



---

## Solução de Consulta nº 608 - Cosit

**Data** 22 de dezembro de 2017

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ementa: RECEITAS DECORRENTES DA LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS EXPORTADOS TEMPORARIAMENTE. INCIDÊNCIA DO TRIBUTO.

A Contribuição para o PIS/Pasep incide sobre as receitas decorrentes da locação de bens móveis exportados temporariamente, no âmbito dos regimes cumulativo e não cumulativo de apuração desse tributo.

**VINCULAÇÃO PARCIAL À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 6, DE 3 DE JUNHO DE 2014, À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 84, DE 8 DE JUNHO DE 2016, E À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 1, DE 13 DE JANEIRO DE 2017**

Dispositivos Legais: Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º, caput; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, com redação da Lei nº 12.973, de 2014.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ementa: RECEITAS DECORRENTES DA LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS EXPORTADOS TEMPORARIAMENTE. INCIDÊNCIA DO TRIBUTO.

A Cofins incide sobre as receitas decorrentes da locação de bens móveis exportados temporariamente, no âmbito dos regimes cumulativo e não cumulativo de apuração desse tributo.

**VINCULAÇÃO PARCIAL À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 6, DE 3 DE JUNHO DE 2014, À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 84, DE 8 DE JUNHO DE 2016, E À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 1, DE 13 DE JANEIRO DE 2017**

Dispositivos Legais: Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º, caput; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, com redação da Lei nº 12.973, de 2014.

## Relatório

Examina-se consulta interposta pela pessoa jurídica identificada em epígrafe, que, inicialmente, refere exercer, de forma secundária e concomitante ao seu objeto social, a atividade de aluguel de máquinas e equipamentos, sem operador. Alega ter firmado contrato de locação de equipamentos, sem operador, com empresa domiciliada no estrangeiro. Acrescenta que, conforme consta da cláusula 6.2 desse contrato, a locadora poderá, eventualmente, fornecer os materiais necessários e executar os serviços de manutenção, preventivos ou corretivos, nos equipamentos, sendo os respectivos valores incluídos nas medições. Afirma haver enquadrado dita operação como exportação temporária de bens sob a forma de empréstimo ou aluguel.

2. Colaciona o art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal, que veda a incidência de contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico sobre receitas decorrentes de exportação. Invoca a ementa da Solução de Consulta SRRF04/Disit nº 80, de 24 de julho de 2009. Reproduz o art. 14, II e III, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001; o art. 6º, I e II, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e o art. 5º, I e II, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

3. Articula que o Supremo Tribunal Federal entende que a locação de bens móveis não se confunde com prestação de serviços (Recurso Extraordinário nº 626.706, com repercussão geral). Argui que não deve haver incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre a receita auferida com a locação de bens móveis exportados.

4. Em face do exposto, a requerente interroga se é correto o entendimento de que, em razão do disposto no art. 149, § 2º, I, da Constituição, no art. 14, II e III, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, no art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, não há incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre a receita decorrente da locação de bens móveis que foram objeto de exportação temporária.

5. A final, a solicitante presta as declarações exigidas pelo art. 3º, § 2º, inciso II, da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

6. É o relatório, com supressões decorrentes da apertada síntese.

## Fundamentos

7. Primeiramente, ressalta-se que este feito preenche os requisitos de admissibilidade estampados na legislação de regência, cabendo a esta Autoridade dele conhecer. Nada obstante, importa salientar que a consulta não suspende o prazo para recolhimento de tributo retido na fonte nem o para entrega de declaração de rendimentos ou cumprimento de outras obrigações acessórias, tampouco convalida informações apresentadas pela requerente, sem prejuízo do poder-dever da Autoridade Administrativa de verificar o efetivo enquadramento da peticionária na hipótese abrangida pela respectiva solução, por meio de procedimento de fiscalização, forte no disposto no art. 49 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 9º, 11 e 28 da IN RFB nº 1.396, de 2013.

8. Em pesquisa nos sistemas informatizados desta Secretaria, constata-se que a ora requerente sujeita-se aos regimes cumulativo e não cumulativo de apuração dos tributos em apreço (cfr. fls.198-228).

9. Neste diapasão, recorde-se que a Constituição Federal preconiza o seguinte:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

[...]

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

10. Cumpre verificar como a legislação infraconstitucional regula a matéria sob exame, atenta a interpretação sistemática do ordenamento jurídico. Neste rumo, no tocante ao regime de cobrança cumulativa, preceitua a Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001:

Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

[...]

II - da exportação de mercadorias para o exterior;

III - dos serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;

[...]

§ 1º São isentas da contribuição para o PIS/PASEP as receitas referidas nos incisos I a IX do caput.

11. Cabe reproduzir o que estatuem a esse respeito as normas relativas à incidência não cumulativa das contribuições. Diz a Lei nº 10.637, de 2002:

Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

---

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

[...]

Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

12. Prescreve, por seu turno, a Lei nº 10.833, de 2003:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

§1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

[...]

Art. 6º A Cofins não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

13. Depreende-se que a petionária auferir receitas decorrentes da locação de bens móveis, os quais só podem ser colocados à disposição do locatário porque são objeto de exportação temporária, realizada previamente pelo seu proprietário (o locador). Percebe-se que a exportação temporária, na espécie, é apenas um procedimento necessário para a concretização da locação, e que essa exportação temporária, de per si, não gera receitas.

14. Sendo assim, infere-se que as hipóteses de desoneração tributária previstas no art. 14, II, § 1º, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, no art. 5º, I, da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 6º, I, da Lei nº 10.833, de 2003 — pertinentes à saída de mercadorias para o estrangeiro — não alcançam as receitas decorrentes da locação de bens exportados temporariamente para o exterior.

15. Relativamente à locação de bens móveis e à prestação de serviços, a Solução de Divergência Cosit nº 6, de 3 de junho de 2014, esclarece:

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.”*

16. Certo, o vigente Código Civil trata de forma distinta a locação de coisas (art. 565) e a prestação de serviços (art. 594), visto terem naturezas jurídicas diversas.

17. Assinale-se que a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre a cobrança do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), não contempla a locação de bens móveis como hipótese de incidência do tributo, por sinal que a Súmula Vinculante STF nº 31 elucida ser inconstitucional a cobrança desse imposto sobre tal operação.

18. Por conseguinte, as hipóteses de exoneração tributária de que cuidam o art. 14, III, § 1º, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, o art. 5º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e o art. 6º, II, da Lei nº 10.833, de 2003 — respeitantes à prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas — não alcançam as receitas decorrentes da locação de bens exportados temporariamente.

19. A propósito, acentue-se que os requisitos gerais para a exoneração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre receitas decorrentes de exportação de serviços estão apresentados na Solução de Divergência Cosit nº 1, de 13 de janeiro de 2017.

20. Destaque-se que a receita bruta sujeita à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, nos regimes cumulativo e não cumulativo de incidência, compreende as receitas oriundas do exercício de todas as atividades empresariais da pessoa jurídica, e não apenas aquelas decorrentes da venda de mercadorias e da prestação de serviços (cfr. Solução de Consulta Cosit nº 84, de 8 de junho de 2016). Ademais, destaque-se que a Súmula nº 423, do Superior Tribunal de Justiça, dispõe que a Cofins incide sobre as receitas provenientes das operações de locação de bens móveis.

## Conclusão

21. Em face do exposto, conclui-se que a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidem sobre as receitas decorrentes da locação de bens móveis exportados temporariamente, no âmbito dos regimes cumulativo e não cumulativo de apuração desses tributos.

22. Declara-se a vinculação parcial desta decisão com as mencionadas Solução de Divergência Cosit nº 6, de 3 de junho de 2014, Solução de Consulta Cosit nº 84, de 8 de junho de 2016, e Solução de Divergência Cosit nº 1, de 13 de janeiro de 2017, disponibilizadas na página da Receita Federal na internet, para as quais se remete leitura, e aqui consideradas reproduzidas, para os devidos e legais efeitos — *brevitatis causa* — visto ostentarem efeitos vinculantes no âmbito deste Órgão, forte nos arts. 8º, 9º e 22 da IN RFB nº 1.396, de 2013.

23. Encaminhe-se para procedimento próprio.

*(Assinado digitalmente)*

ROBERTO PETRÚCIO HERCULANO DE ALENCAR  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

24. De acordo. Remeta-se à Coordenação de Tributos sobre a Produção e o Comércio Exterior – Cotex.

*(Assinado digitalmente)*

FLÁVIO OSÓRIO DE BARROS  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Disit04

25. De acordo. Ao Senhor Coordenador-Geral da Cosit, para aprovação.

*(Assinado digitalmente)*

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JÚNIOR  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador da Cotex

## **Ordem de Intimação**

26. Aprovo a solução acima proposta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 2013. Dê-se ciência à interessada.

*(Assinado digitalmente)*

**FERNANDO MOMBELLI**

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador-Geral da Cosit