comércio em geral, operação que se distingue da hipótese de prestação individualizada do serviço de gravação de filmes com o fornecimento de mercadorias, isto é, quando feita por solicitação de outrem ou por encomenda, prevalecendo, nesse caso a incidência do ISS (retirado do Informativo do STF nº 144).

Assim, pelas razões expostas, entendemos indevida a inclusão destes itens na Lista de serviços." (g.n.).

12. A toda evidência, portanto, a natureza jurídica da locação de imóveis – típica obrigação de dar - é inconciliável com a natureza jurídica da prestação de serviços – típica obrigação de fazer – de sorte que resta peremptoriamente afastada a aplicação da regra de creditamento (arts. 3º, II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003) baseada na aquisição de insumos utilizados na prestação de serviços.

CONCLUSÃO

13. De todo o exposto, conclui-se que as comissões pagas a pessoas jurídicas, em decorrência da realização de contratos de locação de imóveis próprios, não geram crédito da sistemática não-cumulativa das contribuições sociais, tendo em vista esses contratos não serem considerados de prestação de serviços.

ORDEM DE INTIMAÇÃO

14. Na forma do disposto no art. 48 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, os processos administrativos de consulta serão solucionados em instância única, não comportando, assim, a presente solução, recurso de ofício ou voluntário nem pedido de reconsideração. Excepcionalmente, se o interessado vier a tomar conhecimento de outra solução divergente desta, aplicada à mesma matéria e fundada em idêntica norma jurídica, caberá recurso especial, sem efeito suspensivo, para a Coordenação-Geral de Tributação, em Brasília - DF, nos termos do art. 16 da Instrução Normativa SRF n.º 230, de 25 de outubro de 2002.

15. Publique-se no Diário Oficial da União extrato da ementa desta solução de consulta, no prazo máximo de 90 (noventa) dias, em atendimento ao disposto no § 4º do art. 48 da Lei n.º 9.430, de 1996, e no art. 13 da IN SRF n.º 230, de 2002.

16. Encaminhe-se à **xxx da Delegacia da Receita Federal do Brasil xxx - xxx**, para ciência à consulente e adoção de medidas adequadas à observância desta solução de consulta, nos termos do art. 6º, IV, da IN SRF n.º 230, de 2002.

xxxx, 8 de setembro de 2005.

Virgínia Braga de Santana

Chefe da SRRF04/Disit

Matrícula 6500

Competência delegada pela

Portaria SRRF04 n.º 42, de 21/03/2005

