



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	7 – COSIT
DATA	23 de fevereiro de 2024
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

SERVIÇOS DE ESTACIONAMENTO E MANOBRA DE VEÍCULOS. LOCAÇÃO DE TENDAS E LONAS. INSUMOS. IMPOSSIBILIDADE.

A locação de bens móveis não se caracteriza como prestação de serviços, motivo pelo qual a locação de tendas e lonas com a finalidade de estruturar local de guarita e do caixa de estacionamento não pode ser considerada insumo na prestação de serviços de estacionamento e de manobra de veículos de terceiros para efeitos do disposto no inciso II do **caput** do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, não originando para a pessoa jurídica que loca esses bens, direito aos créditos da Cofins.

SERVIÇOS DE ESTACIONAMENTO E MANOBRA DE VEÍCULOS. CONTRATAÇÃO DE SEGUROS. SERVIÇOS DE VIGILÂNCIA ELETRÔNICA. SERVIÇOS VIGIA E SEGURANÇA. INSUMO. POSSIBILIDADE.

Atendidas as demais exigências da legislação pertinente, as pessoas jurídicas sujeitas ao regime não cumulativo da Cofins que prestam os serviços de estacionamento e manobra de veículos de terceiros podem utilizar créditos dessa contribuição apurados nos termos do inciso II do **caput** do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, decorrentes de pagamentos efetuados a outras pessoas jurídicas por:

- a) seguro contratado para a cobertura de incêndio, furto, roubo ou danos materiais de veículos exclusivamente no estacionamento; e
- b) serviço de vigilância eletrônica, vigia e segurança.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 218, DE 2019.

Dispositivos Legais: Lei nº 8.078, de 1990, artigo 14; Lei nº 10.406, de 2002, artigo 629; Lei nº 10.833, de 2003, artigo 3º, **caput**, inciso II; Instrução

Normativa RFB nº 2.121, de 2022, artigos 175 a 177; e Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

SERVIÇOS DE ESTACIONAMENTO E MANOBRA DE VEÍCULOS. LOCAÇÃO DE TENDAS E LONAS. INSUMOS. IMPOSSIBILIDADE.

A locação de bens móveis não se caracteriza como prestação de serviços, motivo pelo qual a locação de tendas e lonas com a finalidade de estruturar local de guarita e do caixa de estacionamento não pode ser considerada insumo na prestação de serviços de estacionamento e de manobra de veículos de terceiros para efeitos do disposto no inciso II do **caput** do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, não originando para a pessoa jurídica que loca esses bens, direito aos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep.

SERVIÇOS DE ESTACIONAMENTO E MANOBRA DE VEÍCULOS. CONTRATAÇÃO DE SEGUROS. SERVIÇOS DE VIGILÂNCIA ELETRÔNICA. SERVIÇOS VIGIA E SEGURANÇA. INSUMO. POSSIBILIDADE.

Atendidas as demais exigências da legislação pertinente, as pessoas jurídicas sujeitas ao regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep que prestam os serviços de estacionamento e manobra de veículos de terceiros podem utilizar créditos dessa contribuição apurados nos termos do inciso II do **caput** do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, decorrentes de pagamentos efetuados a outras pessoas jurídicas por:

- a) seguro contratado para a cobertura de incêndio, furto, roubo ou danos materiais de veículos exclusivamente no estacionamento; e
- b) serviço de vigilância eletrônica, vigia e segurança.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 218, DE 2019.

Dispositivos Legais: Lei nº 8.078, de 1990, artigo 14; Lei nº 10.406, de 2002, artigo 629; Lei nº 10.637, de 2003, artigo 3º, **caput**, inciso II; Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, artigos 175 a 177; e Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018.

RELATÓRIO

A pessoa jurídica acima identificada dirige-se a esta Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil – RFB para formular consulta acerca de dispositivos da legislação tributária relativos à apuração de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

2. Informa ser empresa de prestação de serviços, apurar o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) com base no lucro real, e ter como objeto social, as atividades que se referem ao CNAE 5223-1/00 – estacionamento de veículos – e o CNAE 9609-2/99 – outras atividades de serviços pessoais não especificadas anteriormente.

3. Atua em imóveis locados na área urbana, seja em terrenos sem área construída ou em prédios empresariais, responsabilizando-se pela guarda dos veículos de terceiros (estacionamento) e mediante prestação de serviços de manobristas (outras atividades de serviços pessoais).

4. Explica que, para realizar a prestação de serviços adequadamente e em observância à legislação trabalhista, é necessária a locação de tendas e lonas, de modo que possa estruturar o local da guarita e do caixa do estacionamento para que os funcionários possam trabalhar sem estarem expostos ao sol e à chuva.

5. Diz que, para viabilizar suas atividades e em razão de a segurança pública ser deficitária e insuficiente, é imprescindível a contratação de empresas de vigilância eletrônica monitorada, seguro empresarial contra roubos, furtos e danos a terceiros e a prestação de serviços de vigia e segurança, sem os quais não seria possível a prestação de serviços que realiza, tendo em vista os constantes prejuízos decorrentes de furtos e roubos nos mais diversos estacionamentos.

6. Destaca que, de acordo com o entendimento doutrinário e jurisprudencial, a responsabilidade civil da empresa de estacionamentos é objetiva, e há o dever de indenizar quaisquer danos, sem a necessidade de comprovação de culpa, a teor do artigo 14 do Código do Consumidor e, no mesmo sentido, a Súmula 130 do Superior Tribunal de Justiça (STJ): “a empresa responde, perante o cliente, pela reparação de dano ou furto de veículo ocorrido em seu estacionamento”.

7. Assim, alega a consulente que “considerando a necessidade da consulente em locar tendas e lonas para instalação de guaritas nos estacionamentos, contratar segurança eletrônica e serviços de vigilância, além de contratar seguros empresariais contra roubos, furtos e danos a terceiros, inclusive por clientes de empresas privadas, tais como hospitais privados, para que neles a consulente possa prestar os serviços de estacionamento e exercer a sua função social em plenitude (dever de guarda de bem móvel de terceiros), verifica-se a relevância desses insumos para a prestação de serviços desempenhada pela contribuinte”.

8. Argumenta que, conforme o posicionamento do STJ proferido em sede de Recurso Especial, o conceito de insumos, para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, deve ser analisado à luz dos critérios de essencialidade ou relevância do bem ou serviço para a prestação de serviços pela pessoa jurídica. E solicita esclarecimentos desta RFB sobre a possibilidade de utilizar créditos das referidas contribuições no regime não cumulativo em relação aos insumos que menciona, adquiridos de pessoas jurídicas para a prestação de serviços da consulente.

9. Relaciona como fundamentação legal, o artigo 195, I, da Constituição Federal de 1988; os artigos 3º, **caput**, II, das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003; e o Recurso Especial do STJ nº 1.221.170-PR.

10. Ao final, apresenta seus questionamentos:

1) Se a consulente pode se utilizar dos créditos Pis e Cofins na sistemática de apuração não-cumulativa, decorrente das despesas pagas à pessoa jurídica para a locação de tendas e lonas para instalação de guaritas nos estacionamentos privativos, de modo que seus funcionários não fiquem expostos ao tempo (sol/chuva) para a realização dos serviços de estacionamento e de manobristas.

2) Se a consulente pode se utilizar dos créditos de Pis e Cofins no regime não-cumulativo decorrente das despesas pagas à pessoa jurídica para contratação de seguro empresarial contra roubos, furtos e danos à terceiros exclusivamente em seus estacionamentos.

3) Se a consulente pode se utilizar dos créditos de Pis e Cofins no regime não-cumulativo decorrente das despesas pagas à pessoa jurídica para contratação de vigilância eletrônica monitorada, serviços de vigia e segurança.

FUNDAMENTOS

11. Preliminarmente, importa destacar que o processo de consulta tem seu regramento básico estatuído nos artigos 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos artigos 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.

12. No âmbito da RFB, o processo de consulta tem o seu disciplinamento regido pela Instrução Normativa 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.

13. 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 do que foi relatado.

14. Feitas essas ressalvas e considerando que os requisitos formais da consulta estão de acordo com o disposto na Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, passa-se, assim, à análise da dúvida da consultante.

15. A consultante, pessoa jurídica que presta serviços de estacionamento (guarda de veículos de terceiros e serviços de manobristas), e está sujeita à incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, tem dúvidas acerca da possibilidade de determinados dispêndios serem considerados insumos para efeitos do disposto no inciso II do **caput** do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no inciso II do **caput** do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, respectivamente, e por conseguinte, lhe gerar créditos dessas contribuições. São os dispêndios que são objeto das dúvidas da consultante no presente processo:

15.1. a locação de tendas e lonas para instalação de guaritas nos estacionamentos privativos, de modo que seus funcionários não fiquem expostos ao tempo (sol/chuva) para a realização dos serviços de estacionamento e de manobristas;

15.2. a contratação de seguro empresarial para se proteger contra roubos, furtos e danos à terceiros exclusivamente em seus estacionamentos; e

15.3. a contratação de vigilância eletrônica monitorada, e serviços de vigia e segurança.

Dos Créditos sobre Insumos

16. O inciso II do **caput** do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e o inciso II do **caput** do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, com idênticas redações, permitem que as pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins descontem do devido dessas contribuições, créditos decorrentes da aquisição de bens e serviços que são insumos na prestação de serviços ou na produção de bens destinados à venda:

“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;

(...)

§ 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:

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

(...)”

17. Note-se que de acordo com a redação do inciso II do **caput** do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do inciso II do **caput** do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, associados respectivamente com o inciso I do § 1º do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e com o inciso I do § 1º do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, a modalidade de creditamento de que trata referidos dispositivos se aplica somente a "bens e serviços" **adquiridos**.

18. Em igual sentido dispõem os artigos 175 a 177 da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022, que regula a matéria:

"Art. 175. 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 das aquisições efetuadas no mês de (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21):

*I - **bens e serviços** utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; e*

*II - **bens e serviços** utilizados como insumo na prestação de serviços.*

(...)

*Art. 176. Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os **bens ou serviços** considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).*

(...)

*Art. 177. Também se consideram insumos, **os bens ou os serviços** especificamente exigidos por norma legal ou infralegal para viabilizar as atividades de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades.*

(...)" (Negrito nosso)

19. Conclui-se assim, para efeitos do disposto no inciso II do **caput** do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no inciso II do **caput** do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, que os créditos das contribuições tratados em referidos dispositivos, da modalidade insumos, somente podem decorrer da aquisição de bens ou de serviços.

20. No mais, a presente matéria foi objeto do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018, que apresenta as principais repercussões no âmbito desta Secretaria decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, consoante procedimento previsto para os recursos repetitivos, no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR, publicado no Diário da Justiça Eletrônico de 24 de abril de 2018.

21. Importa, para a presente análise, reproduzir os seguintes trechos do citado parecer:

PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 05, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2018.

Fundamentos

ANÁLISE GERAL DO CONCEITO DEFINIDO NO JULGAMENTO DO RESP 1221170/PR

5. Para a perfeita identificação do conceito de insumos geradores de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecido pelos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça é necessária análise cuidadosa da demanda em discussão, dos votos proferidos pelos Ministros e do acórdão proferido.

6. Nos autos do Resp 1221170/PR, a recorrente, que se dedica à industrialização de produtos alimentícios, postulava em grau recursal direito de apurar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na forma do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, em relação aos seguintes itens:

“ 'Custos Gerais de Fabricação' (água, combustíveis, gastos com veículos, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção EPI, materiais de limpeza, ferramentas, seguros, viagens e conduções) e 'Despesas Gerais Comerciais' (combustíveis, comissão de vendas a representantes, gastos com veículos, viagens e conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone, comissões)” (conforme relatado pela Ministra Assusete Magalhães, a fls 110 do inteiro teor do acórdão)

(...)

8. Com base na tese acordada, consoante explica o Ministro Mauro Campbell em seu segundo aditamento ao voto (fls 143 do inteiro teor do acórdão), o recurso especial foi parcialmente provido:

a) sendo considerados possíveis insumos para a atividade da recorrente, devolvendo-se a análise fática ao Tribunal de origem relativa aos seguintes itens: “ ‘custos’ e ‘despesas’ com água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e, agora, os equipamentos de proteção individual – EPI”;

b) não sendo considerados insumos para a atividade da recorrente os seguintes itens: “gastos com veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões”.

9. Do voto do ilustre Relator, Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, mostram-se relevantes para este Parecer Normativo os seguintes excertos:

“39. Em resumo, Senhores Ministros, a adequada compreensão de insumo, para efeito do creditamento relativo às contribuições usualmente

denominadas PIS/COFINS, deve compreender todas as despesas diretas e indiretas do contribuinte, abrangendo, portanto, as que se referem à totalidade dos insumos, não sendo possível, no nível da produção, separar o que é essencial (por ser físico, por exemplo), do que seria accidental, em termos de produto final.

40. *Talvez accidentais sejam apenas certas circunstâncias do modo de ser dos seres, tais como a sua cor, o tamanho, a quantidade ou o peso das coisas, mas a essencialidade, quando se trata de produtos, possivelmente será tudo o que participa da sua formação; deste modo, penso, respeitosamente, mas com segura convicção, que a definição restritiva proposta pelas Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004, da SRF, efetivamente não se concilia e mesmo afronta e desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que explicita rol exemplificativo, a meu modesto sentir’.*

41. *Todavia, após as ponderações sempre judiciosas da eminente Ministra REGINA HELENA COSTA, acompanho as suas razões, as quais passo a expor:(...)” (fls 24 a 26 do inteiro teor do acórdão)*

10. *Por sua vez, do voto da Ministra Regina Helena Costa, que apresentou a tese acordada pela maioria dos Ministros ao final do julgamento, cumpre transcrever os seguintes trechos:*

“Conforme já tive oportunidade de assinalar, ao comentar o regime da nãoocumulatividade no que tange aos impostos, a não-cumulatividade representa autêntica aplicação do princípio constitucional da capacidade contributiva (...)

Em sendo assim, exsurge com clareza que, para a devida eficácia do sistema de não-cumulatividade, é fundamental a definição do conceito de insumo (...)

Nesse cenário, penso seja possível extrair das leis disciplinadoras dessas contribuições o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (...)

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel

da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.” (fls 75, e 79 a 81 da íntegra do acórdão)
(...)

(...)

17. *Das transcrições dos excertos fundamentais dos votos dos Ministros que adotaram a tese vencedora resta evidente e incontestado que somente podem ser considerados insumos itens relacionados com a produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros, não abarcando itens que não estejam sequer indiretamente relacionados com tais atividades.*

18. *Deveras, essa conclusão também fica patente na análise preliminar que os Ministros acordaram acerca dos itens em relação aos quais a recorrente pretendia creditar-se. Tratando-se a recorrente de uma indústria de alimentos, os Ministros somente consideraram passíveis de enquadramento no conceito de insumos dispêndios intrinsecamente relacionados com a industrialização (“água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e (...) equipamentos de proteção individual – EPI”), excluindo de plano de tal conceito itens cuja utilidade não é aplicada nesta atividade (“veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (...), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões”).*

19. *Prosseguindo, verifica-se que a tese acordada pela maioria dos Ministros foi aquela esposada inicialmente pela Ministra Regina Helena Costa, segundo a qual o conceito de insumos na legislação das contribuições deve ser identificado “segundo os critérios da essencialidade ou relevância”, explanados da seguinte maneira por ela própria (conforme transcrito acima):*

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

20. Portanto, a tese acordada afirma que são insumos bens e serviços que compõem o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiros, tanto os que são essenciais a tais atividades (elementos estruturais e inseparáveis do processo) quanto os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal. (...)

(...)

II. ALGUMAS APLICAÇÕES ESPECÍFICAS DO CONCEITO DEFINIDO NO RESP 1.221.170/PR

[...]

4. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS POR IMPOSIÇÃO LEGAL

49. Conforme relatado, os Ministros incluíram no conceito de insumos geradores de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em razão de sua relevância, os itens “cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção (...) por imposição legal”.

50. Inicialmente, destaca-se que o item considerado relevante em razão de imposição legal no julgamento da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça foram os equipamentos de proteção individual (EPIs), que constituem itens destinados a viabilizar a atuação da mão de obra e que, nos autos do AgRg no REsp 1281990/SC (Relator Ministro Benedito Gonçalves, julgamento em 05/08/2014), não foram considerados essenciais à atividade de uma pessoa jurídica prestadora de serviços de mão de obra, e, conseqüentemente, não foram considerados insumos pela Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça.

51. Daí se constata que a inclusão dos itens exigidos da pessoa jurídica pela legislação no conceito de insumos deveu-se mais a uma visão conglobante do sistema normativo do que à verificação de essencialidade ou pertinência de tais itens ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços por ela protagonizado. Aliás, consoante exposto pelo Ministro Mauro Campbell Marques em seu segundo aditamento ao voto (que justamente modificou seu voto original para incluir no conceito de insumos os EPIs) e pela Ministra Assusete Magalhães, o critério da relevância (que engloba os bens ou serviços exigidos pela legislação) difere do critério da pertinência e é mais amplo que este.

52. Nada obstante, nem mesmo em relação aos itens impostos à pessoa jurídica pela legislação se afasta a exigência de que sejam utilizados no processo de produção de bens ou de prestação de serviços para que possam ser considerados insumos para fins de creditamento das contribuições, pois esta exigência se encontra na noção mais elementar do conceito de insumo e foi reiterada diversas vezes nos votos dos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça colacionados acima.

53. São exemplos de itens utilizados no processo de produção de bens ou de prestação de serviços pela pessoa jurídica por exigência da legislação que podem ser considerados insumos para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins: a) no caso de indústrias, os testes de qualidade de produtos produzidos exigidos pela legislação; b) tratamento de efluentes do processo produtivo exigido pela legislação c) no caso de produtores rurais, as vacinas aplicadas em seus rebanhos exigidas pela legislação, etc.

54. Por outro lado, não podem ser considerados para fins de creditamento das contribuições: a) itens exigidos pela legislação relativos à pessoa jurídica como um todo, como alvarás de funcionamento, etc; b) itens relativos a atividades diversas da produção de bens ou prestação de serviços.

[...]"

22. Em síntese, depreende-se dos trechos acima transcritos do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, que "o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte", sendo que o critério da:

22.1. essencialidade "diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço "ou, "quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência"; e

22.2. relevância é identificável "no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção", seja:

"a) pelas singularidades de cada cadeia produtiva; ou

b) por imposição legal ".

Prestação de Serviços de Estacionamento e Manobras de Veículos

23. A princípio, o serviço de estacionamento pressupõe a guarda e a conservação do veículo, bem depositado, aplicando-se o disposto no artigo 629 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil:

Código Civil:

"Art. 629. O depositário é obrigado a ter na guarda e conservação da coisa depositada o cuidado e diligência que costuma com o que lhe pertence, bem como a restituí-la, com todos os frutos e acréscidos, quando o exija o depositante."

24. E em relação à prestação de serviços, a Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990 – Código de Defesa do Consumidor – estabelece:

Código de Defesa do Consumidor:

“Art. 14. O fornecedor de serviços responde, independentemente da existência de culpa, pela reparação dos danos causados aos consumidores por defeitos relativos à prestação dos serviços, bem como por informações insuficientes ou inadequadas sobre sua fruição e riscos.”

25. Por sua vez, a Súmula nº 130 do STJ consolidou o entendimento no sentido de que o depositário é responsável por eventuais danos à coisa.

Súmula 130 do STJ:

“A empresa responde, perante o cliente, pela reparação de dano ou furto de veículo ocorridos em seu estacionamento.”

Locação de tendas e lonas

26. No que tange à possibilidade de utilização de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins decorrentes de locação de bens móveis, é assunto que foi anteriormente analisado por esta Coordenação Geral de Tributação (Cosit) no âmbito da Solução de Consulta Cosit nº 218, de 26 de junho de 2019, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 1º de julho de 2019, (disponível na íntegra no sítio eletrônico da RFB <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/>>), que nos termos do artigo 34 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria:

“Art. 34. Caso exista solução de consulta com o mesmo objeto de consulta formulada, pendente de análise, esta será solucionada por meio de solução de consulta vinculada, proferida pelas Disit ou pelas Coordenações de área da Cosit.

§ 1º Considera-se Solução de Consulta Vinculada aquela que reproduz o entendimento constante de solução de consulta proferida pela Cosit.

§ 2º (...).”

27. Os trechos de mencionada Solução de Consulta relevantes para o deslinde da questão em análise são os seguintes:

“Solução de Consulta Cosit nº 218, de 2019

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. TRANSPORTADORA DE CARGAS. ALUGUEL DE VEÍCULOS. INSUMOS. IMPOSSIBILIDADE.

A locação de veículos não se confunde com prestação de serviços e, portanto, não pode ser considerada insumo para fins da modalidade de creditamento da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep prevista no inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 1, DE 02 DE JANEIRO DE 2014, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO DE 10 DE FEVEREIRO DE 2014.

PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 510, DE 19 DE OUTUBRO DE 2017, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO DE 31 DE OUTUBRO DE 2017.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, II.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. TRANSPORTADORA DE CARGAS. ALUGUEL DE VEÍCULOS. INSUMOS. IMPOSSIBILIDADE.

A locação de veículos não se confunde com prestação de serviços e, portanto, não pode ser considerada insumo para fins da modalidade de creditamento da não cumulatividade da Cofins prevista no inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 1, DE 02 DE JANEIRO DE 2014, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO DE 10 DE FEVEREIRO DE 2014.

PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 510, DE 19 DE OUTUBRO DE 2017, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO DE 31 DE OUTUBRO DE 2017.

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

(...)

8. Consoante relatado, a dúvida da consultante, que exerce a atividade de transporte rodoviária de cargas, versa sobre se "os 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. Cumpre 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 consultente.

(...)

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):

“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 reprográficas, 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 à 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."*

28. Do exposto na Solução de Consulta Cosit nº 218, de 2019, extrai-se que a locação de bens móveis não se caracteriza como prestação de serviços, motivo pelo qual a locação de tendas e lonas com a finalidade de estruturar local de guarita e do caixa de estacionamento não pode ser considerada insumo na prestação de serviços de estacionamento e manobra de veículos para efeitos do disposto no inciso II do **caput** do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no inciso II do **caput** do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, não originando para a pessoa jurídica que loca esses bens, direito aos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Contratação de Seguro Contra Roubos, Furtos e Danos Causados Exclusivamente no Estacionamento

29. No que se refere à contratação de seguro empresarial para a proteção contra roubos, furtos e danos causados a veículos exclusivamente nos estacionamentos, cumpre atentar para o disposto nos itens 16 a 20, assim como para o disposto nos itens 21 a 23.

30. Os itens 16 a 20 dispõem acerca das premissas que norteiam a caracterização de determinado bem ou serviço como insumo, e extrai-se deles que a relação do bem ou do serviço

adquirido com a atividade finalística da pessoa jurídica é fundamental para configurar sua subsunção ao conceito de insumo gerador de crédito das contribuições em voga.

31. Os itens 21 a 23, por sua vez, dispõem acerca de diversos dispositivos legislativos que regem a atividade de prestação de serviços de estacionamento de veículos, e se pode concluir deles pela responsabilidade civil da pessoa jurídica que presta essa espécie de serviços como depositário pela guarda dos bens.

32. Ademais, a legislação de alguns municípios, como por exemplo, São Paulo/SP, exige que pessoas jurídicas que prestem serviços de manobra e guarda de veículos, também conhecido como “**Valet Service**”, celebre contratos de seguro para a cobertura de incêndio, furto, roubo, colisão e quaisquer outros danos causados ao veículo sob sua guarda. Note-se a redação do inciso VI do **caput** do artigo 2º da Lei nº 13.763, de 19 de janeiro de 2004, do Município de São Paulo/SP, com redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 16.132, de 12 de março de 2015:

“Art. 1º. O exercício da prestação de serviços de manobra e guarda de veículos, conhecido como “valet service”, no âmbito do Município de São Paulo, deverá observar rigorosamente as condições previstas nesta lei.

Art. 2º. A empresa prestadora dos serviços mencionados no artigo anterior deverá:

(...)

VI - celebrar seguro para a cobertura de incêndio, furto, roubo, colisão e quaisquer danos materiais causados ao veículo e seguro de percurso;

(...)”

33. Diante do exposto, depreende-se que os gastos incorridos com pagamentos a outras pessoas jurídicas decorrentes de contrato de seguro para a cobertura de incêndio, furto, roubo ou danos materiais causados a veículos sob a guarda e a responsabilidade da pessoa jurídica que presta serviços de estacionamento e manobra de veículos são essenciais e relevantes para a atividade dessa última.

34. Nesse sentido, o seguro contratado para a cobertura de incêndio, furto, roubo ou danos materiais objetivam a proteção dos veículos sob a guarda da pessoa jurídica prestadora do serviço de estacionamento e manobra, de sorte que são abarcados pelos critérios da relevância e da essencialidade, pois embora não indispensáveis ao serviço efetuado em si, integram o seu processo de prestação de serviços pelas singularidades da cadeia, e sua falta priva a qualidade da referida prestação de serviço, dado que, caso a prestadora de serviço de estacionamento e manobra não contrate o seguro com referidas coberturas, seus clientes, em diversas ocasiões, optariam por não contratá-la.

35. Assim, conclui-se que os custos incorridos com pagamentos a outra pessoa jurídica decorrentes de contrato de seguro para a cobertura de incêndio, furto, roubo ou danos materiais a veículos estão abrangidos, para a pessoa jurídica que presta serviços de estacionamento e manobra, pelo conceito de insumos para fins de aplicação do inciso II do **caput** do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no inciso II do **caput** do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e por conseguinte, podem

Ihe geram créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime não cumulativo, atendidas as demais exigências da legislação pertinente.

Contratação de Vigilância Eletrônica Monitorada, e de Serviços de Vigia e Segurança

36. Em relação aos dispêndios com a contratação de serviços de vigilância eletrônica, e de vigia e de segurança, também convém atentar para os preceitos tratados nos itens 16 a 20, bem como nos itens 21 a 23.

37. Haja vista a responsabilidade civil como depositário pela guarda dos bens sob seus cuidados atinente à pessoa presta serviços de estacionamento e manobra de veículos de terceiros, resta claro que os serviços de vigilância eletrônica, bem como os de vigia e de segurança são essenciais e relevantes para a sua atividade.

38. Os serviços de vigilância eletrônica, vigia e segurança prestados para pessoa jurídica que presta o serviço de estacionamento e manobra objetivam a proteção de veículos que estão sob sua guarda e responsabilidade. E embora não indispensáveis ao serviço efetuado em si, integram o seu processo de prestação de serviços pelas singularidades da cadeia, e sua falta priva a qualidade da prestação de referido serviço, dado que, caso a prestadora do serviço de estacionamento e manobra não contrate tais serviços, seus clientes, em diversas ocasiões, optariam pela não contratação dos serviços prestados.

39. Em suma, tem-se que os custos incorridos com pagamentos a pessoas jurídicas por serviços de vigilância eletrônica, vigia e segurança estão abrangidos pelo conceito de insumos da prestação de serviços de estacionamento e de manobra de veículos para fins de aplicação do inciso II do **caput** do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do inciso II do **caput** do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

40. Assim, atendidas as demais exigências da legislação pertinente, as pessoas jurídicas sujeitas ao regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins que prestam os serviços de estacionamento e manobra de veículos de terceiros podem utilizar créditos dessas contribuições decorrentes de gastos incorridos com serviços de vigilância eletrônica, vigia e segurança nos termos do inciso II do **caput** do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do inciso II do **caput** do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

CONCLUSÃO

41. Diante de todo o exposto, responde-se à consulente que:

41.1. a locação de bens móveis não se caracteriza como prestação de serviços, motivo pelo qual a locação de tendas e lonas com a finalidade de estruturar local de guarita e do caixa de estacionamento não pode ser considerada insumo da prestação de serviços de estacionamento e de manobra de veículos de terceiros para efeitos do disposto no inciso II do **caput** do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no inciso II do **caput** do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, não originando

para a pessoa jurídica que loca esses bens, direito aos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins;

41.2. atendidas as demais exigências da legislação pertinente, as pessoas jurídicas sujeitas ao regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins que prestam os serviços de estacionamento e manobra de veículos de terceiros podem utilizar créditos dessas contribuições apuradas nos termos do inciso II do **caput** do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do inciso II do **caput** do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, decorrentes de pagamentos efetuados a outras pessoas jurídicas por:

41.2.1. seguro contratado para a cobertura de incêndio, furto, roubo ou danos materiais de veículos exclusivamente no estacionamento; e

41.2.2. serviços de vigilância eletrônica, vigia e segurança; e

41.3. considera-se a presente consulta parcialmente vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 218, de 2019, no que se refere à pergunta 1 transcrita no item 10.

Assinatura digital

LENI FUMIE FUJIMOTO

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

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

Assinatura digital

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JÚNIOR

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador da Cotri

ORDEM DE INTIMAÇÃO

43. Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-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