



Solução de Consulta nº 84 - Cosit

Data 29 de junho de 2020

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESA DE PUBLICIDADE. REVENDA DE BENS. INSUMOS. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Não há créditos da Cofins sobre insumos na atividade de comercialização de bens, já que a hipótese de apuração de créditos sobre insumos está relacionada às atividades de fabricação ou produção de bens e de prestação de serviços.

As despesas de propaganda relacionadas à atividade de revenda de bens não geram direito a crédito da Cofins, em razão de não serem consideradas insumos nem se enquadrarem em qualquer outra hipótese de creditamento prevista na legislação vigente.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 218, DE 6 DE AGOSTO DE 2014.

NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESA DE PUBLICIDADE. LOCAÇÃO DE BENS. INSUMOS. CRÉDITOS.

A modalidade de creditamento da Cofins relativa à aquisição de insumos 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.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 510, DE 19 DE OUTUBRO DE 2017.

NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESA DE PUBLICIDADE. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE ASSISTÊNCIA MECÂNICA, LAVAGEM DE MOTOCICLETAS E INTERMEDIÇÃO DE NEGÓCIOS. INSUMOS. CRÉDITOS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

As despesas de publicidade não configuram elementos essenciais ou relevantes para as atividades de prestação de serviços de assistência mecânica, lavagem de motocicletas e intermediação de negócios e, por

consequente, não geram direito a crédito da Cofins na modalidade aquisição de insumos nem se enquadram em qualquer outra hipótese de creditamento prevista na legislação vigente.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA AO PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 5, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2018

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018; IN RFB nº 1.911, de 2019, arts. 171 e 172.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESA DE PUBLICIDADE. REVENDA DE BENS. INSUMOS. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Não há créditos da Contribuição para o PIS/Pasep sobre insumos na atividade de comercialização de bens, já que a hipótese de apuração de créditos sobre insumos está relacionada às atividades de fabricação ou produção de bens e de prestação de serviços.

As despesas de propaganda relacionadas à atividade de revenda de bens não geram direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep, em razão de não serem consideradas insumos nem se enquadrarem em qualquer outra hipótese de creditamento prevista na legislação vigente.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 218, DE 6 DE AGOSTO DE 2014.

NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESA DE PUBLICIDADE. LOCAÇÃO DE BENS. INSUMOS. CRÉDITOS.

A modalidade de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep relativa à aquisição de insumos 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.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 510, DE 19 DE OUTUBRO DE 2017.

NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESA DE PUBLICIDADE. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE ASSISTÊNCIA MECÂNICA, LAVAGEM DE MOTOCICLETAS E INTERMEDIACÃO DE NEGÓCIOS. INSUMOS. CRÉDITOS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

As despesas de publicidade não configuram elementos essenciais ou relevantes para as atividades de prestação de serviços de assistência mecânica, lavagem de motocicletas e intermediação de negócios e, por conseguinte, não geram direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep na modalidade aquisição de insumos nem se enquadram em qualquer outra hipótese de creditamento prevista na legislação vigente.

**SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA AO PARECER
NORMATIVO COSIT/RFB Nº 5, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2018.**

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018; IN RFB nº 1.911, de 2019, arts. 171 e 172.

Relatório

A pessoa jurídica acima identificada dirige-se a esta Secretaria para formular consulta sobre a interpretação da legislação tributária, buscando esclarecimentos acerca do desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

2 Informa a consulente exercer atividade de comércio de motocicletas, veículos em geral, peças, acessórios e componentes para motocicletas, assistência mecânica e lavagem de motocicletas, locação de motocicletas e a prestação de serviços de intermediação de negócios.

3 Em seguida, expõe, resumidamente, o seguinte:

- 3.1 em fevereiro de 2018, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) julgou REsp 1.221.170, cujo acórdão apresenta a tese jurídica sobre o conceito de insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, reconhecendo a ilegalidade das Instruções Normativas RFB nº 247, de 2002, e nº 404, de 2004, no que se referem à definição de insumos;
- 3.2 nesse sentido, o conceito de insumos deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade e relevância;
- 3.3 foi publicado o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018, que se propõe a apresentar as principais repercussões, no âmbito administrativo, da decisão do STJ;
- 3.4 contudo, os critérios definidos pela jurisprudência e pelo Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018 (essencialidade e relevância frente à atividade social desempenhada), são demasiados subjetivos, dificultando a real interpretação e aplicação do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003;
- 3.5 sua dúvida, que surge nesse contexto, está relacionada à possibilidade de despesas com publicidade serem consideradas insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins;

- 3.6 utiliza publicidade em jornais, rádios, revistas, internet e panfletos para chamar a atenção do consumidor para trocar ou adquirir uma motocicleta ou fazer a revisão/manutenção da que possui;
- 3.7 afirma que atua no comércio varejista e que é por meio da publicidade que mantém a competitividade e fomenta suas vendas;
- 3.8 transcreve, então, o inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, e comenta que a questão colocada em discussão consiste na subsunção das despesas mencionadas ao conceito insumos, consoante os dispositivos legais citados e a interpretação conferida pela jurisprudência vinculante do STJ, tratada administrativamente no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018;
- 4 Ao final, indaga:
- 1) *As despesas com publicidade são essenciais e relevantes para a atividade social praticada pela Consulente?*
 - 2) *Tais despesas, portanto, subsumem ao conceito de insumo previsto no art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002 e no art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003?*
 - 3) *Em sendo positivo, é correto que tais despesas com publicidade sejam consideradas para fins de apuração de créditos de PIS e COFINS?*

Fundamentos

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

6 No âmbito da RFB, o processo de consulta tem o seu disciplinamento regido pela Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, inclusive quanto aos requisitos de eficácia da consulta a ser solucionada. Trata-se, em sua essência, de um pedido de esclarecimento de determinado dispositivo da legislação tributária e sua incidência sobre um fato concreto, ressalvado, claro, quando da situação ainda não ocorrida – neste caso, o contribuinte deverá demonstrar vinculação com o fato, bem como a efetiva possibilidade de sua ocorrência e o reflexo de específico dispositivo legal sobre o mesmo.

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

8 A consulente informa realizar o comércio de motocicletas, veículos em geral, peças, acessórios e componentes para motocicletas, assistência mecânica e lavagem de

motocicletas, locação de motocicletas e a prestação de serviços de intermediação de negócios. A dúvida apresentada consiste em esclarecer se é possível apurar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre suas despesas de publicidade com base no conceito de insumos a que se refere o art. 3º, II, das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

9 A sistemática de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins foi instituída pelas Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, respectivamente, e baseia-se em um sistema de creditamento exaustivo estabelecido no art. 3º dessas leis:

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: (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

b) nos §§ 1º e 1º A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

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)

(...)

§ 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)

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

10 Essas disposições aplicam-se à Contribuição para o PIS/Pasep em face de previsões análogas expressas na Lei nº 10.637, de 2002.

11 Sobre a apuração de créditos com base na aquisição de insumos a que se referem os atos legais citados, deve-se atentar que por meio do julgamento pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça do Recurso Especial 1.221.170/PR, consoante procedimento previsto para os recursos repetitivos, cujo acórdão foi publicado no Diário da Justiça Eletrônico de 24 de abril de 2018, sob a relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, a E. Corte deu entendimento próprio ao conceito de insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, na forma do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003. Transcreve-se, a seguir, a ementa do mencionado acórdão:

“TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.”

12 A decisão proferida pelo STJ tem efeito vinculante para esta RFB, em razão do disposto no art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 12 de fevereiro de 2014, e nos termos da Nota Explicativa correlata exarada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

13 Diante disso, tornou-se necessária a edição do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018, publicado no D.O.U de 18/12/2018, para a correta aplicação dos critérios definidos pelo Superior Tribunal de Justiça sobre o conceito de insumos. A seguir, transcrevem-se trechos do referido Parecer na parte pertinente à presente consulta.

PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 5, DE 2018:

“Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

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

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

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

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

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

b.2) “por imposição legal”. Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

(...)

Fundamentos

(...)

14. Conforme constante da ementa do acórdão, a tese central firmada pelos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça acerca da matéria em comento é que “o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item -bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”.

*15. Neste ponto já se mostra necessário interpretar a abrangência da expressão **“atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”**. Conquanto essa expressão, por sua generalidade, possa fazer parecer que haveria insumos geradores de crédito da não cumulatividade das contribuições em qualquer atividade desenvolvida pela pessoa jurídica (administrativa, jurídica, contábil, etc.), a verdade é que todas as discussões e conclusões buriladas pelos Ministros circunscreveram-se ao **processo de produção de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica**.*

16. **Aliás, esta limitação consta expressamente do texto do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, que permite a apuração de créditos das contribuições em relação a “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”.**

(...)

23. Ademais, observa-se que talvez a maior inovação do conceito estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça seja o fato de permitir o creditamento para insumos do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, e não apenas insumos do próprio produto ou serviço comercializados, como vinha sendo interpretado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

24. Nada obstante, salienta-se que o processo de produção de bens, em regra, encerra-se com a finalização das etapas produtivas do bem e que o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente. Consequentemente, os bens e serviços empregados posteriormente à finalização do processo de produção ou de prestação não são considerados insumos, salvo exceções justificadas, como ocorre com a exceção abordada na seção GASTOS APÓS A PRODUÇÃO relativa aos itens exigidos pela legislação para que o bem ou serviço produzidos possam ser comercializados.

(...)

2. INEXISTÊNCIA DE INSUMOS NA ATIVIDADE COMERCIAL

40. Nos termos demonstrados acima sobre o conceito definido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, **somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros.**

41. **Destarte, para fins de apuração de créditos das contribuições, não há insumos na atividade de revenda de bens, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda (inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).**

42. Em razão disso, exemplificativamente, não constituem insumos geradores de créditos para pessoas jurídicas dedicadas à atividade de revenda de bens: a) combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos próprios de entrega de mercadorias²; b) transporte de mercadorias entre centros de distribuição próprios; c) embalagens para transporte das mercadorias; etc.

43. **Sem embargo, cumpre frisar que, na esteira das disposições do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, as considerações anteriores versam sobre as “atividades” de “produção de bens ou prestação de serviços” e de “revenda de bens”, e não sobre as “pessoas jurídicas” que desempenham uma ou outra atividade.**

44. **Assim, nada impede que uma mesma pessoa jurídica desempenhe atividades distintas concomitante, como por exemplo “revenda de bens” e**

“produção de bens”, e possa apurar créditos da não cumulatividade das contribuições na modalidade aquisição de insumos em relação a esta atividade, conquanto lhe seja vedada a apuração de tais créditos em relação àquela atividade.

² Analisa-se aqui apenas a subsunção do item ao conceito de insumo (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003). Nada impede que o item possa se enquadrar em outras modalidades de creditamento, como aquela estabelecido pelo inciso IX do art. 3º c/c inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003.

(...)

Conclusão

166. Com base no exposto, conclui-se que, conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, **o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.**

167. Segundo a tese acordada na decisão judicial em comento: a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”: a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”; a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”; b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”: b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”; b.2) “por imposição legal”.

168. Como características adicionais dos bens e serviços (itens) considerados insumos na legislação das contribuições em voga, destacam-se:

a) somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil, etc., bem como itens relacionados à atividade de revenda de bens;

(Grifo nosso)

14 Do texto acima, importa destacar que para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins:

14.1 o conceito de insumos deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica;

14.2 somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, consoante art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil, etc., bem como itens relacionados à atividade de revenda de bens.

15 Foi publicada recentemente a Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019, que regulamenta a apuração, a cobrança, a fiscalização, a arrecadação e a administração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, disciplinando, em seus arts. 171 e 172, a apuração de créditos decorrentes da aquisição de insumos, os quais serão reproduzidos a seguir na parte referente à matéria ora em análise:

Subseção II

Dos Créditos Decorrentes da Aquisição de Insumos

Art. 171. Compõem a base de cálculo dos créditos a descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, os valores das aquisições, efetuadas no mês, de (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21):

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

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

(...)

Art. 172. Para efeitos do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes, que integram o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:

I - bens ou serviços que, mesmo utilizados após a finalização do processo de produção, de fabricação ou de prestação de serviços, tenham sua utilização decorrente de imposição legal;

II - bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes, que integram o processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços e que sejam considerados insumos na produção ou fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;

III - combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos responsáveis por qualquer etapa do processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços;

IV - bens ou serviços aplicados no desenvolvimento interno de ativos imobilizados sujeitos à exaustão e utilizados no processo de produção, de fabricação ou de prestação de serviços;

V - bens e serviços aplicados na fase de desenvolvimento de ativo intangível que resulte em:

a) insumo utilizado no processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços; ou

b) bem destinado à venda ou em serviço prestado a terceiros;

VI - embalagens de apresentação utilizadas nos bens destinados à venda;

VII - serviços de manutenção necessários ao funcionamento de máquinas e equipamentos utilizados no processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços;

VIII - bens de reposição necessários ao funcionamento de máquinas e equipamentos utilizados no processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços;

IX - serviços de transporte de produtos em elaboração realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica; e

X - bens ou serviços especificamente exigidos pela legislação para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades, como no caso dos equipamentos de proteção individual (EPI).

§ 2º Não são considerados insumos, entre outros:

I - bens incluídos no ativo imobilizado;

II - embalagens utilizadas no transporte do produto acabado;

III - bens e serviços utilizados na pesquisa e prospecção de minas, jazidas e poços de recursos minerais e energéticos;

IV - bens e serviços aplicados na fase de desenvolvimento de ativo intangível que não chegue a ser concluído ou que seja concluído e explorado em áreas diversas da produção ou fabricação de bens e da prestação de serviços;

V - serviços de transporte de produtos acabados realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica;

VI - despesas destinadas a viabilizar a atividade da mão-de-obra empregada no processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, cursos, plano de seguro e seguro de vida, ressalvado o disposto no inciso VI do art. 181;

VII - bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos em operações comerciais; e

VIII - bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos nas atividades administrativas, contábeis e jurídicas da pessoa jurídica.

§ 3º Para efeitos do disposto nesta Subseção, considera-se:

I - serviço qualquer atividade prestada por pessoa jurídica a outra pessoa jurídica mediante retribuição; e

II - bem não só produtos e mercadorias, mas também os intangíveis.

(...)

16 Do texto acima transcrito, cabe ressaltar que:

16.1 a IN RFB nº 1.911, de 2019, na mesma linha do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, conceituou insumos como os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes, que integram o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (art. 172, *caput*);

16.2 não são insumos os bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos em operações comerciais.

17 Esse também o entendimento exarado na Solução de Consulta Cosit nº 218, de 6 de agosto de 2014 (DOU de 18/08/2014), a qual apresenta efeito vinculante no âmbito desta RFB, por força dos arts. 9º e 22 da IN RFB nº 1.396, de 2013. A seguir, transcreve-se o trecho pertinente à matéria em análise:

22.1 A título de exemplo, destaca-se que os incisos II e VI do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, relativos a bens adquiridos como insumos e à aquisição ou fabricação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, são direcionados exclusivamente às pessoas jurídicas que exerçam atividades de fabricação ou produção de bens, ou de prestação de serviços. Há, portanto, uma impossibilidade legal ao desconto desses créditos por pessoa jurídica que explore atividade exclusivamente comercial, tal qual a consulente, cuja atividade pertinente à matéria consultada é a comercialização de gasolina, óleo diesel e GNV. (Grifo nosso)

18 Esse entendimento foi confirmado, como visto, no PN Cosit/RFB nº, de 2018, itens 40 a 43, e também na IN RFB nº 1.911, de 2019, art. 172, § 2º, VII.

19 Diante disso, conclui-se que, para fins de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, a hipótese de apuração de créditos sobre insumos está relacionada às atividades de fabricação ou produção de bens e de prestação de serviços, não havendo créditos sobre insumos na atividade de comercialização de bens.

20 Por conseguinte, para o caso exposto pela consulente, pode-se concluir que as despesas de propaganda relacionadas à atividade de revenda de bens (motocicletas, veículos em geral, peças, acessórios e componentes para motocicletas) não geram direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em razão de não serem consideradas insumos nem se enquadrarem em qualquer outra hipótese de creditamento prevista na legislação vigente.

21 Releva mencionar que não há impedimento para que uma mesma pessoa jurídica desempenhe atividades distintas concomitante à revenda de bens, como a prestação de serviços (atividade também desenvolvida pela consulente) e a produção de bens e possa

apurar créditos da não cumulatividade das contribuições na modalidade aquisição de insumos em relação a estas atividades, não obstante a vedação à apuração de créditos em relação à revenda de bens, conforme dispõe o item 44 do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018.

22 A interessada informa realizar também as atividades de assistência mecânica e lavagem de motocicletas, locação de motocicletas e a prestação de serviços de intermediação de negócios, tornando-se, assim, necessário analisar se as despesas de propaganda podem ser consideradas insumos para essas atividades com base nos critérios da essencialidade e relevância conforme dispõem a ementa do Acórdão proferido no julgamento do Resp 1.221.170/PR, reproduzida no item 11 desta Solução de Consulta, o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, e a IN RFB nº 1.911, de 2019.

23 Sobre a atividade de locação bens e a modalidade de creditamento relativa à aquisição de insumos, a Coordenação-Geral de Tributação - Cosit - já se manifestou por meio da Solução de Consulta Cosit nº 510, de 19 de outubro de 2017, cujo entendimento tem efeito vinculante no âmbito desta RFB, por força do art. 9º da IN RFB nº 1.396, de 2013¹.

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.

Fundamentos

(...)

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*

¹ Art. 9º A Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1434, de 30 de dezembro de 2013)

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 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, de 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.”

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.

(...)

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.

24 Do texto acima, destaca-se que a locação de bens caracteriza-se como uma obrigação dar, e não de fazer, não se configurando, portanto, como prestação de serviços.

25 Conforme visto nos itens anteriores desta Solução de Consulta, a modalidade de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relativa à aquisição insumos aplica-se tão somente à atividade de fabricação ou produção de bens e à atividade de prestação de serviços. Assim, as despesas de propaganda relacionadas às atividades de locação de bens não geram direito ao creditamento das contribuições em análise, em razão de não serem consideradas insumos para essa atividade nem se enquadrarem em qualquer outra hipótese de creditamento prevista na legislação vigente.

26 Deve-se ressaltar que, à época da publicação da SC Cosit nº 510, de 2017, cogitava-se ser proferido um acórdão pelo Supremo Tribunal Federal - STF - ou pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ - ampliando o conceito de insumos para fins de desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins; o que de fato ocorreu, por meio da publicação do acórdão proferido no julgamento do REsp 1.221.170/PR pelo STJ. Não obstante, não houve alteração do entendimento exposto na SC Cosit nº 510, de 2017, em relação à locação de bens móveis, uma vez que a modalidade de aquisição de insumos permanece restrita às atividades de fabricação ou produção de bens e de prestação de serviços.

27 As demais atividades realizadas pela interessada configuram-se como prestação de serviços, quais sejam, a assistência mecânica, a lavagem de motocicletas e a intermediação de negócios, sendo possível, em tese, a apuração de créditos sobre a aquisição de insumos relacionados a essas atividades. Resta, portanto, examinar, se o conceito de insumos, para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, alcança as despesas de publicidade realizadas pela consultente.

28 O conceito de insumos para fins de creditamento das contribuições em análise, conforme dispõe o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica. Para facilitar a leitura, transcreve-se novamente a ementa do citado Parecer Normativo, a qual traz a definição dos critérios da essencialidade e da relevância:

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica. Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

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

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

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

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

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

b.2) “por imposição legal”.

29 Do texto acima, verifica-se que as despesas de publicidade não configuram despesas essenciais para as atividades de prestação de serviços desenvolvidas pela consulente, por não constituírem elemento estrutural e inseparável da execução dos serviços relacionados e, também, por não privar a prestação dos serviços de qualidade, quantidade e/ou suficiência. Outrossim, também não se verifica a relevância das despesas de publicidade para os serviços prestados pela consulente, por não haver imposição legal para esse tipo de despesa, que são opcionais para a pessoa jurídica, e também por não haver qualquer singularidade nos serviços prestados que exija a realização das despesas de publicidade.

30 Assim, as despesas de publicidade não configuram elementos essenciais ou relevantes para as atividades de assistência mecânica, lavagem de motocicletas e intermediação de negócios e, por conseguinte, não geram direito a crédito da na modalidade aquisição de insumos nem se enquadram em qualquer outra hipótese de creditamento prevista na legislação vigente.

31 Por fim, conclui-se que as despesas de publicidade relacionadas às atividades realizadas pela consulente não geram direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na modalidade aquisição de insumos.

Conclusão

32 Diante do exposta, soluciona-se a presente consulta informando o seguinte:

32.1 não há créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre insumos na atividade de comercialização de bens, já que a hipótese de apuração de créditos sobre insumos está relacionada às atividades de fabricação ou produção de bens e de prestação de serviços (ENTENDIMENTO VINCULADO À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 218, DE 6 DE AGOSTO DE 2014);

32.2 as despesas de propaganda relacionadas à atividade de revenda de bens (motocicletas, veículos em geral, peças, acessórios e componentes para motocicletas) não geram direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em razão de não serem consideradas insumos nem se enquadrarem em qualquer outra hipótese de creditamento prevista na

legislação vigente (ENTENDIMENTO PARCIALMENTE VINCULADO À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 218, DE 6 DE AGOSTO DE 2014);

32.3 a modalidade de creditamento relativa à aquisição de insumos (inciso II do caput do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003) 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 (ENTENDIMENTO VINCULADO À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 510, DE 19 DE OUTUBRO DE 2017);

32.4 as despesas de publicidade não configuram elementos essenciais ou relevantes para as atividades de prestação de serviços de assistência mecânica, lavagem de motocicletas e intermediação de negócios e, por conseguinte, não geram direito a crédito da na modalidade aquisição de insumos nem se enquadram em qualquer outra hipótese de creditamento prevista na legislação vigente (ENTENDIMENTO PARCIALMENTE VINCULADO AO PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 5, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2018).

Assinado digitalmente

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

Assinado digitalmente

LAURA ALVES PEREIRA MOREIRA CEZAR
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. À consideração do Coordenador da Cotri.

Assinado digitalmente

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

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

Assinado digitalmente

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

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013. Dê-se ciência à interessada.

Assinado digitalmente

FERNANDO MOMBELLI

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador-Geral da Cosit