



Solução de Consulta nº 67 - Cosit

Data 24 de junho de 2020

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ARRENDAMENTO. ALUGUEL. IMÓVEL RURAL. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. POSSIBILIDADE.

A remuneração paga pela arrendatária em relação a bem arrendado é considerada aluguel para os fins do art. 3º, IV, da Lei nº 10.833, de 2003; conseqüentemente, o pagamento por parte da arrendatária a pessoa jurídica arrendadora pelo uso de imóvel rural, bem como pelo uso de máquinas e equipamentos destinados a gerar energia elétrica para consumo empresarial próprio, podem gerar créditos da não cumulatividade da Cofins.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 331, DE 21 DE JUNHO DE 2017, PUBLICADA NO DOU DE 30 DE JUNHO DE 2017.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inc. IV.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ARRENDAMENTO. ALUGUEL. IMÓVEL RURAL. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. POSSIBILIDADE.

A remuneração paga pela arrendatária em relação a bem arrendado é considerada aluguel para os fins do art. 3º, IV, da Lei nº 10.637, de 2002; conseqüentemente, o pagamento por parte da arrendatária a pessoa jurídica arrendadora pelo uso de imóvel rural, bem como pelo uso de máquinas e equipamentos destinados a gerar energia elétrica para consumo empresarial próprio, podem gerar créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 331, DE 21 DE JUNHO DE 2017, PUBLICADA NO DOU DE 30 DE JUNHO DE 2017.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, IV.

Relatório

A pessoa jurídica acima identificada, informando que tem como atividade principal o comércio atacadista de medicamentos de uso humano, formula consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal, atualmente disciplinada pela Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, acerca da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

2. A consulente relata que celebrou contrato na condição de arrendatário, tendo por objeto um terreno (imóvel rural), juntamente com maquinários e equipamentos para geração de energia elétrica no regime previsto na Resolução Normativa ANEEL nº 482, de 2012.
3. Ressalta que o terreno arrendado, o maquinário e equipamentos são utilizados para as atividades da peticionante, mediante a geração de energia para consumo próprio. Segundo informa, na sistemática adotada, a energia gerada é compensada nas faturas mensais de energia elétrica.
4. Aponta dúvida com relação à interpretação dos dispositivos relativos às regras para creditamento, no regime não-cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins - art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 -, em especial, se o contrato de arrendamento se enquadra no conceito de aluguel previsto nas normas mencionadas.
5. Diante do que expõe, questiona:
 - 5.1. se a consulente pode descontar créditos da Cofins, nos termos do inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, calculados em relação ao pagamento de remuneração pelo uso do terreno e exploração do potencial contrato de arrendamento firmado;
 - 5.2. se a consulente pode descontar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, nos termos do inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, calculados em relação ao pagamento de remuneração pelo uso do terreno e exploração do potencial contrato de arrendamento firmado.
 - 5.3. se o contrato de arrendamento de terreno, máquinas e equipamentos pagos à pessoa jurídica se equipara ao contrato de locação para fins da aplicação do inciso IV do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002 e inciso IV do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Fundamentos

6. Preliminarmente, salienta-se que o objetivo da consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Administração Pública dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado de sua atividade, propiciando-lhe correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, de forma a evitar eventuais sanções. Constitui, assim, instrumento à disposição do sujeito passivo para lhe possibilitar acesso à interpretação dada pela Fazenda Pública a um fato determinado.

7. A consulta, corretamente formulada, configura orientação oficial e produz efeitos legais, como a proibição de se instaurar procedimentos fiscais contra o interessado e a não aplicação de multa ou juros de mora, relativamente à matéria consultada, desde a data de apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à ciência da solução da consulta.

8. Importa ressaltar, ainda, que a Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pela Consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos aos quais, em tese, ela se aplica.

9. Posto isso, deve ser proferido o exame positivo de admissibilidade da consulta, visto estarem preenchidos os requisitos exigidos para seu conhecimento.

10. A interessada tem dúvida relacionada à possibilidade de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime de apuração não cumulativa. Nesse sentido, tem-se que as sistemáticas da não cumulatividade das supracitadas contribuições estão regradas basicamente nas Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, sendo simétricas entre elas a maioria das disposições.

11. Portanto, a análise a respeito de uma das contribuições é válida também para outra, de forma que esta solução de consulta se baseará no conteúdo da Lei nº 10.833, 29 de dezembro de 2003, que trata da Cofins não-cumulativa.

12. No que tange ao desconto de créditos básicos, vale a leitura do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 (grifou-se):

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

[...]

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

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

[...]

§ 3º O direito ao crédito 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 a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

[...]

13. Conforme o relatado, a presente análise se aterá aos valores relativos aos dispêndios decorrentes do mencionado contrato de arrendamento, pelo uso de bens. A hipótese de creditamento objeto do questionamento, conforme transcrito, refere-se ao inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 (com homólogo na Lei nº 10.637, de 2002).

14. A situação noticiada tem por objeto pagamentos pelo uso de terreno, máquinas e equipamentos pertencentes a terceiro. Esses bens são destinados à produção de energia para consumo próprio, sob negócio jurídico celebrado mediante contrato de arrendamento.

15. Desse modo, para que se aplique a permissão legal de creditamento (inciso IV do art. 3º) ao caso especificado, é necessário que a situação fática obedeça de forma estrita e integral aos requisitos previstos. Assim, face às previsões legais específicas, a análise dessa adequação depende do atendimento das seguintes condições: a) que a remuneração pelo uso dos bens configure aluguel; b) que o terreno se caracterize como prédio; c) que os valores sejam pagos à pessoa jurídica; e d) que a destinação (produção de energia para consumo próprio) configure que os bens são "utilizados nas atividades da empresa". Apenas o absoluto atendimento dos estritos termos dessas condições permite o uso do crédito.

16. No que tange ao alcance do termo "aluguel de prédios", constante da norma transcrita, em relação ao terreno arrendado, e para os fins aqui examinados, foi exarada a Solução de Consulta Cosit nº 331, de 21 de junho de 2017, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 30 de junho de 2017, (disponível na íntegra no sítio eletrônico da RFB <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/>>), que nos termos do art. 9º da IN RFB nº 1.396, de 17 de setembro de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.

16.1. A seguir transcrevem-se trechos da supracitada Solução de Consulta relevantes para o deslinde da questão (grifos do original):

Fundamentos

[...]

9. O termo aluguel pode ser definido de forma genérica como "a retribuição pelo uso e gozo da coisa" (Orlando Gomes, **Contratos**, Rio de Janeiro, Forense, 2008, p. 332). Para o contrato de arrendamento rural, há definição normativa de seu conteúdo no artigo 3º do Decreto nº 59.566, de 14 de novembro de 1966, nos seguintes termos:

Art. 3º Arrendamento rural é o contrato agrário pelo qual uma pessoa se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, **o uso e gozo de imóvel rural**, parte ou partes do mesmo, incluindo, ou não, outros bens, benfeitorias e ou facilidades, com o objetivo de nele ser exercida **atividade de exploração agrícola**, pecuária, agro-

industrial, extrativa ou mista, mediante, certa retribuição ou aluguel, observados os limites percentuais da Lei.

§ 1º Subarrendamento é o contrato pelo qual o Arrendatário transfere a outrem, no todo ou em parte, os direitos e obrigações do seu contrato de arrendamento.

§ 2º Chama-se Arrendador o que cede o imóvel rural ou o aluga; e Arrendatário a pessoa ou conjunto familiar, representado pelo seu chefe que o recebe ou toma por aluguel.

§ 3º O Arrendatário outorgante de subarrendamento será, para todos os efeitos, classificado como arrendador. (g.n.)

10. Assim, resta claro que a contraprestação pelo uso e gozo do imóvel rural para atividade de exploração agrícola é denominada juridicamente de aluguel. Nesse sentido, Sílvio de Salvo Venosa leciona:

No arrendamento, a remuneração do contrato é sempre estabelecida em dinheiro, equivalente ao aluguel da locação em geral. (Direito Civil – Contratos em Espécie, Atlas, 2007, 7ª edição, p. 591)

11. No mesmo diapasão, César Fiuza:

Antes de prosseguirmos, é conveniente esclarecer algumas confusões semânticas, como a que ocorre com os termos locação e arrendamento. Em sua essência, o arrendamento estaria mais ligado ao Pacht do Direito Alemão. Mas na técnica do Direito Brasileiro não poderíamos, cientificamente, apontar qualquer diferença entre os dois institutos. Locação e arrendamento são a mesma coisa. Apenas a prática diária reservou o emprego da palavra arrendamento para a locação de prédios rústicos, de terrenos urbanos não construídos, de partes de edifícios, etc. Não há nesse uso, entretanto, qualquer rigor científico. Os dois termos são, portanto, sinônimos, e assim os empregaremos. (Direito Civil: curso completo, Del Rey, 2004, 8ª edição, p. 488)

12. Tem-se, portanto, que a expressão “aluguel” utilizada no art. 3º, IV, da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833, de 2003, corresponde à remuneração por locações e arrendamentos, dado serem estas expressões sinônimas.

13. Superada esta questão, é necessário definirmos o conceito de “prédios” constante nas normas em questionamento. Analisando as Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, constata-se que nas duas outras situações em que o termo “prédio” é utilizado, há o complemento de significado “construção” ou “construído” (art. 13), in verbis:

Art. 13. A pessoa jurídica ou equiparadas, nos termos do inciso III do art. 150 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, que adquirir imóvel para venda ou promover empreendimento de desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária ou construção de prédio

destinado a venda, pode utilizar o crédito referente aos custos vinculados à unidade construída ou em construção, a ser descontado na forma do art. 8º, somente a partir da efetivação da venda.

(...)

II - considera-se "unidade imobiliária":

- a) o terreno adquirido para venda, com ou sem construção;
- b) cada lote oriundo de desmembramento de terreno;
- c) cada terreno decorrente de loteamento;
- d) cada unidade distinta resultante de incorporação imobiliária; e
- e) o **prédio construído** para venda como unidade isolada ou autônoma (g.n.)

14. A única situação em o termo "prédio" aparece sem qualquer complemento de significado nas leis acima citadas ocorre exatamente no inciso IV do artigo 3º, o que leva à conclusão inicial de que não se está tratando neste inciso somente de prédios construídos.

15. Quanto à consideração do imóvel rural como prédio, a Lei nº 4.504, de 30 de novembro de 1964 (Estatuto da Terra) e a Lei nº 8.629, de 25 de fevereiro de 1993, que trata sobre reforma agrária, definem "imóvel rural" como sendo o **prédio rústico**, de área contínua qualquer que seja a sua localização, que se destine ou possa se destinar à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal, florestal ou agroindustrial, quer através de planos públicos de valorização, quer através de iniciativa privada.

16. Nesse mesmo sentido, o artigo 9º do Decreto nº 4.382, de 19 de setembro de 2002, que regulamenta o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), ao informar a base de cálculo do tributo, faz referência à expressão "prédio rústico" para definir o conceito de imóvel rural:

Do Imóvel Rural

Art. 9º Para efeito de determinação da base de cálculo do ITR, considera-se imóvel rural a área contínua, formada de uma ou mais parcelas de terras, localizada na zona rural do município, ainda que, em relação a alguma parte do imóvel, o sujeito passivo detenha apenas a posse (Lei nº 9.393, de 1996, art. 1º, § 2º).

Parágrafo único. Considera-se área contínua **a área total do prédio rústico**, mesmo que fisicamente dividida por ruas, estradas, rodovias, ferrovias, ou por canais ou cursos de água. (g.n.)

17. Podemos concluir, portanto, que existem basicamente dois tipos de prédio tratados na legislação tributária:

17.1 **prédio rústico**: aquele que se destina, pelas suas características, à lavoura, ou à exploração agrícola, pecuária, extrativa ou mista.

17.2 **prédio urbano**: aquele que se destina à habitação ou moradia, comércio, indústria, exercício de profissões, e, portanto, edificado (**construído**).

18. Também a doutrina não destoa desse entendimento. Por exemplo, Nelson Nery Junior e Rosa Maria de A. Nery (Código Civil Comentado, Revista dos Tribunais, 2014, 11ª. Edição, p. 414), ao comentar o art. 79 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil Brasileiro - CCB), transcrevem ensinamento de Pontes de Miranda:

“Prédio é parte da crosta terrestre, determinada ou determinável por seus limites bidimensionais (terreno)”
(Pontes de Miranda, Tratado, v.II, § 123, p.33).

19. E no Vocabulário Jurídico de De Plácido e Silva, atualizado por Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho (Forense, 2004, 24ª. Edição, pp. 1076 e 1077), de forma mais didática, encontram-se as seguintes definições:

PRÉDIO. Do latim praedium, de praeda (presa, tomada, despojo), na linguagem jurídica, e, em sentido amplo, significa toda porção de terra ou do solo, constituída em propriedade de alguém, haja nele, ou não, construções (edifícios).

(...)

20. O inciso IV do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002 e seu correspondente da Lei nº 10.833, de 2003, ao tratarem da possibilidade de cálculo de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre aluguéis de prédios **não fez qualquer restrição a que o prédio fosse construído** (edificado) ou quanto à sua destinação ou utilização. Sendo princípio geral de hermenêutica que onde a lei não distingue não cabe ao intérprete distinguir, conclui-se que o conceito de prédio trazido no inciso citado engloba tanto o prédio urbano construído como o prédio rústico, isto é, aquele destinado à agricultura ou exploração agrícola de qualquer natureza.

21. Quanto à necessidade de interpretação literal das normas que concedem benefícios fiscais, resta claro que a mesma não foi violada, tendo em vista não ter havido qualquer ampliação de sentido do termo “aluguéis” e nem do termo “prédios”. Adotou-se o exato significado de ambos os termos: “aluguel” tanto significa a remuneração devida por locação quanto por arrendamento; “prédio” é a porção do solo constituída em propriedade de alguém, haja nele, ou não, construções.

22. Destarte, a pessoa jurídica submetida ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins pode descontar créditos sobre aluguéis decorrentes de arrendamento agrícola pagos à pessoa jurídica e utilizado nas atividades da empresa, desde que obedecidas todas as condições e requisitos previstos na legislação que rege a matéria.

Conclusão

23. Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo à consulente que:

23.1 a pessoa jurídica submetida ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins pode descontar créditos sobre aluguéis de prédios pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, desde que obedecidos todos os requisitos e as condições previstos na legislação.

23.2 a remuneração paga pelo arrendatário em relação ao bem arrendado é denominada de aluguel, representando a retribuição pelo uso e gozo do bem imóvel.

[...]

23.4 é princípio geral de hermenêutica que onde a lei não distingue não cabe ao intérprete distinguir. Desta forma, o conceito de prédio contido no inciso IV do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, engloba tanto o prédio urbano construído como o prédio rústico.

17. Verifica-se, portanto, que o aspecto concernente à espécie contratual, na modalidade arrendamento, encontra abrigo na previsão legal do art. 3º, inc. IV, da Lei nº 10.637, de 2002, bem assim, do art. 3º, inc. IV da Lei nº 10.833, de 2003. Desse modo, a remuneração paga no contexto desse contrato caracteriza aluguel perante a exigência legal citada.

18. Os demais bens integrantes do contrato descrito (maquinário e equipamentos) encontram a previsão de seu enquadramento na hipótese de forma mais explícita, razão pela qual conclui-se igualmente pela sua subsunção à norma.

19. Dessa forma, observa-se que, na situação concreta relatada, encontra-se presente o aspecto relativo à caracterização de "aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos" para fins de subsunção à hipótese estudada. Para a conclusão definitiva da questão, resta ainda perquirir o aspecto relativo à destinação dos bens, perante a exigência de que sejam "utilizados nas atividades da empresa".

20. A atividade empresarial abrange o objeto social da pessoa jurídica com finalidade econômica, bem como áreas que contribuem para a existência, continuidade e andamento do curso da entidade. Encontram-se, assim, as atividades de produção, de vendas e administrativa.

21. No caso específico, trata-se de dispêndio com aluguéis relativos a imóvel, bem como máquinas e equipamentos destinados à produção de energia elétrica para consumo próprio, em pessoa jurídica cujo objeto social é a revenda de mercadorias. Com tais características, seguindo as declarações da consultante, pode-se concluir que os bens objeto do contrato de arrendamento servem para a manutenção da atividade empresarial. Assim, encontra-se também atendido esse aspecto da hipótese, para fins de creditamento em relação às contribuições em comento.

22. Ressalte-se, por fim, que a energia produzida para consumo próprio não gera crédito das contribuições por meio do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do inciso III do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, dado que tal energia não foi adquirida de pessoa jurídica, em respeito ao §3º do art. 3º das leis em referência. Porém, conforme visto, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas, bem como os gastos incorridos e pagos a elas, para a produção de energia própria, podem gerar créditos por meio de outras previsões de creditamento do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2003, e da Lei nº 10.833, de 2003, como é o caso do inciso IV do art. 3º aqui já analisado.

Conclusão

23. Com base no exposto, responde-se à consultante que a remuneração paga pela arrendatária em relação a bem arrendado é considerada aluguel para os fins do art. 3º, IV, das Leis nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003; conseqüentemente, o pagamento por parte da arrendatária a pessoa jurídica arrendadora pelo uso de imóvel rural, bem como pelo uso de máquinas e equipamentos destinados a gerar energia elétrica para consumo empresarial próprio, podem gerar créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Encaminhe-se ao Coordenador da Cotri.

Assinado digitalmente
RAUL KLEBER GOMES DE SOUZA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Direi

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

Assinado digitalmente
OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JÚNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotri

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 consultante.

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit