



# Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Erro: Origem da  
referência não  
encontrada

Fls. 1

---

Solução de Consulta nº 218 - Cosit

**Data** 26 de junho de 2019

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

**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.

---

## Relatório

Trata-se de consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal, apresentada pela pessoa jurídica acima identificada, que informa ter *como atividade principal o transporte rodoviário de produtos perigosos (CNAE 49.30-2-03) e como atividade secundária a de transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudanças, municipal (CNAE 49.30-2-01)*.

2. A consulente relata que parte dos serviços prestados por ela “*é realizada com caminhões alugados de terceiros, devidamente suportados por contratos de locações*”.

3. Em seguida, cita o Acórdão nº 3301-001.788 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), cuja ementa foi publicada no DOU de 21.05.2013, expõe seu entendimento sobre a matéria e indaga:

*a) Está correto o entendimento da Consulente de que as despesas de aluguel dos caminhões utilizados nas prestações de serviços de transporte se enquadram no conceito de insumos por integrarem o custo da empresa?*

*b) Caso a resposta seja positiva, ou seja, caso tais despesas se enquadrem no conceito de ‘insumos’, é possível a apropriação de créditos de PIS e COFINS sobre esses dispêndios?*

4. Consulta realizada no Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas (CNPJ) revelou que a consulente é tributada pelo Imposto de Renda com base no regime do lucro real e, conseqüentemente, suas receitas decorrentes do transporte rodoviário de cargas estão sujeitas à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apuradas de forma não cumulativa.

## Fundamentos

5. Cumpridos os requisitos de admissibilidade, conforme art. 24 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, a presente consulta pode ser conhecida, sem embargo de posterior análise acerca dos requisitos para produção de efeitos.

6. Preliminarmente, é importante ressaltar o fato de que o processo de consulta não tem como escopo a verificação da exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, haja vista que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária a eles conferida, **parte-se da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual**. Nessa seara, a solução de consulta não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pela Consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos, aos quais, em tese, se aplica a Solução de Consulta.

7. Nesse contexto, 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.

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

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

**Lei nº 10.637, de 2002**

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

*(...)*

*II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*(...)*

**Lei nº 10.833, de 2003**

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

*(...)*

*II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*(...)*

10. Como consta dos dispositivos transcritos, a modalidade de creditamento em voga beneficia a aquisição de *“bens e serviços”*. Assim, como evidentemente não se trata de

aquisição de bens, cumpre verificar se a locação de bens poderia ser enquadrada como aquisição de serviços para fins dos referidos dispositivos.

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

*Decisão: O Tribunal, por unanimidade, conheceu do Recurso Extraordinário, pela letra 'c', 'e' por maioria, vencidos os senhores Min. Otávio Galotti (Relator), Carlos Velloso (Presidente), Ilmar Galvão, Nelson Jobim e Maurício Corrêa, deu-lhe provimento, declarando, incidentalmente, a inconstitucionalidade da expressão "locação de bens móveis", constante do item 79 da lista de serviços a que se refere o decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, na redação dada pela Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987, pronunciando, ainda, a inconstitucionalidade da mesma expressão "locação de bens móveis" contida no item 79 do § 3º do artigo 50 da lista de serviços da Lei nº 3.750, de 20 de dezembro de 1971, do Município de Santos/SP.*

12. A esse respeito, o entendimento do STF tem sido no sentido de que a simples locação de bens móveis, desacompanhada da prestação de serviços, não caracteriza obrigação de fazer, ou seja, não se trata de prestação de serviço. Assim, a simples locação de bem móvel não poderia ser enquadrada como prestação de serviços, pois lhe faltaria o elemento essencial, qual seja, a efetiva prestação do serviço. Na locação que não envolve, cumulativamente, a prestação de serviços, a obrigação do locador consiste na entrega da coisa ao locatário (obrigação de dar).

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

14. 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 consultante.

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

---

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

CRÉDITOS. LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. IMPOSSIBILIDADE.

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

CRÉDITOS. LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. IMPOSSIBILIDADE.

*Valores pagos por locação de veículo não ensejam a constituição de créditos a serem descontados da Cofins apurada em regime não cumulativo, porquanto tais despesas não estão expressamente relacionadas no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e também não se enquadram em qualquer das hipóteses de creditamento previstas naquele dispositivo legal.*

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

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

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

*“EMENTA. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. ATIVIDADE DE LOCAÇÃO DE BENS. MODALIDADE AQUISIÇÃO DE INSUMOS. IMPOSSIBILIDADE. MODALIDADE AQUISIÇÃO OU FABRICAÇÃO DE ATIVO IMOBILIZADO. POSSIBILIDADE.*

*A modalidade de creditamento relativa à aquisição de insumos (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002) aplica-se apenas às atividades de “prestação de serviços e produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”, não alcançando a atividade de locação de bens.*

*A modalidade de creditamento relativa à aquisição ou fabricação de bens incorporados ao ativo imobilizado (inciso VI do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002) alcança também a atividade de locação de bens.*

*Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, II e VI, Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15; Resolução NBC TG 27 (R3), de 2015.*

---

(...)

14. *No caso do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, o texto legal é expresso e claro ao conceder o direito de creditamento na modalidade aquisição de insumos somente para bens e serviços utilizados “na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”.*

15. *Assim, uma questão prejudicial à análise da subsunção de determinado bem ou serviço ao conceito de insumos para fins de apuração de créditos das contribuições em tela é verificar se a atividade desenvolvida pela pessoa jurídica interessada constitui prestação de serviços ou produção de bens destinados à venda. No presente caso, é necessário definir se a locação de um bem móvel, no caso as máquinas 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, reger-se-á pelas disposições deste Capítulo.*

*Art. 594. Toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição”*

*16. Assim, observa-se que a locação de coisas envolve uma obrigação de dar, uma vez que o locador cede ao locatário o direito de uso e gozo de um bem, mediante recebimento de uma remuneração. Em outras palavras, a locação de bens móveis consiste em cessão do uso e do gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição, sem inclusão de qualquer espécie de mão-de-obra ou serviço.*

*17. Por sua vez, o contrato de prestação de serviços configura uma obrigação de fazer e abrange toda espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, que pode ser contratado mediante retribuição. Logo, o conceito de prestação de serviços adotado pelo Código Civil consiste no fornecimento de um trabalho ou serviço por uma das partes a outra, mediante remuneração.*

*18. Desse modo, verifica-se que o Código Civil distingue a atividade de locação de bens da atividade de prestação de serviço. Ou seja, a natureza jurídica da locação de bens móveis, típica obrigação de dar, é diferente da natureza jurídica da prestação de serviços, típica obrigação de fazer.*

*19. Portanto, a locação de bens móveis não se caracteriza como prestação de serviços, e, conseqüentemente, a receita bruta decorrente da locação DVD não integra a receita bruta acumulada decorrente da prestação de serviços, para fins de verificação da aplicabilidade dos percentuais diferenciados, aos quais se referem os arts. 8º e 12 da Instrução Normativa SRF nº 608, de 2006.*

*20. Outrossim, a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, que instituiu o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional) e revogou, a partir de 1º de julho de 2007, a Lei nº 9.317, de 1996, distinguiu a atividade de locação de bens móveis da atividade de prestação de serviços.*



---

*“Art. 18. O valor devido mensalmente pela microempresa e empresa de pequeno porte, optante do Simples Nacional, será determinado mediante aplicação da tabela do Anexo I desta Lei Complementar.*

.....

*§ 4º O contribuinte deverá considerar, destacadamente, para fim de pagamento:*

*I – as receitas decorrentes da revenda de mercadorias;*

*II – as receitas decorrentes da venda de mercadorias industrializadas pelo contribuinte;*

***III – as receitas decorrentes da prestação de serviços, bem como a de locação de bens móveis;***

*IV – as receitas decorrentes da venda de mercadorias sujeitas a substituição tributária; e*

*V - as receitas decorrentes da exportação de mercadorias para o exterior, inclusive as vendas realizadas por meio de comercial exportadora ou do consórcio previsto nesta Lei Complementar.*

*§ 5º Nos casos **de atividades industriais, de locação de bens móveis e de prestação de serviços**, serão observadas as seguintes regras:*

*I – as atividades industriais serão tributadas na forma do Anexo II desta Lei Complementar;*

*II - as atividades de prestação de serviços previstas nos incisos I a XII e XIV do § 1º do art. 17 desta Lei Complementar serão tributadas na forma do Anexo III desta Lei Complementar, exceto quanto às atividades de prestação de serviços de transportes intermunicipais e interestaduais, às quais se aplicará o disposto no inciso VI deste parágrafo; (Redação dada pela Lei Complementar nº 127, de 2007)*

*III – **atividades de locação de bens móveis** serão tributadas na forma do Anexo III desta Lei Complementar, deduzindo-se da alíquota o percentual correspondente ao ISS previsto nesse Anexo;*

.....”

*(grifou-se)*

**SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT nº 06, de 2014:**

**“Fundamentos**

*(...)*

**Sobre a Locação e a Prestação de Serviços**

---

8. *A incidência do Imposto sobre os Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre valores decorrentes da locação de coisas móveis (aluguel) foi afastada desde o julgamento pelo Supremo Tribunal Federal (STF) do Recurso Extraordinário (RE) nº 116.121-3 (SP). Foi vencido o entendimento que vigorara até então, em que prevalecia o enfoque econômico, presente em normas do Direito Tributário, dentre outras alegações. De acordo com o enfoque econômico, o aluguel de um bem móvel não fungível, como um guindaste - o bem referido no RE acima mencionado -, deveria ser interpretado pela ótica de sua utilização econômica, pelo serviço que ele executa. A locação e o serviço, por esse enfoque, se fundiam. Assim, caberia a incidência do ISS, uma vez que a locação de bens era afastada tendo em vista a característica econômica da prestação do serviço.*

9. *Um dos principais argumentos favoráveis à mudança desse entendimento foi o de que as leis tributárias não podem alterar a definição, o conteúdo e os conceitos do direito privado, conforme determina o art. 110 do Código Tributário Nacional (CTN). Por esse ângulo, dito eminentemente jurídico, as definições e conceitos relacionados com a locação e a prestação de serviços devem se ater ao que está determinado em legislação específica prevista constitucionalmente.*

*“Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”*

10. *Desse modo, emergem as definições e conceitos do Código Civil Brasileiro (CC). À época do Acórdão do RE nº 116.121-3 (11.10.2000), o CC era a Lei nº 3.071, de 01 de janeiro de 1916. Essa lei foi revogada pela Lei nº 10.406, 10 de janeiro de 2002, que instituiu o novo Código Civil, hoje em vigor. Com base nesses institutos, o STF estabeleceu que serviço e locação não se confundem. Tal entendimento tem balizado todas as decisões e interpretações que envolvem os conceitos de prestação de serviços e locação de bem móvel, principalmente para efeito de incidência tributária. O que os distingue é a natureza da obrigação, já que o primeiro conceito trata de “obrigação de fazer”, enquanto o segundo de uma “obrigação de dar”. Prestações distintas, portanto, que ensejam tributação diversa.*

11. *Para melhor esclarecer a interpretação adotada pelo STF, transcreve-se excerto do voto do ministro Celso de Mello, no julgamento do já referido RE nº 116.121-3:*

*“Cabe advertir, neste ponto, que a locação de bens móveis não se identifica e nem se qualifica, para efeitos constitucionais, como serviço, pois esse negócio jurídico, considerados os elementos essenciais que lhe compõem a estrutura material – não envolve a prática de atos que substanciam um **praestare** ou um **facere**.*

*Na realidade, a locação de bens móveis configura verdadeira obrigação de dar, como resultado do art. 1.188 do Código Civil: “Na*

---

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

*Esse entendimento – que identifica, na figura contratual da locação de bens móveis, a presença de uma típica obrigação de dar, fundada na cessão de coisa não fungível – encontra apoio em autorizado magistério doutrinário (SILVIO RODRIGUES, “Direito Civil”, vol. 3/209211, itens ns. 88/90, 23ª ed., 1995, Saraiva; CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA, “Instituições de Direito Civil”, vol. III/250254, item n. 238, 5ª ed., 1981, Forense; ORLANDO GOMES, “Contratos”, p. 328, 330/332 e 335, itens ns. 209/210 e 214, 7ª ed., 1979, Forense, v.g.).*

*A entrega da coisa locada é o principal dever do locador, por ser ela um meio indispensável para a fruição do uso e gozo do bem, o que constitui elemento essencial do contrato de locação. Sem tal entrega, a locação não se efetiva.”*

#### **SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT nº 71, de 2015:**

##### **“Fundamentos**

(..)

5. *Tal classificação está lastreada no fato de que a locação de bens móveis, à qual se assemelham os royalties, constitui típica obrigação de dar, ao contrário dos serviços, que possuem característica de obrigação de fazer.*

(...)

9. *Quanto à análise da possibilidade de o conceito de royalties se enquadrar na definição de prestação de serviços, já citou-se, no anterior item 5, que a locação de bens móveis, à qual se assemelham os royalties, constitui típica obrigação de dar, ao contrário dos serviços, que possuem característica de obrigação de fazer.*

10. *Na lição de Maria Helena Diniz, (in “CURSO DE DIREITO CIVIL BRASILEIRO” Vol. 2, 8ª edição, 1994, pgs. 70, 85 e 86, Editora Saraiva ), conceitua-se como obrigação de dar aquela **“em que a prestação do obrigado é essencial á constituição ou transferência do direito real sobre a coisa. A entrega da coisa tem por escopo a transferência de domínio ou de outros direitos reais.”** (obra citada, págs. 70).*

11. *Já a obrigação de fazer **“é a que vincula o devedor à prestação de um serviço ou ato positivo, material ou imaterial, seu ou de terceiro, em benefício do credor ou de terceira pessoa.”** (obra citada, págs. 85) (...).”*

17. *Diante de todo o exposto, conclui-se que na locação de bem móvel não se visualiza a presença de obrigação de fazer, que caracteriza a*

---

*prestação de serviços, a qual é realizada com emprego de força humana que presta a realização, transformando materiais e situações.*

18. *É verdade que o E. Supremo Tribunal Federal tem dado indicativos de que poderá alterar a interpretação mais comum acerca do conceito de serviços para fins tributários, de modo a alargar o conceito para além das obrigações de fazer, fazendo-o alcançar também diversas outras utilidades que se tornaram comuns na economia moderna. Todavia, essa alteração de jurisprudência ainda não se consolidou e ainda não se verificou decisão vinculante para o presente caso, mostrando-se necessário manter coerência nesta Solução de Consulta com as demais decisões proferidas por esta Coordenação, mencionadas anteriormente.*

19. *Dessa maneira, quanto à primeira questão, fica claro que a locação de máquinas reprográficas caracteriza-se como obrigação de dar, e não de fazer, não se configurando como prestação de serviços.*

20. *Portanto, em relação à atividade de locação de bens desenvolvida pela consulente, não se aplica a hipótese de creditamento das contribuições pela aquisição de insumos (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003), sendo, por conseguinte, incabível a apuração da referida modalidade de creditamento em relação à aquisição de toner utilizado nessa atividade.”*

20. Assim, adotando-se no caso em exame o entendimento tradicional acerca do conceito de serviços, conclui-se que o aluguel de veículos automotores não permite a apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na modalidade aquisição de insumos (inciso II do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) porque não se trata de aquisição de serviços.

21. A segunda indagação da consulente fica prejudicada pela resposta negativa dada à sua primeira pergunta.

## **Conclusão**

22. Com base no exposto, responde-se à consulente que 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 e da Cofins prevista no inciso II do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.

*Assinado digitalmente*

**RONI PETERSON BERNARDINO DE BRITO**  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

(Delegação de Competência - Portaria RFB nº 657, de 26/04/2016 – DOU 27/04/2016)

De acordo. À consideração do Coordenador da Cotri.

---

*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 SOUZA JÚNIOR  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador da Cotri

## **Ordem de Intimação**

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao consulente.

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