



Solução de Consulta nº 6.014 - SRRF06/Disit

Data 1 de julho de 2022

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO À INFORMAÇÃO. FICAM RESSALVADAS INTERPRETAÇÕES EM SENTIDO CONTRÁRIO CONSTANTES DE ATO NORMATIVO OU INTERPRETATIVO SUPERVENIENTE.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

NÃO CUMULATIVIDADE. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. ALUGUEL DE VEÍCULOS. IMPOSSIBILIDADE.

Dispêndios com alugueis de veículos não geram direito à apropriação dos créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep na modalidade 'aquisição de insumos', prevista na Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, II, uma vez que a locação de bens móveis não se confunde com a prestação de serviços, e, por essa razão, os referidos dispêndios não se enquadram na hipótese prevista no mencionado dispositivo legal.

Dispêndios com alugueis de veículos não geram direito à apropriação dos créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep previstos na Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, IV, uma vez que o referido dispositivo legal contempla unicamente dispêndios com locação de prédios, máquinas e equipamentos, entre os quais não se inserem os veículos para os fins colimados.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 218, DE 26 DE JUNHO DE 2019, E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 7, DE 27 DE JANEIRO DE 2015.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.485, de 2002, arts. 1º e 3º, I, "a"; Lei nº 10.637, de 2002, art. 2º, § 1º, III, e art. 3º, II e IV; Lei nº 10.833, de 2003, art. 2º, § 1º, III, art. 3º, caput, VI, e §§ 1º, III, e 14, c/c art. 15, II; Lei nº 10.865, de 2004, art. 7º, § 3º, II, art. 8º, §§ 3º e 9º, art. 15, IV e V, art. 17, § 7º, e art. 38; Lei nº 11.033, de 2004, art. 14, §§ 7º e 10; Lei nº 11.051, de 2004, art. 10, II; Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/1999), art. 62, § 2º, III; Decreto nº 6.582, de 2008, arts. 1º, 2º e 2º-A; Decreto nº 7.212, de 2010,

art. 48, II, art. 54, XIII, art. 135; IN SRF nº 459, de 2004, art. 1º, § 2º, II; IN SRF nº 635, de 2006, art. 23, I, “e”, e III, “b”, e art. 24, § 1º.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

NÃO CUMULATIVIDADE. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. ALUGUEL DE VEÍCULOS. IMPOSSIBILIDADE.

Dispêndios com aluguéis de veículos não geram direito à apropriação dos créditos da não cumulatividade da Cofins na modalidade ‘aquisição de insumos’, prevista na Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, II, uma vez que a locação de bens móveis não se confunde com a prestação de serviços, e, por essa razão, os referidos dispêndios não se enquadram na hipótese prevista no mencionado dispositivo legal.

Dispêndios com aluguéis de veículos não geram direito à apropriação dos créditos da não cumulatividade da Cofins previstos na Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, IV, uma vez que o referido dispositivo legal contempla unicamente dispêndios com locação de prédios, máquinas e equipamentos, entre os quais não se inserem os veículos para os fins colimados.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 218, DE 26 DE JUNHO DE 2019, E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 7, DE 27 DE JANEIRO DE 2015.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.485, de 2002, arts. 1º e 3º, I, “a”; Lei nº 10.833, de 2003, art. 2º, § 1º, III, art. 3º, II e IV; Lei nº 10.865, de 2004, art. 7º, § 3º, II, art. 8º, §§ 3º e 9º, art. 15, IV e V, art. 17, § 7º, e art. 38; Lei nº 11.033, de 2004, art. 14, §§ 7º e 10; Lei nº 11.051, de 2004, art. 10, II; Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/1999), art. 62, § 2º, III; Decreto nº 6.582, de 2008, arts. 1º, 2º e 2º-A; Decreto nº 7.212, de 2010, art. 48, II, art. 54, XIII, art. 135; IN SRF nº 459, de 2004, art. 1º, § 2º, II; IN SRF nº 635, de 2006, art. 23, I, “e”, e III, “b”, e art. 24, § 1º.

Relatório

Trata-se de consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal, disciplinada pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, e apresentada pela pessoa jurídica acima identificada.

2. A Consulente, que atua no transporte rodoviário de cargas, afirma que *“tem despesas com aluguéis de caminhões, automóveis, camionetas e empilhadeiras, que são necessárias e imprescindíveis às suas atividades econômicas, relacionadas em seu objeto social”* e indaga se está autorizada a apropriar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) vinculados aos mencionados

dispêndios, conforme previsto no art. 3º, II e IV, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no art. 3º, II e IV, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

3. Anexas à petição de sua consulta, a interessada apresenta cópias do Acórdão CSRF nº 9303-008.575, de 15 de maio de 2019, proferido pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (cf. fls. 10/16) e de seu Contrato Social (cf. fls. 17/26).

Fundamentos

4. Na presente consulta, a interessada, que atua no transporte rodoviário de cargas, indaga sobre a possibilidade de apropriar créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), vinculados a dispêndios com *“aluguéis de caminhões, automóveis, camionetas e empilhadeiras”*, conforme previsto no art. 3º, II e IV, da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º, II e IV, da Lei nº 10.833, de 2003.

Impossibilidade de apropriar créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins vinculados a dispêndios com aluguéis de veículos, nos termos dos arts. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003

5. O entendimento da Receita Federal no sentido da impossibilidade de apropriar créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins vinculados a dispêndios com aluguéis de veículos, nos termos dos arts. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, foi exposto na Solução de Consulta Cosit nº 218, de 26 de junho de 2019, cujo inteiro teor, disponível no *site* da Receita Federal na internet (www.rfb.gov.br), dispõe:

(...)

8. *Consoante relatado, a dúvida da consulente, que exerce a atividade de transporte rodoviária de cargas, versa sobre se “as despesas de aluguel dos caminhões utilizados nas prestações de serviços de transporte se enquadram no conceito de insumos” para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.*

9. *Os dispositivos legais a serem interpretados são os seguintes:*

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, de 2004)

(...)

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, de 2004)

(...)

10. *Como consta dos dispositivos transcritos, a modalidade de creditamento em voga beneficia a aquisição de "bens e serviços". Assim, como evidentemente não se trata de aquisição de bens, cumpre verificar se a locação de bens poderia ser enquadrada como aquisição de serviços para fins dos referidos dispositivos.*

11. *No julgamento do Recurso Extraordinário nº 116.121 (ocorrido em 11.10.2000), o Supremo Tribunal Federal (STF) entendeu que a locação de bens móveis e a prestação de serviços não se confundem e, conseqüentemente, declarou inconstitucional a expressão locação de bens móveis, contida no item 79 da Lista de Serviço, anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, com redação dada pela Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987. A ementa da referida decisão, cujo extrato da ata foi publicado no DJU de 23.10.2000) dispõe:*

Decisão: O Tribunal, por unanimidade, conheceu do Recurso Extraordinário, pela letra 'c', 'e' por maioria, vencidos os senhores Min. Otávio Galotti (Relator), Carlos Velloso (Presidente), Ilmar Galvão, Nelson Jobim e Maurício Corrêa, deu-lhe provimento, declarando, incidentalmente, a inconstitucionalidade da 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, na redação dada pela Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987, pronunciando, ainda, a inconstitucionalidade da mesma expressão "locação de bens móveis" contida no item 79 do § 3º do artigo 50 da lista de serviços da Lei nº 3.750, de 20 de dezembro de 1971, do Município de Santos/SP.

12. *A esse respeito, o entendimento do STF tem sido no sentido de que a simples locação de bens móveis, desacompanhada da prestação de serviços, não caracteriza obrigação de fazer, ou seja, não se trata de prestação de serviço. Assim, a simples locação de bem móvel não poderia ser enquadrada como*

prestação de serviços, pois lhe faltaria o elemento essencial, qual seja, a efetiva prestação do serviço. Na locação que não envolve, cumulativamente, a prestação de serviços, a obrigação do locador consiste na entrega da coisa ao locatário (obrigação de dar).

13. *A própria Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, não mais contempla como hipótese de incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) a locação de bens móveis.*

14. *Cumpra registrar que a locação de bens móveis estava inserta no texto original do citado diploma, porém, em virtude do reconhecimento pelo Supremo Tribunal Federal (STF) de sua inconstitucionalidade e, ainda, da ampla repercussão que teve tal julgado nos Tribunais de todo o Brasil, o Presidente da República, através da Mensagem de Veto nº 362, de 31 de julho de 2003, afastou da redação aprovada pelo Legislativo o item que assim dispunha, nos seguintes termos:*

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.”

Desta forma, a Lei Complementar 116-2003, com redação clara e precisa, entrará em vigor no primeiro dia do exercício de 2004 com a seguinte redação:

"3 – Serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres.

3.01 – (VETADO)

3.02 – Cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda.

3.03 – *Exploração de salões de festas, centro de convenções, escritórios virtuais, stands, quadras esportivas, estádios, ginásios, auditórios, casas de espetáculos, parques de diversões, canchas e congêneres, para realização de eventos ou negócios de qualquer natureza.*

3.04 – *Locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza.*

3.05 – *Cessão de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário".*

15. *Desde então a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) tem adotado consistentemente este entendimento em diversas questões tributárias, tendo como consequência em determinadas hipóteses a não incidência de tributos, a aplicação de alíquotas diferenciadas, a permissão/vedação de apuração de créditos, entre outros.*

16. *Mesmo na interpretação da aludida modalidade de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins 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) este entendimento já tem sido adotado pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) em situações semelhantes à aventada pela consulente.*

17. *Na Solução de Consulta Cosit nº 1, de 2 de janeiro de 2014, cujo inteiro teor encontra-se disponível no sítio eletrônico da RFB na internet, e cuja ementa foi publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 10 de fevereiro de 2014, decidiu-se que:*

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

CRÉDITOS. LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. IMPOSSIBILIDADE.

Valores pagos por locação de veículo não ensejam a constituição de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep apurada em regime não cumulativo, porquanto tais despesas não estão expressamente relacionadas no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e também não se enquadram em qualquer das hipóteses de creditamento previstas naqueles dispositivos legais.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, incisos II e IV; Lei nº 10.833, de 2003, arts. 3º, IX, e 15, II.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

CRÉDITOS. LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. IMPOSSIBILIDADE.

Valores pagos por locação de veículo não ensejam a constituição de créditos a serem descontados da Cofins apurada em regime não cumulativo, porquanto tais despesas não estão expressamente relacionadas no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e também não se

enquadram em qualquer das hipóteses de creditamento previstas naquele dispositivo legal.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, arts. 3º II, IV e IX.

18. *Ocorre que, por examinar a situação de empresa comercial atacadista, aquela Solução de Consulta afastou, de plano, a possibilidade dos gastos com a locação de veículos serem enquadrados como insumos na legislação das contribuições em comento.*

19. *Por sua vez, na Solução de Consulta Cosit nº 510, de 19 de outubro de 2017, cujo inteiro teor encontra-se disponível no sítio eletrônico da RFB na internet, e cuja ementa foi publicada no DOU de 31 de outubro de 2017, a questão foi profundamente debatida nesses termos (conquanto analisando situação diversa da tratada na presente consulta):*

“EMENTA. 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.

(...)

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 reprodutivas, 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-á 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 nº 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 á 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.”*

20. *Assim, adotando-se no caso em exame o entendimento tradicional acerca do conceito de serviços, conclui-se que o aluguel de veículos automotores não permite a apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins 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) porque não se trata de aquisição de serviços.*

(...)

6. A leitura dos excertos transcritos no item anterior revela que é impossível descontar créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins vinculados a dispêndios com alugueis de veículos, nos termos dos arts. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.

Impossibilidade de apropriar créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins vinculados a dispêndios com aluguéis de veículos, nos termos dos arts. 3º, IV, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003

7. O entendimento da Receita Federal no sentido da impossibilidade de apropriar créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins vinculados a dispêndios com aluguéis de veículos, nos termos dos arts. 3º, IV, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, foi exposto na Solução de Consulta Cosit nº 7, de 27 de janeiro de 2015, cujo inteiro teor, disponível no site do referido órgão na internet (www.rfb.gov.br), dispõe:

(...)

4. *A sistemática de não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins diverge em inúmeros aspectos daquelas relativas a outras exações tributárias, como por exemplo, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Uma das principais diferenças está no fato de no regime não cumulativo das contribuições sociais não ser uma não cumulatividade plena, como nos impostos citados.*

4.1 *Os créditos admissíveis para desconto dos valores devidos a título dessas contribuições não guardam, necessariamente, total relação com a incidência ocorrida na operação anterior, embora necessário que tenha havido a incidência; Assim é que, por exemplo, o crédito da Cofins pode ser apurado à alíquota de 7,6% ainda que na operação anterior a incidência tenha se dado por alíquota menor (3% se o contribuinte fosse sujeito à incidência cumulativa da Cofins, ou menor ainda se optante pelo Simples - Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte).*

4.2 *O modelo de não cumulatividade criado para as referidas contribuições sociais implica a apuração de créditos por hipóteses exaustivamente descritas na legislação de regência e, sendo uma forma de redução do valor devido - ou, em outras palavras, renúncia de receita -, deve ter interpretação restritiva dos dispositivos legais que as definem.*

4.3 *Basicamente, os créditos admissíveis encontram-se descritos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, citados pela consulente. Mas, para admitir créditos não basta que a despesa efetuada pela empresa seja essencial ou imprescindível às suas atividades: há que se amoldar às hipóteses referidas, posto que exaustivamente previstas pelas Leis de regência.*

4.3.1 *Além disso, dada a sistemática adotada pelo legislador para a não cumulatividade dessas contribuições, de listar de forma exaustiva os bens e serviços capazes de gerar crédito e de os atrelar a determinada atividade ou ao modo de produção, a aquisição de um bem ou serviço, mesmo que listado, poderá ou não gerar crédito a ser descontado da contribuição a depender da situação concreta do emprego ou aplicação do bem ou serviço na atividade econômica.*

5. *O aludido art. 3º, da Lei nº 10.833, de 2003, estabelece:*

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

[...]

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 11.196/05)

[...]

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, **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 11.727, de 2008)

[...]

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

[...]

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]

§ 14. **Opcionalmente**, o contribuinte poderá calcular o crédito de que trata o inciso III do § 1º deste artigo, **relativo à aquisição de máquinas e equipamentos** destinados ao ativo imobilizado, **no prazo de 4 (quatro) anos**, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no **caput** do art. 2º desta Lei **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. (Incluído pela Lei nº 10.865/04)

[...]

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)

[...]

*II - **nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20** do art. 3º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)*

[...] (Sem os destaques no original).

5.1 *As hipóteses transcritas aplicam-se também à Contribuição para o PIS/Pasep, seja por expressa previsão contida em dispositivos análogos da Lei nº 10.637, de 2002, seja por comando do art. 15, II, da Lei nº 10.833, de 2003, também transcrito.*

5.2 *Como anteriormente mencionado, o modelo elegido pelo legislador para a não cumulatividade da Cofins permite a apuração de créditos unicamente pelas hipóteses expressamente previstas no artigo transcrito. Se a hipótese fática se subsumir às disposições do artigo, há crédito. Caso contrário, não. Ou seja, por mais indispensável, necessária ou essencial que seja a despesa efetuada, o direito a crédito só existe caso se amolde às previsões dos incisos transcritos.*

(...)

8. *Não há que se negar que um veículo possa ser entendido como uma máquina, ou mesmo, lato sensu, um equipamento. Entretanto, a matéria que deve ser analisada não é esta, mas, sim, esclarecer se o legislador, ao permitir os créditos da não cumulatividade da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins sobre a “aquisição de máquinas e equipamentos”, pretendeu também alcançar os veículos entre eles.*

9. *Analisando a legislação tributária, constata-se que a todo o momento que o legislador quis se referir a veículos ele foi específico, escreveu “veículos”. A própria Lei nº 10.833, de 2003, permite ver tais acepções:*

Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

*§ 1º Excetua-se do disposto no **caput** deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

[...]

*III - no art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, e alterações posteriores, no caso de venda de **máquinas** e **veículos** classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da TIPI; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

[...]

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

[...]

*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 11.196/05)

[...] (Sem os destaques no original).

9.1 Como se vê, o legislador é específico em mencionar máquinas, equipamentos, veículos, outros bens, não fazendo emprego dos termos aleatoriamente. A legislação tributária não demonstra, seja em atos legais, seja em atos normativos, entender que um termo se confunda com outro. À guisa de ilustração, apresentam-se alguns exemplos mais, em relação a atos legais que dispõem sobre a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins:

9.1.1 Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002 (sem os destaques no original):

Art. 1º As pessoas jurídicas fabricantes e as importadoras de **máquinas e veículos** classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 4.070, de 28 de dezembro de 2001, relativamente à receita bruta decorrente da venda desses produtos, ficam sujeitas ao pagamento da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, às alíquotas de 2% (dois por cento) e 9,6% (nove inteiros e seis décimos por cento), respectivamente. (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]

Art. 3º [...]

I - 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), respectivamente, nas vendas para fabricante: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) de **veículos e máquinas** relacionados no art. 1º desta Lei; ou (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]

9.1.2 Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004 (sem os destaques no original):

Art. 7º A base de cálculo será:

[...]

§ 3º A base de cálculo fica reduzida:

[...]

II - em 48,1% (quarenta e oito inteiros e um décimo por cento), no caso de importação, para revenda, de **máquinas e veículos** classificados nos seguintes códigos e posições da TIPI: 84.29, 8432.40.00, 8432.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 8702.10.00 Ex 02, 8702.90.90 Ex 02, 8704.10.00, 87.05 e 8706.00.10

Ex 01 (somente os destinados aos produtos classificados nos Ex 02 dos códigos 8702.10.00 e 8702.90.90).

[...]

Art. 8º As contribuições serão calculadas mediante aplicação, sobre a base de cálculo de que trata o art. 7º desta Lei, das alíquotas de:

[...]

*§ 3º Na importação de **máquinas e veículos**, classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 8432.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, as alíquotas são de:*

[...]

*§ 9º Na importação de autopeças, relacionadas nos Anexos I e II da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, exceto quando efetuada pela pessoa jurídica fabricante de **máquinas e veículos** relacionados no art. 1º da referida Lei, as alíquotas são de:*

[...]

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)

[...]

*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 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, de 2005)*

[...]

Art. 17. As pessoas jurídicas importadoras dos produtos referidos nos §§ 1º a 3º, 5º a 10, 17 e 19 do art. 8º desta Lei e no art. 58-A da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em relação à importação desses produtos, nas hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)

[...]

§ 7º O disposto no inciso III deste artigo não se aplica no caso de importação efetuada por montadora de máquinas ou veículos relacionados no art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

[...]

Art. 38. A incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS fica suspensa no caso de venda a pessoa jurídica sediada no exterior, com contrato de entrega no território nacional, de insumos destinados à industrialização, por conta e ordem da encomendante sediada no exterior, de máquinas e veículos classificados nas posições 87.01 a 87.05 da TIPI.

[...]

9.1.3 Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004 (sem os destaques no original):

Art. 14. Serão efetuadas com suspensão do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS e, quando for o caso, do Imposto de Importação - II, as vendas e as importações de máquinas, equipamentos, peças de reposição e outros bens, no mercado interno, quando adquiridos ou importados diretamente pelos beneficiários do Reporto e destinados ao seu ativo imobilizado para utilização exclusiva na execução de serviços de: (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012)

[...]

§ 7º O Poder Executivo relacionará as máquinas, equipamentos e bens objetos da suspensão referida no **caput** deste artigo.

[...]

§ 10. Os veículos adquiridos com o benefício do Reporto deverão receber identificação visual externa a ser definida pelo órgão competente do Poder Executivo. (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012)

[...]

9.1.4 Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004 (sem os destaques no original):

Art. 10. Na determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta auferida pela pessoa jurídica encomendante, no caso de industrialização por encomenda, aplicam-se, conforme o caso, as alíquotas previstas:

[...]

II - no art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, e alterações posteriores, no caso de venda de máquinas e veículos classificados

nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da TIPI;

9.2 *Transcreve-se, ainda, trechos de outros diplomas legais, concernentes a outros tributos:*

9.2.1 *Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99), que regulamenta o Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) e o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ):*

Art.62. Os investimentos serão considerados despesas no mês do pagamento (Lei nº 8.023, de 1990, art. 4º, §§ 1º e 2º).

[...]

§2º Considera-se investimento na atividade rural a aplicação de recursos financeiros, durante o ano-calendário, exceto a parcela que corresponder ao valor da terra nua, com vistas ao desenvolvimento da atividade para expansão da produção ou melhoria da produtividade e seja realizada com (Lei nº 8.023, de 1990, art. 6º):

[...]

*III - aquisição de utensílios e bens, tratores, implementos e **equipamentos, máquinas**, motores, **veículos** de carga ou utilitários de emprego exclusivo na exploração da atividade rural;*

[...] (Sem os destaques no original).

9.2.2 *Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 (RIPI/2010), que regulamenta o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI):*

Art.48. Serão desembaraçados com suspensão do imposto:

[...]

*II - as **máquinas, os equipamentos, os veículos**, os aparelhos e os instrumentos, sem similar nacional, bem como suas partes, peças, acessórios e outros componentes, de procedência estrangeira, importados por empresas nacionais de engenharia, e destinados à execução de obras no exterior, quando autorizada a suspensão pelo Secretário da Receita Federal do Brasil (Decreto-Lei nº 1.418, de 3 de setembro de 1975, art. 3º);*

[...]

Art. 54. São isentos do imposto:

[...]

*XIII - os **veículos automotores de qualquer natureza, máquinas, equipamentos**, bem como suas partes e peças separadas, quando destinadas à utilização nas atividades dos Corpos de Bombeiros, em todo o território nacional, nas saídas de estabelecimento industrial ou equiparado a industrial (Lei nº 8.058, de 2 de julho de 1990, art. 1º);*

[...]

Art. 135. Poderá ser concedido às empresas referidas no § 1º, até 31 de dezembro de 2010, o incentivo fiscal do crédito presumido do IPI, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nº 7, de 7 de setembro de 1970, nº 8, de 3 de dezembro de 1970, e nº 70, de 30 de dezembro de 1991, no montante correspondente ao dobro das referidas contribuições que incidiram sobre o valor do faturamento decorrente da venda de produtos de fabricação própria (Lei nº 9.440, de 14 de março de 1997, art. 11, **caput** e inciso IV).

§1º O disposto neste artigo aplica-se exclusivamente às empresas que sejam montadoras e fabricantes de (Lei nº 9.440, de 1997, art. 1º, § 1º):

I - **veículos** automotores terrestres de passageiros e de uso misto de duas rodas ou mais e jipes;

II - caminhonetas, furgões, picapes e **veículos** automotores, de quatro rodas ou mais, para transporte de mercadorias de capacidade máxima de carga não superior a quatro toneladas;

III - **veículos** automotores terrestres de transporte de mercadorias de capacidade de carga igual ou superior a quatro toneladas, **veículos** terrestres para transporte de dez pessoas ou mais e caminhões-tratores;

IV - tratores agrícolas e colheitadeiras;

V - tratores, **máquinas** rodoviárias e de escavação e empilhadeiras;

VI - carroçarias para veículos automotores em geral;

[...] (Sem os destaques no original).

9.2.3 Decreto nº 6.582, de 26 de setembro de 2008, que regulamenta os §§ 7º e 8º do art. 14 da Lei nº 11.033, de 2004:

Art. 1º Fica estabelecida, na forma do Anexo I, a relação de **máquinas, equipamentos e bens** de que trata o § 7º do art. 14 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, aos quais é aplicável o Regime Tributário para Incentivo à Modernização e Ampliação da Estrutura Portuária - REPORTO.

Art. 2º Fica estabelecida, na forma do Anexo II, a relação de **bens** de que trata o § 8º do art. 14 da Lei nº 11.033, de 2004, aos quais é aplicável o REPORTO.

Art. 2º-A. Os **bens** relacionados nos Anexos I e II poderão ser adquiridos no mercado interno ou importados, nos termos do art. 14 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, por qualquer beneficiário do REPORTO. (Incluído pelo Decreto nº 7.297, de 2010).

[...] (Sem os destaques no original).

9.3 *Da mesma forma, os atos disciplinadores emanados desta RFB (sem os destaques nos originais):*

9.3.1 *Instrução Normativa SRF nº 459, de 18 de outubro de 2004:*

Art. 1º Os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas de direito privado a outras pessoas jurídicas de direito privado, pela prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção, segurança, vigilância, transporte de valores e locação de mão-de-obra, pela prestação de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, bem como pela remuneração de serviços profissionais, estão sujeitos à retenção na fonte da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição para o PIS/Pasep.

[...]

§ 2º Para fins do disposto neste artigo, entende-se como serviços:

[...]

*II - de manutenção todo e qualquer serviço de manutenção ou conservação de edificações, instalações, **máquinas, veículos** automotores, **embarcações, aeronaves**, aparelhos, **equipamentos**, motores, elevadores ou de qualquer bem, quando destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação, exceto se a manutenção for feita em caráter isolado, como um mero conserto de um bem defeituoso;*

9.3.2 *Instrução Normativa SRF nº 635, de 24 de março de 2006:*

Art. 23 As sociedades cooperativas de produção agropecuária e de consumo sujeitas à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins podem descontar, do valor das contribuições incidentes sobre sua receita bruta, os créditos calculados em relação a:

[...]

I - bens para revenda, adquiridos de não associados, exceto os decorrentes de:

[...]

*e) **máquinas e veículos** relacionados no art. 1º da Lei nº 10.485, de 2002;*

[...]

III - despesas e custos incorridos no mês, relativos a:

[...]

b) aluguéis de prédios, **máquinas e equipamentos**, pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da sociedade cooperativa;

[...]

Art. 24

[...]

§ 1º Na hipótese de importação de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes, gás liquefeito de petróleo (GLP), derivado de petróleo e de gás natural, querosene de aviação, biodiesel, álcool para fins carburante, produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal de que trata o art. 1º da Lei nº 10.147, de 2000, e alterações posteriores, **máquinas, veículos**, pneus novos de borracha câmaras-de-ar de borracha de que tratam os arts. 1º e 5º da Lei nº 10.485, de 2002, e alterações posteriores, e de autopeças relacionadas § 1º Na hipótese de importação de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes, gás liquefeito de petróleo (GLP), derivado de petróleo e de gás natural, querosene de aviação, biodiesel, álcool para fins carburante, produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal de que trata o art. 1º da Lei nº 10.147, de 2000, e alterações posteriores, **máquinas, veículos**, pneus novos de borracha câmaras-de-ar de borracha de que tratam os arts. 1º e 5º da Lei nº 10.485, de 2002, e alterações posteriores, e de autopeças relacionadas nos Anexos I e II da citada Lei nº 10.485, de 2002, as sociedades cooperativas devem apurar os créditos a descontar mediante a utilização dos percentuais previstos na legislação específica aplicável à matéria.

9.4 A mesma constância no emprego dos termos é observada também nos demais atos da Administração Tributária, podendo-se citar, exemplificativamente, o Ato Declaratório SRF nº 48, de 11 de maio de 1998, publicado no Diário Oficial da União (D.O.U.) de 13 de maio de 1998.

10. Dos exemplos transcritos, os quais não esgotam uma lista exemplificativa, verifica-se que sempre que a legislação tributária pretende alcançar os bens classificados como veículos, cita-os expressamente e, como muitas vezes acima se vê, quando outros bens, além de veículos, devem ser alcançados pelo mesmo dispositivo, o termo **veículos** aparece junto com eles, como é o caso de **máquinas** ou de **equipamentos**, demonstrando que, para fins de interpretação e aplicação da legislação tributária, são coisas diversas.

11. Dessa sorte, tem-se que o art. 3º, VI, da Lei nº 10.637, de 2002, e o art. 3º, VI, da Lei nº 10.833, de 2003, quando do emprego da expressão “máquinas e equipamentos”, não alcançam os veículos, sendo inadmissível a apuração de créditos sobre estes últimos, com base no § 14 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

(...)

8. Dessa forma, ao autorizarem o desconto de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins vinculados a dispêndios com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, os incisos IV dos arts. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, não se referiam a veículos, já que não os mencionaram expressamente, ao contrário do que toda a legislação de regência das mencionadas contribuições faz ao tratar de veículos.

9. Consequentemente, é impossível apropriar créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins vinculados a dispêndios com aluguéis de veículos, nos termos dos arts. 3º, IV, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.

10. Finalizando, registre-se que a presente solução de consulta está vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 218, de 26 de junho de 2019, e à Solução de Consulta Cosit nº 7, de 27 de janeiro de 2015, conforme determinado pelo art. 34 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, esta uma vez que todas as referidas soluções de consulta adotam o mesmo entendimento.

Conclusão

11. Diante do exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo à interessada que dispêndios com aluguéis de veículos:

a) não geram direito à apropriação dos créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins previstos na Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, II, e na Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, II, uma vez que a locação de bens móveis não se confunde com a prestação de serviços, e, por essa razão, os referidos dispêndios não se enquadram nas hipóteses previstas em tais dispositivos legais; e

b) não geram direito à apropriação dos créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins previstos na Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, IV, e na Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, IV, uma vez que os referidos dispositivos legais contemplam unicamente dispêndios com locação de prédios, máquinas e equipamentos, entre os quais não se inserem os veículos para os fins colimados.

Encaminhe-se à Divisão de Tributação da SRRF06.

Assinado digitalmente
ADEMAR DE CASTRO NETO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Ordem de Intimação

Aprovo a presente Solução de Consulta. Declaro sua vinculação à Solução de Consulta Cosit nº 218, de 26 de junho de 2019, e à Solução de Consulta Cosit nº 7, de 27 de janeiro de 2015, com base no art. 34 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro

de 2021. Publique-se na forma do art. 43 da referida Instrução Normativa. Dê-se ciência à consulente.

Assinado digitalmente
HELDER GERALDO MIRANDA DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Divisão de Tributação da SRRF06