DOCUMENTO VALIDADO

Receita Federal
Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	
SOLUÇÃO DE CONSULTA	144 – COSIT
DATA	11 de agosto de 2026
INTERESSADO	
CNPJ/CPF	

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ANTECIPAÇÃO DE DESCONTOS DE CRÉDITOS CALCULADOS SOBRE ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. *SHOPPING CENTER*. LOCAÇÃO COMO ATIVIDADE PREPODERANTE. CONDIÇÕES.

O regime de antecipação de desconto dos créditos da Cofins, previsto no art. 6º da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, não se aplica às edificações destinadas à locação de bens imóveis, uma vez que locação e prestação de serviços são institutos jurídicos distintos.

No caso dos autos, a opção pelo referido regime somente pode ser aplicado à área edificada delimitada e específica (loja, sala, etc) que é base operacional do serviço prestado.

Caso opte pelo regime, este poderá ser aplicado à referida área cuja depreciação e apropriação de créditos já tenha iniciado, incidindo sobre o saldo remanescente a depreciar, a partir de 15 de junho de 2007, data de vigência da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007. Após 24 meses, esta área será considerada integralmente depreciada para fins de apuração desses créditos, enquanto o restante da edificação seguirá a regra geral prevista no inciso II do *caput* do art. 179 da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 28, DE 13 DE NOVEMBRO DE 2013, E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 423, DE 13 DE SETEMBRO DE 2017.

Dispositivos Legais: Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, art. 6º; Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022, art. 187.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

DOCUMENTO VALIDADO

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ANTECIPAÇÃO DE DESCONTOS DE CRÉDITOS CALCULADOS SOBRE ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. *SHOPPING CENTER*. LOCAÇÃO COMO ATIVIDADE PREPODERANTE. CONDIÇÕES.

O regime de antecipação de desconto dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, previsto no art. 6º da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, não se aplica às edificações destinadas à locação de bens imóveis, uma vez que locação e prestação de serviços são institutos jurídicos distintos.

No caso dos autos, a opção pelo referido regime somente pode ser aplicado à área edificada delimitada e específica (loja, sala, etc) que é base operacional do serviço prestado.

Caso opte pelo regime, este poderá ser aplicado à referida área cuja depreciação e apropriação de créditos já tenha iniciado, incidindo sobre o saldo remanescente a depreciar, a partir de 15 de junho de 2007, data de vigência da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007. Após 24 meses, esta área será considerada integralmente depreciada para fins de apuração desses créditos, enquanto o restante da edificação seguirá a regra geral prevista no inciso II do *caput* do art. 179 da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 28, DE 13 DE NOVEMBRO DE 2013, E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 423, DE 13 DE SETEMBRO DE 2017.

Dispositivos Legais: Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, art. 6º. Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022, art. 187.

RELATÓRIO

1. Trata-se de consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal, formulada nos termos da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, pela pessoa jurídica acima identificada, que apresenta dúvidas sobre a aplicação das normas previstas no art. 6º da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, às suas atividades.

2. A consulente afirma ser uma sociedade anônima de capital aberto, integrante de um grupo econômico que atua nos segmentos de incorporação imobiliária, exploração, administração e prestação de serviços relacionados a *shopping centers*.

3. Enumera as seguintes atividades extraídas do seu Estatuto Social (sem os grifos do original):

> (a) o planejamento, a implantação, o desenvolvimento e a comercialização de empreendimentos imobiliários de qualquer natureza, seja residencial ou comercial,

DOCUMENTO VALIDADO

inclusive e especialmente centros comerciais e polos urbanos desenvolvidos a partir deles;

(b) a compra e venda de imóveis e a aquisição e alienação de direitos imobiliários, e sua exploração, por qualquer forma, inclusive mediante locação;

(c) a prestação de serviços de gestão e administração de centros comerciais, próprios ou de terceiros;

(d) a consultoria e assistência técnica concernentes a assuntos imobiliários;

(e) a construção civil, a execução de obras e a prestação de serviços de engenharia e correlatos no ramo imobiliário;

(f) a incorporação, promoção, administração, planejamento e intermediação de empreendimentos imobiliários;

(g) a importação e exportação de bens e serviços relacionados às suas atividades;

(h) a geração de energia elétrica para consumo próprio, podendo, entretanto, comercializar o excedente de energia elétrica;

(i) a prestação de serviços de manobra e parqueamento de veículos, a guarda de veículos e estacionamento, e a exploração de áreas utilizadas para estacionamento de veículos;

(j) a exploração de serviços e negócios de diversões dirigidas ao público infantil, através de espaços de lazer e de recreação localizados em shopping centers e outras apresentações artísticas;

(k) a administração e operação de teatros situados em shoppings e empreendimentos sob administração direta ou indireta da Companhia, bem como as seguintes atividades sempre relacionadas à exploração desses teatros: (i) a prestação de serviços de publicidade em geral, incluindo, mas não limitando, a aquisição, negociação e transferência de direitos publicitários, bem como o agenciamento de propaganda e publicidade e sua execução e divulgação em veículos de imprensa falada, escrita e televisionada, inclusive no ramo gráfico; (ii) locação de equipamentos de som, luz e quaisquer outros; (iii) a promoção, organização, produção, agenciamento, programação e execução de eventos esportivos, artísticos e culturais, shows e espetáculos em geral de qualquer espécie ou gênero, bailados e líricos, exposições, leilões, festivais de música, criações cinematográficas e teatrais, eventos sociais e promocionais, inclusive filantrópicos e beneficentes; (iv) a administração de quaisquer eventos esportivos, artísticos e culturais em geral;

(l) a prestação de serviços de administração e promoção de programas de fidelidade e relacionamento, incluindo serviços de representação comercial com foco em novos parceiros e benefícios; e

> (m) a aquisição de participação societária e o controle de outras sociedades e participar de associações com outras sociedades, sendo autorizada a celebrar acordo de acionistas, com vistas a atender ou complementar seu objeto social.

4. Informa que, para fins desta consulta, importam as atividades descritas nos itens (a), (c), (d), (e), (f), (k) e (l), "as quais a Consulente desenvolve na qualidade de empreendedora, administradora e gestora de *shopping centers* e centros comerciais, bem como de prestadora de serviços a eles relacionados.

5. Reforça que

> os fatos e dúvidas interpretativas (...) se referem às edificações de propriedade da Consulente que se enquadram nas definições de shopping centers e centros comerciais, escrituradas em seu Ativo Não Circulante como Edificações, (...)" e que "Essas edificações são efetivamente utilizadas, de maneira direta, para a realização de diversas das atividades da Consulente, (...).
>
> (sem os grifos do original)

6. Esclarece que:

a) segundo a Associação Brasileira de *Shopping Centers* (Abrasce), os *shopping centers* se apresentam como "empreendimentos com Área Bruta Locável (ABL), normalmente, superior a 5 mil m2, formados por diversas unidades comerciais, com administração única e centralizada, que pratica aluguel fixo e percentual" e, na maioria das vezes, dispõem de "lojas âncoras e vagas de estacionamento compatível com a legislação da região onde está instalado";

b) cabe ao empreendedor do *shopping center* "planejar e organizar o empreendimento de maneira centralizada, com o objetivo de promover sinergia comercial, harmonia no planejamento, organização e distribuição do mix de lojas (tenant mix), regulação da concorrência e, como um todo, valorização do shopping center e atração de consumidores";

c) "como empreendedora de shopping centers, o fim buscado pela Consulente não é puramente o de alugar unidades imobiliárias, mas o de fomentar a rentabilidade das atividades que serão desenvolvidas naquele centro comercial, através de um plano estratégico que vise, inclusive, a relação de harmonia e cooperações entre os diferentes participantes";

d) suas obrigações perante seus contratantes "envolvem, (...), a locação de unidades perante lojistas e a coordenação de todas as demais atividades voltadas ao sucesso comercial do empreendimento, incluindo uma variedade de serviços. (...) viabilizado por um emaranhado de relações, que envolve diferentes atores, contratos e obrigações"; e

e) entre essas relações jurídicas, celebra contratos atípicos que "que contemplam a locação de lojas, quiosques e outros espaços de uso comercial em shopping centers e a realização de atividades diversas, voltadas ao sucesso do empreendimento como um todo e do negócio do contratante, estando todas contempladas pela remuneração ali prevista" (grifos do original); e

DOCUMENTO VALIDADO

f) além desses contratos atípicos, celebra com os mesmos contratantes "instrumentos adicionais, que também deixam claras as suas obrigações enquanto empreendedora e administradora do empreendimento, em relação às quais deve ser remunerada"; (grifos do original).

7. Relata que em um dos seus empreendimentos, "celebra com os lojistas dois contratos, o atípico de locação e outras avenças e o de "cessão de direitos"".

8. Complementa:

> "Quanto ao contrato atípico de locação e outras avenças, celebrado com o mesmo contratante e executado simultaneamente (...), ele dispõe que sua assinatura implica em conhecimento e aceitação de todos os "documentos integrantes e complementares", os quais incluem (i) a Escritura Declaratória de Normas Gerais Regedoras das Locações - EDNG do empreendimento, (ii) o Estatuto da Associação de Lojistas, (iii) o Regimento Interno e (iv) a planta. Esse conjunto de instrumentos, em especial a EDNG e o regimento, fazem referência expressa às obrigações atribuídas à Consulente enquanto empreendedora."

9. Argumenta que:

> o objeto dos contratos não se limita à simples cessão de uma "loja" (em acepção simplória, que parte de uma visão isolada), mas envolve a cessão de um espaço comercial que integra um "todo harmônico", qual seja, o próprio shopping center, que é coordenado pela Consulente mediante a realização de uma série de atividades, incluindo estudos técnicos detalhados.
>
> (grifos do original)

10. Alega que "as receitas designadas contratual e contabilmente como alugueis não remuneram apenas a cessão dos espaços físicos de lojas, quiosques e outros espaços de uso comercial, mas também toda a atividade e conhecimento que a Consulente emprega para a manutenção do *tenant mix*, para o planejamento, regulação da concorrência e desenvolvimento comercial do empreendimento (deveres colaterais)."

11. Adiciona que há outras atividades remuneradas realizadas pela interessada "com vinculação direta a edificações objeto da presente Consulta", como reproduzido abaixo:

> **1. Serviços prestados no âmbito dos contratos de locação atípica e outras avenças:** são múltiplas as atividades, cabendo à Consulente, notadamente, planejar e organizar o negócio de maneira centralizada, com o objetivo de promover sinergia comercial, harmonia no planejamento, organização e distribuição do mix de lojas (tenant mix), regulação da concorrência e, como um todo, valorização do shopping center e atração de consumidores. Em síntese, deve a Consulente fomentar a rentabilidade das atividades que serão desenvolvidas naquele centro comercial, através de um plano estratégico que vise, inclusive, a relação de harmonia e cooperações entre os diferentes participantes. Há uma relação de interdependência entre os diferentes objetos existentes no contrato com os

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> lojistas: sem a oferta de serviços, não há interesse nos espaços comerciais, ao mesmo passo que somente os contratantes dos espaços têm acesso a esses serviços. De forma objetiva, alguns dos serviços que a XXXXXXX presta no âmbito de tais contratos são:
>
> • Manutenção, gestão e promoção das áreas comuns (lazer, banheiro, centro ecumênico, enfermaria);
>
> • Eventos, Campanhas e Promoções para atração do público;
>
> • Prestação de informações (canal lojista) e treinamentos (retail club);
>
> • Divulgação de marca (internet, mídias e aplicativo); e
>
> • Gestão de todo o funcionamento do shopping center, incluindo horários, uso dos espaços, carga e descarga de mercadorias, conservação, limpeza, segurança, iluminação, entre outros.
>
> **2. Serviços de administração de shopping centers:** referem-se à edificação como um todo. São serviços específicos do ramo de shopping centers, que envolvem elaborar e acompanhar o planejamento empresarial do empreendimento shopping center, implementar sistemas informatizados e métodos de processamento de dados, operação e manutenção, gerir as áreas administrativa e financeira, prestar assessoria jurídica, fornecer segurança, realizar auditoria de lojas, entre diversos outros. São subdivididos nas categorias a seguir:
>
> • Gestão de aluguel/empreendedores;
>
> • Gestão de condomínios edilícios;
>
> • Gestão de associação de lojistas;
>
> • Gestão do programa de fidelidade; e
>
> • Outros serviços de gestão.
>
> **3. Serviços de corretagem:** envolvem a intermediação de novas locações e outras avenças para os demais proprietários do shopping center, mediante cobrança de taxa de corretagem, conforme contrato.
>
> **4. Serviços de merchandising:** envolvem assessoria e efetiva colocação de stands, cartazes, fachadas, totens digitais, anúncios em pilares, portas e escadas rolantes, entre outros pontos de exposição.
>
> **5. Serviços de exploração de casas de espetáculos (notadamente, teatros), localizadas nos shopping centers.**
>
> (destaques do original)

12. Explica a relação “serviço prestado” versus “local da prestação do serviço” nos seguintes termos:

> (...) cabe reforçar que não há segregação da edificação para a prestação dos serviços. Ou seja, as atividades envolvem o uso dos imóveis em sua totalidade, com

DOCUMENTO VALIDADO

ênfase para os serviços de administração do shopping center (que incluem múltiplas atividades, como visto acima), os serviços de merchandising, os serviços de corretagem e os serviços abrangidos pelos contratos de locação atípica e outras avenças";

Além disso, mesmo no caso dos serviços que envolvem a utilização de uma parte específica do imóvel, caso daqueles relacionados às casas de espetáculos, pode-se dizer que a atividade envolve todo o shopping center, seja porque se trata, formalmente, de um único imóvel, como demonstrado nas informações contábeis, contratos e outros documentos pertinentes, seja porque os consumidores têm acesso a outros serviços e utilidades ao acessarem o shopping center com o intuito de frequentar as casas de espetáculos"; e

De todo modo, cabe demonstrar a correlação direta entre a edificação shopping center, fisicamente falando, e a prestação dos serviços:

Serviço	**Forma de uso da edificação (shopping center)**
Serviços prestados no âmbito dos contratos de locação atípica e outras avenças	Sem o uso da própria edificação shopping center, de propriedade da Consulente, os serviços simplesmente não existiriam, uma vez que eles são prestados de forma conexa a cessão dos espaços aos lojistas e demais locatários.
Serviços de administração de shopping centers	Como a própria nomenclatura indica, trata-se de serviços que só existem quando existe um shopping center. Incumbe à Consulente administrá-lo sob a Ótica empresarial, planejando, implementando sistemas e métodos etc. de forma a assegurar o sucesso do empreendimento como um todo.
Serviços de corretagem	A corretagem está intrinsecamente relacionada com o shopping center e seu espaço, afinal, a Consulente, quando possui coproprietários dessas edificações, faz em benefício deles a intermediação de novas locações e outras avenças, mediante cobrança de taxa de corretagem.
Serviços de merchandising	Os serviços também pressupõem o emprego direto da edificação shopping center como um todo, já que em toda a edificação ocorre a colocação de stands, cartazes, fachadas, totens digitais, anúncios em pilares, portas e escadas rolantes, entre outros pontos de exposição. Inclusive, alguns contratos não fazem especificação de áreas, deixando claro

	que todo o shopping center pode ser utilizado para a colocação das mídias/anúncios.
Serviços de exploração de casas de espetáculos	A Consulente realiza diretamente no espaço do shopping center a prestação desses serviços, afinal, por mais que tais serviços envolvam uma parte específica do imóvel, os teatros e casas de espetáculos fazem parte das próprias edificações e se beneficiam com todas as demais utilidades geradas pelo imóvel.

(grifos do original)

13. Acrescenta que todas as receitas mencionadas em sua consulta estão sujeitas à apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

14. Elucida ainda que:

> "com relação à maioria de seus serviços, a Consulente emite Notas Fiscais de Serviços específicas, de modo que fatura e obtém remuneração específica e individualizada para cada um, (...)". "A única situação em que a remuneração pela prestação de serviços não é individualizada em relação ao todo é aquela relativa ao contrato de "locação atípica e outras avenças" existente com lojistas e outros empresários que se instalam nos shopping centers. Mas, mesmo nesse caso (...) a prestação de serviços diversos, típicos das relações existentes no âmbito de um shopping center, é inquestionável, seja em razão das previsões contratuais expressas (cláusulas de prestação de serviços), seja por uma característica inerente ao setor, qual seja: sem os serviços oferecidos pela proprietária do shopping, que visam, em especial, a manutenção do tenant mix, a obtenção do espaço pelo lojista perde seu sentido completamente".

15. Registra que as dúvidas que ensejaram a apresentação desta consulta referem-se ao regime de antecipação de desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins previsto no art. 6º da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, e disciplinado pelo art. 187 da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022.

16. Isso posto, expõe seu entendimento sobre essa matéria e indaga:

> i. No caso descrito na presente consulta, é correto o entendimento de que a Consulente poderá optar pelo regime alternativo de apuração de créditos de PIS e COFINS previsto no art. 6º da Lei nº 11.488/07 em relação às edificações escrituradas em seu Ativo Não Circulante, especificadas como os shopping centers de que é proprietária e emprega diretamente em suas atividades-fim enquanto empreendedora-administradora de shopping centers e prestadora de serviços diversos, na forma do referido dispositivo e arts. 187 e seguintes da Instrução Normativa RFB nº 2.121/22?

DOCUMENTO VALIDADO

ii. Caso positiva a resposta ao quesito "i", é correto o entendimento de que a Consulente pode proceder ao emprego do regime de apuração de créditos de PIS e COFINS previsto no art. 6º da Lei nº 11.488/07 em relação às edificações cuja depreciação e apropriação de créditos já tenha iniciado (segundo o regime geral previsto no art. 3º, VII e §1º, III das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, cominados com o art. 15, II, desse último diploma)?

17. Em síntese, é o relatório.

FUNDAMENTOS

18. De início, importa destacar que o processo de consulta tem seu regramento básico estatuído nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Sua regulamentação deu-se por meio do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011. No âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil – 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.

19. O objetivo do instituto da consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Administração Pública dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado de sua atividade, propiciando-lhe correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, de forma a evitar eventuais sanções. Constitui, assim, instrumento à disposição do sujeito passivo para lhe possibilitar acesso à interpretação dada pela Fazenda Pública a um fato determinado.

20. A consulta, corretamente formulada, configura orientação oficial e produz efeitos legais, como a proibição de se instaurar procedimentos fiscais contra o interessado e a não aplicação de multa ou juros de mora, relativamente à matéria consultada, desde a data de apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à ciência da solução da consulta.

21. A Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual. Nesse sentido, 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.

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

23. A dúvida da consulente se refere, em síntese, à possiblidade de aplicação do regime de desconto antecipado de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins calculados sobre

DOCUMENTO VALIDADO

encargos de depreciação incorridos no mês de edificações em imóveis (*shoppings centers*) incorporados ao seu ativo imobilizado, previsto no art. 6º da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

24. Antes de adentrar no mérito da consulta, faz-se necessário fazer algumas considerações iniciais.

25. O primeiro registro é que, para o deslinde do presente feito, salvo quando expressamente indicado o contrário, a expressão "*shopping center*" deve ser entendida como referida aos imóveis de propriedade ou copropriedade da consulente, registrados em seu ativo não circulante e explorados em empreendimentos dessa natureza, conforme, inclusive, esclarece a interessada (fl. 387):

> 8. Nesse sentido, a consulta da Consulente se refere exclusivamente ao tratamento tributário (depreciação) dos imóveis que são de sua própria titularidade, podendo esses imóveis representarem 100% de um shopping center ou não. Assim, nas situações em que há copropriedade, está em discussão na presente consulta apenas o tratamento tributário conferido pela XXXXXXXXXX à sua parcela dos shopping centers, conforme escriturada em sua contabilidade, sem qualquer referência ao tratamento tributário que é dispensado pelos demais proprietários.
>
> (grifou-se)

26. O segundo ponto refere-se ao contrato de locação em *shopping center*. A legislação brasileira contempla uma norma específica que disciplina a relação entre lojistas e empreendedores desse tipo de empreendimento, prevista no artigo 54 da Lei nº 8.245, de 18 de outubro de 1991, cuja redação segue transcrita abaixo

> Art. 54. Nas relações entre lojistas e empreendedores de shopping center, prevalecerão as condições livremente pactuadas nos contratos de locação respectivos e as disposições procedimentais previstas nesta lei.
>
> § 1º O empreendedor não poderá cobrar do locatário em shopping center:
>
> a) as despesas referidas nas alíneas a, b e d do parágrafo único do art. 22; e
>
> b) as despesas com obras ou substituições de equipamentos, que impliquem modificar o projeto ou o memorial descritivo da data do habite-se e obras de paisagismo nas partes de uso comum.
>
> § 2º As despesas cobradas do locatário devem ser previstas em orçamento, salvo casos de urgência ou força maior, devidamente demonstradas, podendo o locatário, a cada sessenta dias, por si ou entidade de classe exigir a comprovação das mesmas.
>
> (grifou-se)

27. O Superior Tribunal de Justiça – STJ, no julgamento do Recurso Especial (REsp) nº 2.101.569/RJ, destaca algumas características específicas desses contratos. Do voto do relator do referido julgado, Ministro Ricardo Villas Bôas Cueva, extrai-se:

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> (...)
>
> O contrato de locação em shopping center tem índole marcadamente empresarial. Os sujeitos da relação obrigacional são empresários (pressuposto subjetivo) e seu objeto decorre da atividade empresarial por eles exercida (pressuposto objetivo).
>
> Essa constatação atinge diretamente a forma como o contrato deve ser interpretado, pois a atividade empresarial é caracterizada pelo risco e regulada pela lógica da livre concorrência, devendo prevalecer nesses ajustes, salvo situação excepcional, a autonomia da vontade e o princípio do pacta sunt servanda.
>
> (...)
>
> Firmada essa premissa, vale lembrar que o artigo 54 da Lei nº 8.245/1991 expressamente dispõe que nas relações entre lojistas e empreendedores de shopping center prevalecerão as condições livremente pactuadas nos contratos de locação. São admitidas cláusulas denominadas atípicas, de índole econômica, como as que estabelecem o pagamento de aluguel em dobro no mês de dezembro ou o valor variável da locação, atrelado ao faturamento. Não são permitidas, porém, cláusulas que coloquem o locatário em desvantagem excessiva, como explica Sylvio Capanema de Souza:
>
> (...)
>
> O tenant mix, organização do espaço, é uma das principais características de um shopping center, cabendo ao empreendedor a escolha das lojas que comporão o empreendimento, a instalação de áreas de lazer e a realização de propaganda e promoções, tudo a atrair o maior número de consumidores ao empreendimento e alcançar a melhor lucratividade, finalidade que atende aos interesses dos lojistas e do próprio shopping, que faz jus ao recebimento de aluguel calculado sobre o faturamento.
>
> (...)
>
> (grifou-se)

28. Depreende-se do exposto que, em linhas gerais, os contratos de locação em empreendimentos de *shopping center*, além de refletirem **condições livremente pactuadas entre as partes**, admitem a inserção de **cláusulas atípicas**, como aquela mencionada pelo Ministro Relator — por exemplo, o pagamento de aluguel em dobro no mês de dezembro.

28.1. Esses contratos possuem como característica marcante o chamado ***tenant mix***, que consiste em uma estratégia de organização do empreendimento voltada à composição diversificada e complementar de lojistas (locatários), com o objetivo de **potencializar o fluxo de consumidores e, consequentemente, o faturamento dos lojistas e do próprio *shopping center***.

28.2. Outra característica comum associada ao valor da locação em *shopping center*s é a cobrança do chamado **Fundo de Promoção e Propaganda**, encargo financeiro pago pelos lojistas para custear ações de marketing e divulgação do empreendimento. O objetivo é **atrair mais clientes, fortalecer a marca e impulsionar as vendas de todos os estabelecimentos do *shopping***. Essas ações

de *merchandising* podem ser executadas tanto pelo próprio *shopping* quanto por pessoa jurídica contratada para esse fim.

29. Feitos esses apontamentos, passa-se à análise da consulta.

30. O regime de apuração de créditos - básicos (art. 179) e antecipados (art. 187) - da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, decorrentes de encargos de depreciação incorridos no mês, está assim disciplinado na Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022:

> **Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022**
>
> Art. 179. Compõem a base de cálculo dos créditos a descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, os valores dos encargos de depreciação ou amortização incorridos no mês relativos a (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, incisos VI, VII e XI, § 1º, inciso III, e § 3º, inciso I; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, incisos VI, VII e XI, § 1º, inciso III, e § 3º, inciso I e art. 15, inciso II):
>
> (...)
>
> II - edificações e benfeitorias adquiridas ou construídas em imóveis próprios ou de terceiros utilizados nas atividades da empresa; e
>
> (...)
>
> Art. 187. **As pessoas jurídicas poderão optar pelo desconto, no prazo de 24 (vinte e quatro) meses**, dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que trata o inciso II do caput do art. 179, **na hipótese de edificações incorporadas ao ativo imobilizado, adquiridas ou construídas para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços** (Lei nº 11.488, de 2007, art. 6º, caput).
>
> § 1º Os créditos a que se refere o caput serão apurados mediante a aplicação, a cada mês, dos percentuais referidos no art. 169, sobre o valor correspondente a 1/24 (um vinte e quatro avos) do custo de aquisição ou de construção da edificação (Lei nº 11.488, de 2007, art. 6º, § 1º).
>
> § 2º Para efeito do disposto no § 1º, no custo de aquisição ou construção da edificação não se inclui o valor (Lei nº 11.488, de 2007, art. 6º, § 2º):
>
> I - de terrenos;
>
> II - de mão de obra paga a pessoa física; e
>
> III - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições previstas no caput em decorrência de imunidade, não incidência, suspensão ou alíquota de 0% (zero por cento) da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.
>
> § 3º Para efeito do disposto no inciso I do § 2º, o valor das edificações deve estar destacado do valor do custo de aquisição do terreno, admitindo-se o destaque baseado em laudo pericial (Lei nº 11.488, de 2007, art. 6º, § 3º).

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> § 4º Para efeito do disposto nos incisos II e III do § 2º, os valores dos custos com mão de obra e com aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições deverão ser contabilizados em subcontas distintas (Lei nº 11.488, de 2007, art. 6º, § 4º).
>
> § 5º O disposto neste artigo aplica-se somente aos créditos decorrentes de gastos efetuados na aquisição de edificações novas ou na construção de edificações (Lei nº 11.488, de 2007, art. 6º, § 5º).
>
> § 6º O direito ao desconto de crédito na forma prevista no caput será aplicado a partir da data da conclusão da obra (Lei nº 11.488, de 2007, art. 6º, § 6º).
>
> § 7º Na data da opção a que se refere o caput, em relação aos bens nele referidos, parcialmente depreciados, os percentuais de que trata o § 1º devem ser aplicados sobre a parcela correspondente a 1/24 (um vinte e quatro avos) do seu valor residual.
>
> § 8º Considera-se efetuada a opção a que se refere o caput, de forma irretratável, com o recolhimento das contribuições apuradas na forma nele prescrita.
>
> (grifou-se)

31. A Coordenação-Geral de Tributação – Cosit examinou o regime de antecipação de desconto dos créditos básicos das referidas contribuições previsto no art. 6º da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007 (art. 187 da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022), na Solução de Consulta Cosit nº 423, de 13 de setembro de 2017,[1] cujo entendimento tem efeito vinculante no âmbito da RFB, nos termos do inciso I do art. 33 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, e cujo teor esclarece (sem os destaques do original):

> **Solução de Consulta Cosit nº 423, de 13 de setembro de 2017**
>
> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS
>
> NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO. BENFEITORIAS. EDIFICAÇÕES. PRAZO DE 24 MESES. LEI Nº 11.488, DE 2007.
>
> A apuração de créditos da Cofins em relação à aquisição/construção de edificações incorporadas ao ativo imobilizado, no prazo de 24 (vinte e quatro) meses, de que trata o art. 6º da Lei nº 11.488, de 2007, alcança apenas aquelas destinadas à produção de bens ou à prestação de serviços.
>
> Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, VII, e § 1º, III; Lei nº 11.488, de 2007, art. 6º.
>
> (...)
>
> **Fundamentos**

[1] Disponível na íntegra em < https://normasinternet2.receita.fazenda.gov.br/#/consulta/externa/86351> (acesso em 26 set. 2025)

DOCUMENTO VALIDADO

(...)

8. Conforme se observa, a dúvida da consulente (pessoa jurídica que se dedica à atividade de revenda de mercadorias) circunscreve-se à possibilidade de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação aos dispêndios efetuados com a realização de benfeitorias em imóveis próprios, com base na regra estabelecida no art. 6º da Lei nº 11.488, de 2007.

9. As hipóteses de desconto de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins encontram-se disciplinadas no art. 3º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, respectivamente. Dentre elas, cumpre destacar a constante do inciso VII e suas regras:

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

(...)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

(...)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

(...)

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

(...)

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

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

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

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

(...)

DOCUMENTO VALIDADO

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei;"

10. Cumpre ressaltar que apesar de a legislação colacionada se referir especificamente à Cofins, os seus ditames aplicam-se também à Contribuição para o PIS/Pasep, em virtude do disposto no art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003.

11. Destarte, verifica-se que, como regra geral, a legislação autoriza a pessoa jurídica a descontar créditos das contribuições calculados em relação a edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da pessoa jurídica. Tais créditos serão determinados com base nos valores dos encargos de depreciação e amortização dos bens incorridos no mês.

12. Nota-se que na apuração dos créditos determinados pelo inciso VII do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, não há qualquer restrição ao tipo de atividade executada. Não há uma estrita vinculação ao processo produtivo da empresa, conforme os créditos estabelecidos nos incisos II, VI e XI do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, por exemplo. O que a legislação exige é que os imóveis beneficiados estejam necessariamente atrelados ao desenvolvimento da atividade econômica executada, seja ela de natureza industrial, comercial ou prestação de serviço.

13. Por outro lado, o art. 6º da Lei nº 11.488, de 2007, trouxe uma previsão ainda mais específica:

"Art. 6º As pessoas jurídicas poderão optar pelo desconto, no prazo de 24 (vinte e quatro) meses, dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que tratam o inciso VII do caput do art. 3º da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e o inciso VII do caput do art. 3º da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003, na hipótese de edificações incorporadas ao ativo imobilizado, adquiridas ou construídas para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

§ 1º Os créditos de que trata o caput deste artigo serão apurados mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, ou do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, conforme o caso, sobre o valor correspondente a 1/24 (um vinte e quatro avos) do custo de aquisição ou de construção da edificação.

§ 2º Para efeito do disposto no § 1º deste artigo, no custo de aquisição ou construção da edificação não se inclui o valor:

I - de terrenos;

II - de mão-de-obra paga a pessoa física; e III - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições previstas no caput deste artigo em

DOCUMENTO VALIDADO

decorrência de imunidade, não incidência, suspensão ou alíquota 0 (zero) da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

§ 3º Para os efeitos do inciso I do § 2º deste artigo, o valor das edificações deve estar destacado do valor do custo de aquisição do terreno, admitindo-se o destaque baseado em laudo pericial.

§ 4º Para os efeitos dos incisos II e III do § 2º deste artigo, os valores dos custos com mão-de-obra e com aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições deverão ser contabilizados em subcontas distintas.

§ 5º O disposto neste artigo aplica-se somente aos créditos decorrentes de gastos incorridos a partir de 1º de janeiro de 2007, efetuados na aquisição de edificações novas ou na construção de edificações.

§ 6º Observado o disposto no § 5º deste artigo, o direito ao desconto de crédito na forma do caput deste artigo aplicar-se-á a partir da data da conclusão da obra." (grifou-se)

14. A autorização para creditamento estabelecida no artigo supracitado abarca uma complementação à regra geral disposta no inciso VII do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003. Nos seus termos, o cálculo do crédito será apurado com base no valor correspondente a 1/24 (um vinte e quatro avos) do custo de aquisição ou de construção da edificação. No entanto, a sua aplicação restringe-se a uma hipótese específica: a aquisição ou construção de edificações incorporadas ao ativo imobilizado da pessoa jurídica e adquiridas para utilização na produção de bens ou na prestação de serviços.

15. Sendo assim, não é a realização de quaisquer benfeitorias que autorizará a apuração de créditos das contribuições com base na regra do art. 6º da Lei nº 11.488, de 2007. Da mesma forma, não é qualquer pessoa jurídica que estará autorizada a utilizar tal regra na apuração de seus créditos.

16. Ao contrário da norma geral estabelecida no inciso VII do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, a redação do art. 6º da Lei nº 11.488, de 2007, é restritiva ao afirmar que as edificações devem ser adquiridas para utilização na produção de bens ou na prestação de serviços. Com essa definição, para que a pessoa jurídica possa apurar crédito com base em suas regras deverá exercer uma atividade industrial ou prestar serviços a terceiros.

17. Ademais, não basta que a pessoa jurídica simplesmente exerça uma atividade industrial ou uma prestação de serviço. É necessário que exista uma relação entre a edificação construída ou adquirida e a execução direta dessas atividades.

18. No presente caso, a atividade relatada consiste na revenda de mercadorias adquiridas de terceiros, acompanhada do transporte para entrega das respectivas mercadorias aos clientes. Ou seja, a consulente exerce atividade comercial.

> 19. Portanto, como o crédito relacionado no art. 6º Lei nº 11.488, de 2007, está estritamente vinculado ao processo produtivo da pessoa jurídica ou a uma prestação de serviço a terceiros, não há que se falar em creditamento segundo as suas disposições em relação à atividade de comércio.
>
> 20. Por fim, salienta-se que, obedecidos os ditames legais, a consulente poderá efetuar a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação às benfeitorias efetuadas em seus prédios próprios conforme a regra geral estabelecida no inciso VII do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003. Para detalhamento acerca dessa modalidade de creditamento, ver Solução de Consulta nº 349, de 27 de junho de 2017, publicada no Diário Oficial da União (DOU) em 30 de junho de 2017.
>
> (...)

32. Pontos importantes da Solução de Consulta Cosit nº 423, de 2017, que merecem destaque:

a) a redação do art. 6º da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, possui caráter restritivo ao estabelecer que as edificações devem ser adquiridas ou construídas com a finalidade de serem utilizadas na produção de bens ou na prestação de serviços. Dessa forma, o regime alternativo não se aplica a edificações destinadas exclusivamente ao exercício de atividades comerciais; e

b) não é suficiente que a pessoa jurídica apenas exerça atividade industrial ou de prestação de serviços. É imprescindível que haja uma vinculação direta entre a edificação adquirida ou construída e a execução dessas atividades, de modo que a edificação seja efetivamente utilizada como parte integrante do processo produtivo ou da prestação do serviço.

33. Pela mesma razão, o referido regime também não se aplica a edificações destinadas exclusivamente à locação de seus espaços para terceiros, na medida em que o conceito de "locação" não se confunde com o de "prestação de serviços", conforme se depreende da jurisprudência do STJ. Confira-se a ementa do acórdão do Recurso Especial (REsp) 952.159/SP,[2] colacionada abaixo:

> TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISSQN. APART-HOTEL. IMOBILIÁRIA. NÃO-INCIDÊNCIA.
>
> 1. A simples leitura do acórdão deixa claro que a recorrida desempenha um único papel, o de imobiliária.
>
> 2. É certo que não incide ISSQN nas operações relativas a locação de bens imóveis, seja porque não há previsão específica na lei (para bens imóveis), seja porque **o conteúdo do contrato de locação é incompatível com o conceito de "prestação de**

[2] Disponível na íntegra em https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200700510788&dt_publicacao=29/10/2008 (acesso em 25 set. 2025)

DOCUMENTO VALIDADO

> **serviços",** elemento material (constitucionalmente definido) daquele tributo. Precedente.
>
> 3. Acolher o argumento sustentado no especial no sentido de que a empresa recorrida é prestadora de serviços de hospedagem, e não imobiliária, esbarraria no óbice da Súmula n. 7 do Superior Tribunal de Justiça, porquanto se faz necessário o reexame dos fatos e das provas produzidas nos autos.
>
> 4. Recurso especial não-provido.
>
> (REsp n. 952.159/SP, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 16/9/2008, DJe de 29/10/2008.)
>
> (grifou-se)

34. Entendimento semelhante, também vinculante, foi adotado pela RFB, na Solução de Consulta Cosit nº 28, de 13 de novembro de 2013.[3] Embora o referido ato trate, entre outras matérias, da retenção da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre receitas decorrentes da locação de equipamentos (**bens móveis**), seu entendimento também pode ser aplicado, mutatis mutandis, à locação de **bens imóveis**. Confira-se (destaques do original):

> **Solução de Consulta Cosit nº 28, de 13 de novembro de 2013**
>
> **Fundamentos**
>
> (...)
>
> 15 No que toca à locação de equipamentos, cumpre ressaltar que a locação de bens e a prestação de serviços são institutos distintos.
>
> 15.1 Mostra-se essencial destacar que a locação de bens e a prestação de serviços são institutos de Direito Privado cuja origem remonta ao antigo direito romano, e que o Código Civil (CC), Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, delineia contornos distintos e inconfundíveis para a "locação de coisas" (arts. 565 a 578) e para a "prestação de serviços" (arts. 610 a 626), assentes, principalmente, nos arts. 565, 566, 593 e 594, que assim dispõem:
>
> "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.
>
> Art. 566. O locador é obrigado:
>
> I - a entregar ao locatário a coisa alugada, com suas pertenças, em estado de servir ao uso a que se destina, e a mantê-la nesse estado, pelo tempo do contrato, salvo cláusula expressa em contrário;

[3] Disponível na íntegra em < https://normasinternet2.receita.fazenda.gov.br/#/consulta/externa/48507> (acesso em 24 set. 2025)

DOCUMENTO VALIDADO

(...)

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.

(...)"

(...)

15.3 No direito moderno, essas três modalidades contratuais apontadas por Sílvio de Salvo Venosa, e por outros civilistas, foram disciplinadas sob as denominações, respectivamente, de locação de coisas, prestação de serviços e empreitada, o que demonstra uma clara ruptura de liame entre suas naturezas jurídicas.

15.4 Da leitura do transcrito art. 565 do Código Civil, verifica-se que a locação de coisas, sejam móveis ou imóveis, envolve nitidamente 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. Ao passo que o contrato de prestação de serviços consiste no desempenho de uma atividade humana em benefício de outrem, que sempre se traduz na consecução de um serviço a um terceiro, com caráter econômico, configurando uma **obrigação de fazer**.

(...)

15.6 Vale notar, por exemplo, que a Lei nº 8.846, de 21 de janeiro de 1994, ao tratar, entre outros assuntos, de emissão de documentos fiscais, destacou a locação de bens móveis e imóveis do contrato de prestação de serviços, como segue:

"Art. 1º A emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente, relativo à venda de mercadorias, **prestação de serviços** ou operações de alienação de bens móveis, deverá ser efetuada, para efeito da legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, no momento da efetivação da operação.

1º O disposto neste artigo **também alcança**:

a) **a locação de bens móveis e imóveis**;

b) quaisquer outras transações realizadas com bens e serviços, praticadas por pessoas físicas ou jurídicas." (grifou-se)

15.7 Também a título de exemplo, vale observar que a Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, ao mencionar as atividades a que se referem os percentuais de apuração do lucro presumido, insere a locação de bens imóveis em alínea distinta daquela da prestação de serviços em geral, assim dispondo:

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> "Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.
>
> III - trinta e dois por cento, para as atividades de:
>
> a) **prestação de serviços** em geral, exceto a de serviços hospitalares;
>
> b) intermediação de negócios;
>
> c) administração, **locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza**;" (grifou-se)
>
> 16 Enfim, à toda evidência, a natureza jurídica da locação - típica obrigação de dar - é inconciliável com a natureza jurídica da prestação de serviços - típica obrigação de fazer.
>
> 17 Nesse sentido, não listada expressamente a locação de bens no art. 1º, caput e § 2º, da IN SRF n° 459, de 2004, dada a natureza jurídica distinta de serviços e locação, conclui-se que a "locação de equipamentos" não está sujeita à retenção das contribuições sociais sob exame de que trata este artigo.
>
> (...)

35. Ademais, a recente Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025, que institui o Imposto sobre Bens e Serviços – IBS e a Contribuição Social sobre Bens e Serviços – CBS, ao tratar da hipótese de incidência desses novos tributos, estabelece distinção expressa entre "locação" e "prestação de serviços". Tal diferenciação, prevista nos art. 4º da referida norma, reforça que se trata de institutos jurídicos distintos, reconhecidos como tais pelo próprio legislador, conforme dispositivos transcritos a seguir:

> **Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025**
>
> Art. 4º O IBS e a CBS incidem sobre operações onerosas com bens ou com serviços.
>
> (...)
>
> § 2º Para fins do disposto neste artigo, considera-se operação onerosa com bens ou com serviços qualquer fornecimento com contraprestação, incluindo o decorrente de:
>
> (...)
>
> II - locação;
>
> (...)
>
> VIII - prestação de serviços.
>
> (...)

36. Assim, resta esclarecido que o regime de antecipação de desconto dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, previsto no art. 6º da Lei nº 11.488, de 15 de junho de

2007, **não se aplica às edificações destinadas à locação de bens imóveis**, uma vez que **locação e prestação de serviços são institutos jurídicos distintos**.

37. Conforme definição da **Abrasce**, transcrita no item 6 do Relatório, ***shopping centers* são empreendimentos compostos por diversas unidades comerciais, com administração centralizada, cuja atividade principal é a locação de espaços comerciais**, mediante cobrança de aluguel fixo e percentual. Portanto, não se enquadram nas hipóteses de uso produtivo ou prestação de serviços previstas no art. 6º da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, ainda que apresentem características contratuais atípicas.

38. A distinção entre locação e prestação de serviços, reconhecida tanto pela legislação tributária quanto pela doutrina jurídica, reforça que a atividade de locação de imóveis — como ocorre nos *shopping centers* — **não gera direito ao crédito antecipado** previsto no regime especial do art. 6º da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

39. Ademais, no que se refere à prestação de serviços, é importante destacar que **não se deve confundir o local onde o serviço é efetivamente prestado com o local** da edificação utilizada na prestação do serviço, pois o ativo imobilizado sujeito à depreciação é aquele **onde está instalada a estrutura operacional da empresa** (desde que incorporada ao seu ativo imobilizado), e não necessariamente o local da execução do serviço. Essa distinção é relevante para fins de apuração dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins calculados sobre encargos de depreciação.

40. A expressão "edificações incorporadas ao ativo imobilizado, adquiridas ou construídas para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços" prevista no art. 6º da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, exige que a edificação esteja registrada no ativo imobilizado da prestadora de serviços e esteja vinculada à prestação do serviço.

41. A vinculação exigida pela expressão "para utilização na prestação de serviços" pode ter dois sentidos. O mais imediato é referente à edificação que é utilizada diretamente na execução de uma atividade, ou seja, por meio dela se oferece um serviço. Um exemplo é o serviço de buffet com cessão de espaço (quando a edificação pertence ao prestador do serviço).

41.1. Outro sentido possível é de a edificação ser utilizada apenas como base operacional para a prestação de um serviço, notadamente em serviços que são autônomos em relação ao espaço em que prestados ou aplicados. A edificação utilizada na prestação de um serviço é aquela da qual se origina a prestação do serviço, e não aquela sobre a qual verifica-se o resultado do serviço. Como exemplos dessa última acepção podemos citar o serviço de limpeza e de vigilância.

42. Passando para o caso concreto. A consulente alega que presta os seguintes serviços aos seus lojistas (locatários):

1. no âmbito dos contratos de locação atípica e outras avenças: manutenção, gestão e promoção das áreas comuns (lazer, banheiro, centro ecumênico, enfermaria); eventos, campanhas e promoções para atração do público; prestação de informações (canal lojista) e treinamentos (*retail club*); divulgação de marca (internet, mídias e aplicativo); e gestão de todo o

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

funcionamento do shopping center, incluindo horários, uso dos espaços, carga e descarga de mercadorias, conservação, limpeza, segurança, iluminação, entre outros.

2. de administração de *shopping centers*: gestão de aluguel/empreendedores; gestão de condomínios edilícios; gestão de associação de lojistas; gestão do programa de fidelidade; e outros serviços de gestão.

3. de corretagem: envolvem a intermediação de novas locações e outras avenças para os demais proprietários do *shopping center*, mediante cobrança de taxa de corretagem, conforme contrato.

4. de *merchandising*: envolvem assessoria e efetiva colocação de stands, cartazes, fachadas, totens digitais, anúncios em pilares, portas e escadas rolantes, entre outros pontos de exposição.

5. de exploração de casas de espetáculos (notadamente, teatros), localizadas nos *shopping centers*.

43. Nota-se que a interessada, ao interpretar que pode optar pelo regime alternativo previsto no art. 6º da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, para descontar antecipadamente créditos das contribuições em questão — decorrentes de encargos de depreciação de *shopping centers* incorporados ao seu ativo imobilizado — parece confundir o **local da prestação do serviço** (entendido como o LUC, segundo a própria consulente, incluindo áreas comuns, restritas etc.) com o **local da base de operações da pessoa jurídica prestadora do serviço** (ora peticionante).

43.1. Ainda que a empresa esteja sediada ou localizada no mesmo *shopping* onde realiza suas atividades, é evidente que sua atuação possui como base área delimitada e específica — como uma loja, sala ou espaço comercial — conforme demonstrado nos endereços constantes das notas fiscais anexadas ao processo. É nesse espaço que se desenvolvem as atividades operacionais, por exemplo, de *merchandising*, como elaboração de projetos, contratação de profissionais especializados, gráficas, entre outros, voltadas ao atendimento do *shopping* e de seus lojistas.

43.2. O resultado desses serviços — como panfletos, totens, *displays*, etc. — é então distribuído ou aplicado para os lojistas e em áreas comuns do *shopping*, o que caracteriza o local de fruição ou impacto do serviço, mas **não altera o fato de que a estrutura operacional da empresa está localizada em espaço próprio**, o qual constitui o ativo sujeito à depreciação. Essa distinção é essencial para a correta aplicação do regime de antecipação de créditos previsto na legislação.

44. Como exemplo, pode-se citar a nota fiscal anexada à fl. 326 do processo, na qual a consulente figura como **prestadora de serviços de gestão de TI, financeira e contábil**, tendo como tomador do serviço uma associação de lojistas vinculada a outro *shopping center*, no qual a interessada também detém participação societária.

44.1. Não é razoável admitir a aplicação do regime alternativo previsto no art. 6º da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, com base no local onde se encontra o tomador do serviço, ainda que o imóvel pertença à consulente. Isso porque a edificação em questão **não foi construída com a**

finalidade de prestação de serviços, mas sim para fins de **locação comercial**, que constitui sua atividade preponderante.

44.2. Ademais, o documento reforça que o **endereço da prestadora do serviço é distinto do endereço do tomador**, evidenciando que a estrutura operacional da interessada está localizada em espaço próprio, mas diverso daquele onde se dá a fruição do serviço. Mesmo que o tomador esteja sediado em imóvel de propriedade da consulente, tal circunstância **não altera a natureza jurídica da atividade exercida no local**, tampouco justifica a aplicação do regime de antecipação de créditos previsto na legislação.

45. Além disso, é necessário verificar se a consulente é, de fato, a responsável direta pela prestação dos serviços (como vigilância, segurança, manutenção predial, limpeza e conservação, estacionamento etc.) ou se atua apenas como intermediadora entre os lojistas (locatários) e a empresa efetivamente contratada para prestar tais serviços. No segundo caso, não se vislumbra a possibilidade de a peticionante optar pelo regime alternativo previsto no art. 6º da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, uma vez que a opção caberia à pessoa jurídica efetivamente prestadora do serviço, desde que a edificação onde atua esteja incorporada ao seu ativo imobilizado.

46. Diante disso, responde-se o primeiro questionamento, afirmando-se que: no caso dos autos, a opção pelo regime de antecipação de desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nos termos do art. 6º da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, calculados sobre encargos de depreciação incorridos no mês, somente pode ser aplicado à área edificada delimitada e específica (loja, sala, etc) que é base operacional dos serviços porventura prestados pela consulente.

47. O art. 6º da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, também pode ser aplicado quando haja prestação de serviços vinculados a uma edificação específica (teatro, por exemplo), como é o caso da organização de eventos e espetáculos, desde que explorados diretamente pela pessoa jurídica proprietária do imóvel. No entanto, se a proprietária do imóvel loca ou cede o espaço para um terceiro que presta o serviço, o referido dispositivo legal não pode ser aplicado.

47.1 Não obstante a atividade de exploração de estacionamentos não tenha sido objeto de questionamento direto da consulente, esclareça-se que o entendimento aplicável aos estacionamentos é o mesmo da organização de eventos e espetáculos. O serviço de guarda de veículos permite a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na forma do art. 6º da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, somente quando for explorado diretamente pelo proprietário da edificação. Se houver a concessão do espaço, a qualquer título, a terceiro prestador do serviço, admite-se apenas a apuração de créditos das contribuições na forma do art. 3º, *caput,* inciso VII, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e art. 3º, *caput,* inciso VII, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 (regra geral dos encargos de depreciação).

47.2. Não é demasiado lembrar que, tanto no caso do teatro quanto do estacionamento, quando não for locado, a aplicação do art. 6º da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, se aplicaria apenas à área específica e correspondente a esses locais.

DOCUMENTO VALIDADO

48. Deste modo, e respondendo ao segundo questionamento, caso opte pelo regime, este poderá ser aplicado à referida edificação cuja depreciação e apropriação de créditos já tenha iniciado, incidindo sobre o saldo remanescente a depreciar, a partir de 15 de junho de 2007, data de vigência da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007. Após 24 meses, esta área será considerada integralmente depreciada para fins de apuração desses créditos, enquanto o restante da edificação seguirá a regra geral prevista no inciso II do *caput* do art. 179 da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022.

CONCLUSÃO

49. Diante do exposto, conclui-se e responde-se à consulente que:

49.1. o regime de antecipação de desconto dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, previsto no art. 6º da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, não se aplica às edificações destinadas à locação de bens imóveis, uma vez que locação e prestação de serviços são institutos jurídicos distintos;

49.2. no caso dos autos, a opção pelo referido regime somente pode ser aplicado à área edificada delimitada e específica (loja, sala, etc) que é base operacional do serviço prestado; e

49.3. caso opte pelo regime, este poderá ser aplicado à referida área cuja depreciação e apropriação de créditos já tenha iniciado, incidindo sobre o saldo remanescente a depreciar, a partir de 15 de junho de 2007, data de vigência da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007. Após 24 meses, esta área será considerada integralmente depreciada para fins de apuração desses créditos, enquanto o restante da edificação seguirá a regra geral prevista no inciso II do *caput* do art. 179 da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022.

Assinatura digital
FABIO BIGARELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Assinatura digital
CARLOS EDUARDO DE CARVALHO ROMÃO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

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

Assinatura digital
ANELISE FAUCZ KLETEMBERG
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Divisão de Contribuições Sociais sobre a Receita e a Importação

DOCUMENTO VALIDADO

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação-Geral de Tributação.

Assinatura digital
OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador Tributos sobre a Receita Bruta e Produtos Industrializados

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta. Declaro sua vinculação parcial à Solução de Consulta Cosit nº 28, de 13 de novembro de 2013, e à Solução de Consulta Cosit nº 423, de 13 de setembro de 2017.

Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Dê-se ciência à interessada.

Assinatura digital
RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral de Tributação

DOCUMENTO VALIDADO