



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	317 – COSIT
DATA	20 de dezembro de 2023
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

CREDITAMENTO. ALUGUEL (LOCAÇÃO DE USO E/OU GOZO). NATUREZA JURÍDICA NO DIREITO PRIVADO. PRÉDIOS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. CESSÃO ONEROSA DE DIREITO DE USO DE SUBESTAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. PERMISSÃO.

Compõem a base de cálculo dos créditos a descontar da Contribuição para o PIS/Pasep, no regime de apuração não cumulativa, os valores relativos a aluguéis (locação de uso e/ou gozo) de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, inclusive quando tais pagamentos decorram de contrato oneroso de cessão de direito de uso, desde que os mencionados bens não tenham integrado anteriormente o patrimônio do contribuinte.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional), artigos 109 e 110; Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil), artigos 565 a 578; Lei nº 10.637, de 2002, artigo 3º, inciso IV, e § 1º, inciso II; Lei nº 10.865, de 2004, artigo 31, § 3º; Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, artigo 191, inciso II e parágrafo único.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

CREDITAMENTO. ALUGUEL (LOCAÇÃO DE USO E/OU GOZO). NATUREZA JURÍDICA NO DIREITO PRIVADO. PRÉDIOS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. CESSÃO ONEROSA DE DIREITO DE USO DE SUBESTAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. PERMISSÃO.

Compõem a base de cálculo dos créditos a descontar da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, os valores relativos a aluguéis (locação de uso e/ou gozo) de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, inclusive quando tais pagamentos decorram de contrato oneroso de cessão de direito de uso, desde que os

mencionados bens não tenham integrado anteriormente o patrimônio do contribuinte.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional), artigos 109 e 110; Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil), artigos 565 a 578; Lei nº 10.833, de 2003, artigo 3º, inciso IV, e § 1º, inciso II; Lei nº 10.865, de 2004, artigo 31, § 3º; Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, artigo 191, inciso II e parágrafo único.

RELATÓRIO

Trata-se de consulta interposta pela pessoa jurídica em epígrafe, sedizente fabricante de aditivos de uso industrial e outros produtos químicos.

2. Informa submeter-se ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, por ser tributada pelo Imposto sobre a Renda com base no lucro real, e consumir elevada parcela de energia elétrica em seu estabelecimento para exercício de atividades industriais e uso de instalações estruturais.
3. Refere manter planta industrial em terreno contíguo ao de outro fabricante de produtos químicos e que este desenvolveu projeto para redução de custo do consumo de energia elétrica em sua planta, mediante a construção e implantação de subestação privada de energia elétrica de alta tensão, da qual o contribuinte é o único proprietário.
4. Articula a peticionante que celebrou, com este último, um *contrato oneroso de cessão de direito de uso de subestação de energia elétrica e outras avenças*, através de valores mensais a serem pagos à cedente como contraprestação dessa cessão de direito de uso, enquanto contrapartida da redução do custo da energia consumida em sua unidade produtiva.
5. Em face do exposto, diante da ausência explícita do termo "aluguel" no contrato de cessão de direito de uso em questão, afirma ter dúvida se os citados pagamentos realizados mensalmente à pessoa jurídica cedente e proprietária da subestação de energia em tela poderiam ser enquadrados como contraprestação de aluguel para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nos termos do artigo 3º, inciso IV, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.
6. Enfim, presta as declarações atualmente exigidas pelo artigo 14, incisos I a III, da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021.
7. Esse é o relatório, em apertada síntese.

FUNDAMENTOS

8. Ao princípio, é para ressaltar que o feito em questão se habilita ao conhecimento desta autoridade, eis que preenche os requisitos admissionais estampados na legislação de regência. Nada obstante, acentua-se que a consulta não sobrestará prazos de recolhimento de tributo retido na fonte ou declarado (autolancado) antes ou depois de sua interposição, de entrega de declaração de rendimentos ou de cumprimento de outras obrigações acessórias, não impede a instauração de procedimento fiscal para fins de apuração da regularidade do recolhimento de tributos e da apresentação de declarações, tampouco convalida informações e classificações fiscais aduzidas pelo consulente, sem prejuízo do poder-dever desta autoridade de, por meio de procedimento de fiscalização, verificar o efetivo enquadramento do caso concreto na hipótese abrangida pela resposta, ao abrigo do artigo 49 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, do artigo 89, § 1º, do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, e dos artigos 19, 33, inciso II, e 45 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.

9. Nesta esteira, recorde-se, inicialmente, o disposto na Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022:

Art. 191. Compõem a base de cálculo dos créditos a descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, os valores dos custos e despesas incorridos no mês relativos a:

(...)

II - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso IV, e § 1º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.684, de 2003, art. 25; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso IV, § 1º, inciso II, e art. 15, inciso II, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 26);

(...)

Parágrafo único. É vedado o crédito relativo a aluguel e contraprestação de arrendamento mercantil de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica (Lei nº 10.865, de 2004, art. 31, § 3º).

10. Saliente-se que, por definição, *subestação de energia elétrica* é o conjunto de equipamentos que transformam a tensão e a corrente para adequar a energia elétrica às necessidades de transmissão, distribuição e consumo.

11. O Código Tributário Nacional, instituído pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, traz estas importantes diretivas para o deslinde da questão consultada:

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

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.

12. Desta forma, cumpre transcrever estes preceitos do Código Civil (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002):

Da Locação de Coisas

Art. 565. Na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição.

Art. 566. O locador é obrigado:

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

II - a garantir-lhe, durante o tempo do contrato, o uso pacífico da coisa.

Art. 567. Se, durante a locação, se deteriorar a coisa alugada, sem culpa do locatário, a este caberá pedir redução proporcional do aluguel, ou resolver o contrato, caso já não sirva a coisa para o fim a que se destinava.

Art. 568. O locador resguardará o locatário dos embaraços e turbações de terceiros, que tenham ou pretendam ter direitos sobre a coisa alugada, e responderá pelos seus vícios, ou defeitos, anteriores à locação.

Art. 569. O locatário é obrigado:

I - a servir-se da coisa alugada para os usos convencionados ou presumidos, conforme a natureza dela e as circunstâncias, bem como tratá-la com o mesmo cuidado como se sua fosse;

II - a pagar pontualmente o aluguel nos prazos ajustados, e, em falta de ajuste, segundo o costume do lugar;

III - a levar ao conhecimento do locador as turbações de terceiros, que se pretendam fundadas em direito;

IV - a restituir a coisa, finda a locação, no estado em que a recebeu, salvas as deteriorações naturais ao uso regular.

Art. 570. Se o locatário empregar a coisa em uso diverso do ajustado, ou do a que se destina, ou se ela se danificar por abuso do locatário, poderá o locador, além de rescindir o contrato, exigir perdas e danos.

Art. 571. Havendo prazo estipulado à duração do contrato, antes do vencimento não poderá o locador reaver a coisa alugada, senão ressarcindo ao locatário as

perdas e danos resultantes, nem o locatário devolvê-la ao locador, senão pagando, proporcionalmente, a multa prevista no contrato.

Parágrafo único. O locatário gozará do direito de retenção, enquanto não for ressarcido.

Art. 572. Se a obrigação de pagar o aluguel pelo tempo que faltar constituir indenização excessiva, será facultado ao juiz fixá-la em bases razoáveis.

Art. 573. A locação por tempo determinado cessa de pleno direito findo o prazo estipulado, independentemente de notificação ou aviso.

Art. 574. Se, findo o prazo, o locatário continuar na posse da coisa alugada, sem oposição do locador, presumir-se-á prorrogada a locação pelo mesmo aluguel, mas sem prazo determinado.

Art. 575. Se, notificado o locatário, não restituir a coisa, pagará, enquanto a tiver em seu poder, o aluguel que o locador arbitrar, e responderá pelo dano que ela venha a sofrer, embora proveniente de caso fortuito.

Parágrafo único. Se o aluguel arbitrado for manifestamente excessivo, poderá o juiz reduzi-lo, mas tendo sempre em conta o seu caráter de penalidade.

Art. 576. Se a coisa for alienada durante a locação, o adquirente não ficará obrigado a respeitar o contrato, se nele não for consignada a cláusula da sua vigência no caso de alienação, e não constar de registro.

§ 1º O registro a que se refere este artigo será o de Títulos e Documentos do domicílio do locador, quando a coisa for móvel; e será o Registro de Imóveis da respectiva circunscrição, quando imóvel.

§ 2º Em se tratando de imóvel, e ainda no caso em que o locador não esteja obrigado a respeitar o contrato, não poderá ele despedir o locatário, senão observado o prazo de noventa dias após a notificação.

Art. 577. Morrendo o locador ou o locatário, transfere-se aos seus herdeiros a locação por tempo determinado.

Art. 578. Salvo disposição em contrário, o locatário goza do direito de retenção, no caso de benfeitorias necessárias, ou no de benfeitorias úteis, se estas houverem sido feitas com expresse consentimento do locador.

(ênfase acrescentada)

13. Em sede doutrinária¹, colhe-se o ensinamento de que a locação pode ser de coisa apenas para uso, sem direito de apropriação dos frutos. Por seu turno, a locação de gozo, envolvendo também o uso, concede, além da utilização da coisa, a possibilidade de apropriação dos frutos. Na *locação*, realça-se a relação de uso, enquanto o *arrendamento* engloba a percepção de

¹ Cfr. COELHO, Fábio Ulhoa. Curso de direito civil, 3; contratos. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, págs. 183-184, e VENOSA, Sílvio de Salvo. Direito civil: contratos em espécie. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003, págs. 135-139.

frutos, além do uso. De sua parte, *aluguel* é vocábulo destinado a representar o valor da retribuição pela locação, empregando-se tanto para designar o contrato como estritamente o preço. Portanto, a locação é o negócio jurídico contratual de cessão temporária e onerosa da posse direta de bem infungível.

CONCLUSÃO

14. Diante do exposto, conclui-se que compõem a base de cálculo dos créditos a descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, os valores relativos a aluguéis (locação de uso e/ou gozo) de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, inclusive quando tais pagamentos decorram de contrato oneroso de cessão de direito de uso, desde que os mencionados bens não tenham integrado anteriormente o patrimônio do contribuinte.

Assinatura digital

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

De acordo. À consideração da Coordenação-Geral de Tributação.

Assinatura digital

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

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do artigo 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021. Dê-se ciência ao consulente.

Assinatura digital

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