



# Receita Federal

## Coordenação-Geral de Tributação

|                     |                            |
|---------------------|----------------------------|
| PROCESSO            | 00000.000000/0000-00       |
| SOLUÇÃO DE CONSULTA | 96 – COSIT                 |
| DATA                | 4 de maio de 2023          |
| INTERESSADO         | CLICAR PARA INSERIR O NOME |
| CNPJ/CPF            | 00.000-00000/0000-00       |

### **Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

REGIME NÃO CUMULATIVO. DESCONTO DE CRÉDITO. CONTRATO DE CONCESSÃO DO DIREITO DE EXPLORAR A ATIVIDADE DE CARGA E DESCARGA DE MERCADORIAS EM LOCAL DETERMINADO. VALOR PAGO AO CONCEDENTE. IMPOSSIBILIDADE.

O valor pago pelo concessionário à concedente, proprietária de centro de distribuição, pelo direito de prestar, a fornecedores e transportadores, o serviço de carga e descarga de mercadorias naquele recinto, não se afigura como aluguel de prédio, máquinas ou equipamentos, e, portanto, não enseja o direito de crédito da Cofins com fulcro no inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 6.019, de 1974, art. 4-A; Lei nº 10.406, de 2002, art. 565; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, IV.

### **Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

REGIME NÃO CUMULATIVO. DESCONTO DE CRÉDITO. CONTRATO DE CONCESSÃO DO DIREITO DE EXPLORAR A ATIVIDADE DE CARGA E DESCARGA DE MERCADORIAS EM LOCAL DETERMINADO. VALOR PAGO AO CONCEDENTE. IMPOSSIBILIDADE.

O valor pago pelo concessionário à concedente, proprietária de centro de distribuição, pelo direito de prestar, a fornecedores e transportadores, o serviço de carga e descarga de mercadorias naquele recinto, não se afigura como aluguel de prédio, máquinas ou equipamentos, e, portanto, não enseja o direito de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep com fulcro no inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 6.019, de 1974, art. 4-A; Lei nº 10.406, de 2002, art. 565; Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, IV.

## RELATÓRIO

A pessoa jurídica de direito privado acima identificada, que declara ter como atividade principal operações logísticas, transporte de carga e serviços de carga e descarga, formula consulta a essa Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), sobre a possibilidade de apropriar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins referentes às despesas incorridas em virtude de concessão de espaço para prestação de serviços de carga e descarga.

2. Diz possuir contrato firmado junto a um de seus clientes, que tem por objeto a concessão de direito da CONCESSIONÁRIA (consulente) de explorar os locais indicados pelo CONCEDENTE, consistentes em Centros de Distribuição, para a atividade de carga e descarga de mercadorias em geral, para fornecedores e transportadores que assim desejarem utilizarem-se dos serviços prestados, mediante remuneração à Concedente do valor correspondente à 15% (quinze por cento) da receita auferida em razão do exercício da atividade.

3. Afirma que tal dispêndio é essencial para a atividade que desenvolve em relação a essas receitas, uma vez que o serviço de carga e descarga é prestado para outros fornecedores da Concedente que também se encontram nos Centros de Distribuição desta empresa e que recorrem ao auxílio dos serviços da Consulente em razão da sua localização.

4. Entende que referida despesa gera a possibilidade de creditamento como um gasto de aluguel, com fundamento no artigo 3º, inciso IV, das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

5. Passa a discorrer sobre o contrato de aluguel, citando e transcrevendo o art. 565 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), bem como o entendimento de doutrinadores sobre o conceito do uso e gozo da coisa locada nele inserido.

6. Cita em favor de seu entendimento a Solução de Consulta Cosi nº 474, de 2017, que reconheceu a *possibilidade de ser descontado crédito com base em despesa de aluguel em relação aos valores pagos pela concessão de uso de área aeroportuária, com ou sem edificação*.

7. Ao final, questiona:

*É possível apropriar crédito de Pis e Cofins sobre os gastos incorridos pela Consulente relativo ao pagamento realizado decorrente do contrato de prestação de serviços que concede o direito à Consulente de explorar nos endereços e locais indicados a atividade de carga e descarga de mercadorias em geral?*

## FUNDAMENTOS

8. Preliminarmente, importa destacar que o processo de consulta tem seu regramento básico estatuído nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Sua regulamentação deu-se por meio do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011. Destina-se exclusivamente a dirimir dúvidas sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária federal.

9. No âmbito da RFB, o processo de consulta tem o seu disciplinamento regido pela IN RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, inclusive quanto aos requisitos de eficácia da consulta a ser solucionada. Trata-se, em sua essência, de um pedido de esclarecimento de determinado dispositivo da legislação tributária e sua incidência sobre um fato concreto, ressalvado quando da situação ainda não ocorrida – neste caso, o contribuinte deverá demonstrar vinculação com o fato, bem como a efetiva possibilidade de sua ocorrência e o reflexo de específico dispositivo legal sobre o mesmo fato.

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

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

12. A dúvida da consulente refere-se à possibilidade de apropriar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins referentes *“aos gastos por ela incorridos relativo ao pagamento realizado decorrente do contrato de prestação de serviços que concede o direito à Consulente de explorar nos endereços e locais indicados a atividade de carga e descarga de mercadorias em geral”*.

12.1. Em seu arrazoado, a consulente defende o entendimento de que o contrato por ela firmado com a pessoa jurídica proprietária dos centros de distribuição, onde realizará a prestação de serviços de carga e descarga, equipara-se a um contrato de locação, pelo qual o uso e gozo da área definida para a movimentação da carga é a ela transferido, subsumindo-se, assim, ao artigo 565 do Código Civil, que dispõe:

*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.*

12.2. Em consequência deste entendimento, invoca a aplicação ao seu caso concreto do posicionamento adotado na Solução de Consulta Cosit nº 474, de 22 de setembro de 2017,<sup>1</sup> dotada de efeito vinculante no âmbito da RFB,<sup>2</sup> que reconheceu o direito à apuração de créditos das contribuições com fulcro no inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, no caso então examinado (concessão de uso de área aeroportuária) de aluguel de prédio, nos seguintes termos:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

**CONTRATO DE CONCESSÃO DE USO DE ÁREA EM AEROPORTO. DIREITO A CRÉDITO.**

*Nos casos em que aplicáveis, as regras especiais de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep pelas concessionárias de serviço público estabelecidas no § 21 do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, são excludentes de outras formas de creditamento, inclusive da modalidade pagamento de aluguéis de prédios utilizados nas atividades da empresa, prevista no inciso IV do art. 3º da mesma Lei nº 10.637, de 2002.*

*Tratando-se de pessoa jurídica que explora o transporte aéreo de pessoas e cargas na modalidade táxi aéreo, desde que não sejam aplicáveis as regras especiais de creditamento mencionadas anteriormente, na sistemática de apuração não cumulativa*

<sup>1</sup> <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=86768> (consultado em 13out. 2022)

<sup>2</sup> Art. 33, inciso I, da IN RFB nº 2.058, de 2021.

*da Contribuição para o PIS/Pasep, pode ser descontado crédito em relação aos valores pagos pela concessão de uso de área aeroportuária, com ou sem edificação.*

*Dispositivos Legais: Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil), art. 565; e Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º.*

*(...)*

13. Para o deslinde do presente feito, cabe, inicialmente, trazer à lume o conceito de terceirização de serviços:

**Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974**

*Art. 4º-A. Considera-se prestação de serviços a terceiros a transferência feita pela contratante da execução de quaisquer de suas atividades, inclusive sua atividade principal, à pessoa jurídica de direito privado prestadora de serviços que possua capacidade econômica compatível com a sua execução. (Redação dada pela Lei nº 13.467, de 2017)*

*§ 1º A empresa prestadora de serviços contrata, remunera e dirige o trabalho realizado por seus trabalhadores, ou subcontrata outras empresas para realização desses serviços. (Incluído pela Lei nº 13.429, de 2017)*

*§ 2º Não se configura vínculo empregatício entre os trabalhadores, ou sócios das empresas prestadoras de serviços, qualquer que seja o seu ramo, e a empresa contratante.*

13.1. Tem-se, assim, que a terceirização “é a contratação de empresa para a realização de serviços específicos dentro do processo produtivo da empresa contratante. De forma simplificada a empresa contratada será a intermediadora do serviço e as relações trabalhistas serão entre o trabalhador e a empresa prestadora de serviços, e não com a contratante. O conceito de terceirização prevê que a empresa contratada deve realizar os serviços com organização própria, autonomia técnica e jurídica, cumprindo o objeto do contrato. Assim, cada empresa é responsável pela contratação e remuneração de seus funcionários, e pelo cumprimento de suas obrigações trabalhistas e previdenciárias com seus respectivos empregados.”<sup>3</sup>

14. Embora não seja inerente ao processo de consulta a análise de contratos para sua solução, o deslinde da presente consulta exige uma análise acurada da relação comercial estabelecida no CONTRATO DE CONCESSÃO DE ESPAÇO PARA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE CARGA E DESCARGA (fls. 40 a 55) firmado entre a consulente (concessionária) e a proprietária dos centros de distribuição (concedente):

- a) a concedente é empresa de grande porte do setor varejista nacional, e mantém centros de distribuição onde armazena os estoques e de onde partem os produtos que abastecerão suas lojas físicas e seu comércio *on-line*;
- b) a carga e descarga das mercadorias que entram e saem dos centros de distribuição constituem **atividade meio** da cadeia comercial da concedente;
- c) o mencionado contrato tem por objeto “a concessão do direito da CONCESSIONÁRIA de explorar nos endereços e locais indicados pela CONCEDENTE a atividade de carga e descarga de mercadorias em geral, para fornecedores e

<sup>3</sup> <http://www.portaldaindustria.com.br/industria-de-a-z/terceirizacao/> (consultado em 13 out 2022)

*transportadores que assim desejarem utilizarem-se dos Serviços Prestados pela CONCESSIONÁRIA.”*

d) a consulente, na condição de concessionária, negocia diretamente com os contratantes dos serviços de carga e descarga a ser realizado no local determinado pela concedente (docas), estando, porém, vinculada a uma tabela de preços pré-fixada constante do Anexo I;

e) a mão de obra empregada na atividade de carga e descarga é para todos os fins de responsabilidade exclusiva da consulente (concessionária), sendo-lhe vedada, nos termos da cláusula 4.1.9, “*subcontratar empresas para a prestação dos serviços objeto deste contrato, exceto se houver expressa autorização por parte da CONCEDENTE*”;

f) a concedente detém amplos poderes sobre os serviços de carga e descarga prestados pela concessionária aos fornecedores e transportadores de mercadorias que adentram ou saem do seu centro de distribuição, podendo fiscalizar a qualidade desses serviços e exigir a qualquer tempo a substituição da mão de obra contratada pela concessionária atuante no recinto;

g) ao contrário do que se verifica nos contratos típicos de locação, em que ocorre a cessão de posse do objeto locado, ou seja, a posse da coisa é transferida ao locatário, proporcionando a este o uso e gozo temporários do bem locado, a área onde é realizado o serviço de carga e descarga pela consulente **permanece sobre a posse da concedente**, a quem cabe, inclusive, conforme cláusula 5.2, autorizar o ingresso dos empregados da concessionária, devidamente identificados mediante credencial, ***nas suas instalações ou locais por ela indicados para a execução dos serviços do contrato***. A concluir que, como não há aqui a transferência de posse da área, não há que se falar *in casu* em locação desta;

h) conforme cláusula 8.1, “A CONCESSIONÁRIA *pagará à CONCEDENTE, pela concessão do direito de exploração da atividade descrita no objeto, 15% (quinze por cento) do total do seu faturamento apurado em razão do exercício da atividade*” (grifou-se), seguindo os procedimentos de prestação de contas estabelecidos. Estamos claramente diante da cessão pela concedente à concessionária (consulente) do direito de fazer (serviço de carga e descarga), configurando-se, portanto, numa prestação de serviços, e não da entrega de uso e gozo de um bem, como se afiguraria no contrato de locação.

15. Os pontos acima destacados, todos fielmente extraídos do Contrato anexado aos autos pela consulente, denotam claramente que não se está tratando aqui de contrato de locação de área, mas de espécie negocial que configuraria a terceirização de prestação de serviço, realizada pela concedente, a favor da concessionária, **tendo por objeto a concessão de direito para o exercício da atividade de carga e descarga de mercadorias em local pré-determinado (área externa do centro de distribuição da concedente)**, atividade essa intrínseca e indissociável à operacionalização de tais centros de distribuição, e por cuja concessão, recebe a concedente o percentual de 15% sobre o total

**das receitas com ela auferidas pela concessionária.** Este o teor do 8.1 do contrato firmado entre a consulente e a concedente:

*8.1 — A CONCESSIONÁRIA pagará à CONCEDENTE pela concessão do direito de exploração da atividade descrita no objeto 15% (quinze por cento) do total do seu faturamento apurado em razão do exercício da atividade*

15.1. Chama atenção, e corrobora o acima afirmado, que em algumas cláusulas do contrato, as partes são identificadas como CONTRATANTE e CONTRATADA, e não como CONCEDENTE e CONCESSIONÁRIA. Ademais, o próprio questionamento final da consulente refere-se “**a pagamento realizado decorrente do contrato de serviço**”, indicando a real natureza da relação negocial existente entre ela e a pessoa jurídica proprietária do centro de distribuição.

16. Desta maneira, fica afastada a possibilidade de aplicação ao caso concreto sob exame da hipótese de creditamento prevista no inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003 - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa - , por não se configurar como aluguel de prédio (e tampouco de máquina ou equipamento) o valor variável pago pela consulente à proprietária dos centros de distribuição pela concessão do direito de exploração da atividade de carga e descarga naqueles recintos (15% do total do seu faturamento apurado em razão do exercício da atividade).

## CONCLUSÃO

17. À vista do exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo à consulente que o valor por ela pago ao concedente, proprietário de centro de distribuição, pelo direito de prestar a fornecedores e transportadores o serviço de carga e descarga de mercadorias naquele recinto, não se afigura como aluguel de prédio, máquinas ou equipamentos e, portanto, não faz jus ao direito de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins com fulcro no inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.

*Assinado digitalmente*

KEYNES INES MARINHO ROBERT SUGAYA  
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributos Sobre a Receita Bruta e Produtos Industrializados - Cotri.

*Assinado digitalmente*

JOSÉ CARLOS SABINO ALVES  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Disit07

*Assinado digitalmente*

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

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

*Assinado digitalmente*

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

## ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a presente Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 43 da IN RFB nº 2.058, de 2021. Dê-se ciência à consulente.

*Assinado digitalmente*

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador-Geral da Cosit