



Solução de Consulta nº 141 - Cosit

Data 10 de dezembro de 2020

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

NÃO CUMULATIVIDADE. COMÉRCIO VAREJISTA. PRODUTOS FARMACÊUTICOS PRODUZIDOS POR TERCEIROS. PRODUTOS FARMACÊUTICOS MANIPULADOS. GASTOS COM MARKETING. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

A comercialização de produtos farmacêuticos produzidos por terceiros não comporta a existência de insumos, para fins do desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep previstos no art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002.

As atividades de marketing não integram o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiro por pessoa jurídica que comercializa produtos farmacêuticos produzidos por ela mesma, mediante manipulação de fórmulas, e conseqüentemente, não são consideradas insumos, para fins do desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep previstos no art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA AO PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 05, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2018, PUBLICADO NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO (DOU) DE 18 DE DEZEMBRO DE 2018.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, II; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

NÃO CUMULATIVIDADE. COMÉRCIO VAREJISTA. PRODUTOS FARMACÊUTICOS PRODUZIDOS POR TERCEIROS. PRODUTOS FARMACÊUTICOS MANIPULADOS. GASTOS COM MARKETING. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

A comercialização de produtos farmacêuticos produzidos por terceiros não comporta a existência de insumos, para fins do desconto de créditos da Cofins previstos no art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003.

As atividades de marketing não integram o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiro por pessoa jurídica que comercializa produtos farmacêuticos produzidos por ela mesma, mediante manipulação de fórmulas, e conseqüentemente, não são consideradas insumos, para fins do desconto de créditos da Cofins previstos no art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA AO PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 05, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2018, PUBLICADO NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO (DOU) DE 18 DE DEZEMBRO DE 2018.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, II; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018.

Relatório

Trata-se de consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal, apresentada nos termos da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, pela pessoa jurídica acima identificada, que informa ter como objeto social *o comércio varejista de produtos farmacêuticos, com manipulação de fórmulas*.

2. Em síntese, a consulente afirma que a obtenção de suas receitas está intimamente vinculada à *divulgação transparente e adequada das suas atividades e produtos perante seu público-alvo, sendo fundamentais os investimentos que aporta no uso e manutenção de sua marca no mercado, visando potencializar seus produtos e negócios*.

3. Alega que *as diferentes formas de posicionamento da imagem da empresa e dos produtos comercializados são elemento fundamental ao ato da compra, uma vez que a comunicação [acerca de determinado foco de atuação da companhia] acaba por influenciar e nortear as decisões dos consumidores sobre ser ou não confiável determinado produto, bem como se este é eficaz e responde a seus objetivos, assim como a análise relativa ao custo-benefício de sua aquisição*.

4. Argumenta que, *nesse passo, o posicionamento da marca e o uso do marketing, após estudos estratégicos no segmento do próprio varejo, é um dos principais elementos essenciais que possibilitam gerar receitas, sendo um bem intangível de grandiosa relevância*.

5. Relata que *a empresa elabora estudos e laudos técnicos que dimensionam o impacto dos aportes direcionados a marketing, publicidade, produção de vídeos, divulgações e campanhas com o uso da sua marca, posto que são fundamentais ao exercício de sua atividade, sendo que os custos são muito elevados*.

6. Assevera que, *a toda evidência, a marca e todo o trabalho de marketing acerca dos produtos comercializados pela empresa constituem custos relevantes e essenciais, sem os quais não pode exercer sua atividade* (destaque do original).

7. Recorda que, na sistemática da apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, *na qual está inserida a empresa Consulente*, os arts. 3^{os}, incisos II, das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, autorizam o *desconto de créditos relativos aos “bens e serviços, utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”*.

8. Aduz que, ao julgar o Recurso Especial 1.221.170/PR, na sistemática de recursos repetitivos, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça - STJ definiu o conceito de insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

9. Expõe seu entendimento sobre a matéria, segundo o qual *outra não pode ser a conclusão se não a de que todas as informações divulgadas sobre os produtos diretamente à população são importantes e relevantes nas atividades do ramo farmacêutico, sob pena de comprometer a operação, logo são DESPESAS ESSENCIAIS E NECESSÁRIAS que devem ser, portanto, consideradas INSUMOS passíveis de creditamento pelo PIS e pela COFINS* (destaques do original).

10. Isso posto, indaga:

a) Se há direito ao creditamento de PIS e de COFINS em relação às despesas com marketing, assim englobando todo seu custo com a divulgação e informações sobre seus produtos;

b) Se os custos supra elencados são essenciais à atividade da Consulente que trabalha com a venda de medicamentos, sendo essencial a informação à população que necessita do consumo seguro de medicamentos;

c) Se a divulgação dos produtos que comercializa é essencial, fundamental ao exercício das suas atividades, ou se excluindo o marketing das suas atividades o seu faturamento permanecerá incólume.

Fundamentos

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

12. 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 sanções decorrentes do desatendimento das referidas obrigações. Constitui, assim, instrumento à disposição do sujeito passivo para lhe possibilitar acesso à interpretação dada pela Fazenda Pública a um fato determinado.

13. A consulta corretamente formulada 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 subseqüente à ciência da solução da consulta.

14. 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.

15. A consulente é pessoa jurídica que se dedica ao *comércio varejista de produtos farmacêuticos, com manipulação de fórmulas* e está sujeita ao regime de apuração não cumulativa. Questiona-se então se é possível apurar créditos sobre gastos com marketing e divulgação de produtos a título de insumos, e se esses gastos são essenciais à sua atividade e ao seu faturamento.

16. A Lei nº 10.637, de 2002, e a Lei nº 10.833, de 2003, estabelecem:

Lei nº 10.637, de 2002

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

(...)

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

(...)

Lei nº 10.833, de 2003

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

(...)

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

(...)

17. De início, convém ressaltar que o conteúdo da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins é dado pela legislação infraconstitucional. Diante

disso, resta claro que as hipóteses legais de creditamento das contribuições devem ser entendidas como taxativas. Portanto, aqui se analisa o conceito de insumos tal qual inscrito no art. 3º, II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

18. Conforme foi mencionado pela consulente, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça definiu o 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, ao julgar o Recurso Especial 1.221.170/PR, cujo acórdão recebeu a seguinte ementa:

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 SEQUINTE 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 Documento: 82073880 - EMENTA / ACORDÃO - Site certificado - DJe: 24/04/2018 Página 1 de 2 Superior Tribunal de Justiça 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.

19. A referida decisão é vinculante para esta Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil - 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 SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, exarada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN nos termos do art. 3º da citada Portaria Conjunta.

20. As principais repercussões no âmbito da Receita Federal decorrentes do julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça foram apresentadas no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018, publicado no DOU de 18 de dezembro de 2018 (inteiro teor encontra-se disponível no sítio da Receita Federal na internet (www.rfb.gov.br)), que, nos termos do art. 12º, I, da Portaria RFB nº 1.936, de 06 de dezembro de 2018, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.

21. O Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, esclarece:

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 [do RE 1.121.170/PR], 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 terminado 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”.*

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

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

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

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

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

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

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

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

b.2) “por imposição legal”.

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

(...)

22. Diante da abrangência do conceito formulado na decisão judicial em comento e da inexistência nesta de vinculação a conceitos contábeis (custos, despesas, imobilizado, intangível, etc.), deve-se reconhecer esta modalidade de creditamento pela aquisição de insumos como a regra geral aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, sem prejuízo das demais modalidades de creditamento estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas.

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.

25. Por outro lado, a interpretação da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça acerca do conceito de insumos na legislação das contribuições afasta expressamente e por completo qualquer necessidade de contato físico, desgaste ou alteração química do bem-insumo com o bem produzido para que se permita o creditamento, como preconizavam a Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, e a Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, em algumas hipóteses.

26. Também merece comentários o enquadramento como insumo do item cuja relevância advém de sua integração ao “processo de produção (...) por imposição legal”. Todavia, considerando a extensão dos comentários, reserva-se adiante uma seção específica para versar sobre o tema.

27. Ultimando a fixação de premissas, um ponto não abordado pelos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, mas que resulta claro do texto do inciso II do caput c/c § 13 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e é importante para o entendimento do conceito em estudo é que somente haverá insumos geradores de créditos das contribuições se o processo no qual estão inseridos efetivamente resultar

em um bem destinado à venda ou em um serviço disponibilizado ou prestado a terceiros (esforço bem-sucedido). Daí conclui-se não haver insumos permissivos de creditamento em atividades que não geram tais resultados, como em pesquisas, projetos abandonados, projetos infrutíferos, etc.

(...)

1. PRODUÇÃO OU FABRICAÇÃO DE BENS

30. De acordo com letra do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, permitem a apuração de créditos das contribuições “bens e serviços utilizados como insumo (...) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”.

31. A citação concomitante a “produção” e “fabricação” de “bens” ou “produtos” mostra-se muito relevante na interpretação da abrangência da hipótese de creditamento das contribuições pela aquisição de insumos (ver também o § 13 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003).

32. Conquanto os termos “produção” e “fabricação” sejam utilizados como sinônimos em algumas normas da legislação tributária federal, no presente dispositivo diversos argumentos conduzem à conclusão de que não são sinônimos, restando a “fabricação de produtos” como hipótese específica e a “produção de bens” como hipótese geral.

33. Inexoravelmente, a “fabricação de produtos” a que alude o dispositivo em comento equivale ao conceito e às hipóteses de industrialização firmadas na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

34. Já a “produção de bens” aludida no mencionado dispositivo refere-se às atividades que, conquanto não sejam consideradas industrialização, promovem a transformação material de insumo(s) em um bem novo destinado à venda ou o desenvolvimento de seres vivos até alcançarem condição de serem comercializados.

35. Como exemplo de atividades que promovem a reunião de insumos para produção de um bem novo que não são consideradas industrialização, mas que podem ser consideradas produção de bens para fins de apuração de créditos das contribuições com base no dispositivo em tela, citam-se as hipóteses de preparação de produtos alimentares não acondicionados em embalagem de apresentação mencionadas no inciso I do caput do art. 5º do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 (Regulamento do IPI).

36. Obviamente, há atividades que se encontram em zona intermediária entre a mera revenda e a produção de bens e, em razão disso, oferecem dificuldades de interpretação acerca da modalidade de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a ser aplicada à hipótese (aquisição de bens para revenda ou de insumos produtivos, inciso I e II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003). Nesses casos, o enquadramento somente pode ser feito a partir da análise do caso concreto para verificação da atividade efetivamente desenvolvida.

37. Já como exemplos de atividades que promovem o desenvolvimento de seres vivos até alcançarem condição de serem comercializados podem ser citadas a agricultura, a pecuária, a piscicultura, entre outras.

38. Segundo consta dos votos de diversos Ministros participantes do julgamento em questão, um dos fundamentos para a formação da tese acordada na Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça acerca do conceito de insumos foi exatamente a asserção de que tal conceito influenciaria na concretização da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, que representaria uma aplicação do princípio constitucional da capacidade contributiva. Daí, evidentemente padeceria de ilegalidade eventual interpretação do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, que restringisse sua aplicação às atividades industriais, excluindo-se de seu alcance diversas outras atividades que promovem a produção de bens, como demonstrado acima.

39. Nesse contexto, a interpretação pugnada nesta seção (distinção de significados, para os fins deste Parecer Normativo, dos termos “produção” e “fabricação”) é a única capaz de fazer contemplar na não cumulatividade das contribuições diversas atividades que não são consideradas industrialização pela legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (por disposição normativa ou por inadequação típica) e que também não constituem revenda de mercadorias.

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 mercadorias; 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.

(...)

Da impossibilidade de apuração de créditos sobre gastos com insumos na atividade comercial

22. As atividades da consulente podem ser classificadas em duas categorias distintas:

- a) comércio varejista de produtos farmacêuticos elaborados por terceiros; e
- b) comércio varejista de produtos farmacêuticos elaborados pela própria consulente, mediante manipulação de fórmulas.

23. Quanto à atividade de comercialização de bens fabricados por terceiros (revenda), não se permite a apuração de créditos sobre insumos, já que essa hipótese de creditamento está relacionada às atividades de fabricação ou produção de bens e de prestação de serviços, conforme esclarecem os itens 40 a 44 do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018.

24. Quanto à elaboração de produtos farmacêuticos mediante manipulação de fórmulas para venda a varejo, admite-se a apuração de créditos sobre insumos, desde que tais gastos sejam essenciais ou relevantes para o processo produtivo, nos termos do Acórdão do STJ (REsp 1.221.170/PR) e do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018.

25. Como explicado no parágrafo 30 e seguintes do Parecer, o termo “produção” não equivale ao termo “industrialização”, possuindo aquele uma conotação mais ampla no contexto da interpretação do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003.

Da impossibilidade de apuração de créditos sobre gastos com insumo quanto aos dispêndios com marketing ou divulgação de produtos

26. O Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, anteriormente transcrito revela que:

a) os insumos geradores de crédito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não existem em todas as atividades desenvolvidas pela pessoa jurídica (atividades administrativas, jurídicas, contábeis, etc.), mas apenas naquelas atividades integrantes do processo de produção de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica em questão (item 15);

b) para fins de apuração não cumulativa das referidas contribuições, somente são passíveis de enquadramento no conceito de insumos dispêndios intrinsecamente relacionados com a atividade econômica desenvolvida pela pessoa jurídica em questão, excluindo-se de plano de tal conceito itens cuja utilidade não é aplicada nessa atividade (item 18); e

c) *a tese acordada [no julgamento do RE 1.121.170/PR] afirma que são insumos bens e serviços que compõem o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiros, tanto os que são essenciais a tais atividades (elementos estruturais e inseparáveis do processo) quanto os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal (item 20).*

27. Ora, atividades de marketing não integram o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiro realizado por pessoa jurídica que se

dedica ao comércio varejista de produtos farmacêuticos elaborados por terceiros, mediante manipulação de fórmulas, uma vez que seu objetivo consiste apenas em otimizar os resultados do mencionado comércio.

28. Consequentemente, na apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins realizada por pessoa jurídica que se dedica ao comércio varejista de produtos farmacêuticos, com manipulação de fórmulas, as atividades de marketing não são consideradas insumos, para fins do desconto de créditos autorizado pelo art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.

29. O item 19 do Parecer Normativo - Cosit/RFB nº 5, de 2018, esclarece que a tese acordada pela maioria dos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.121.170/PR *foi aquela apresentada inicialmente pela Ministra Regina Helena Costa, segundo a qual o conceito de insumos na legislação das contribuições deve ser identificado “segundo os critérios da essencialidade ou relevância”, explanados da seguinte maneira por ela própria (conforme transcrito acima):*

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

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

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

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

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

b.2) “por imposição legal”. (sem destaques no original)

30. Dessa forma, no âmbito do julgamento do Recurso Especial 1.121.170/PR os critérios da essencialidade e da relevância dizem respeito à verificação da possibilidade de enquadramento de determinado insumo na hipótese do art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, para fins de descontar créditos na apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

31. Ainda nos termos do acórdão do Recurso Especial 1.121.170/PR, a essencialidade do insumo diz respeito a elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço da pessoa jurídica que apura de forma não cumulativa a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins.

32. Por óbvio, atividades de marketing não integram o processo de produção de medicamentos mediante manipulação de fórmulas, uma vez que constituem operações que precedem ou sucedem o referido processo, sem jamais fazerem parte dele.

33. Sendo assim, na hipótese de **produção de produtos farmacêuticos** mediante manipulação de fórmulas, não cabe verificar se as atividades de marketing ou de divulgação

dos referidos produtos são essenciais, com vistas a aferir a possibilidade do desconto de créditos prevista no art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.

34. Em suma, tanto na comercialização a varejo de produtos farmacêuticos quanto na produção dos referidos produtos mediante manipulação de fórmulas, é incabível verificar se as atividades de marketing e de divulgação de produtos em questão são essenciais, com vistas a aferir a possibilidade do desconto de créditos prevista no art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, já que tais atividades não compõem o processo produtivo dos produtos comercializados pela pessoa jurídica.

35. Quanto ao último questionamento da consulente, esclareça-se que a essencialidade e relevância é aferida em relação ao processo produtivo e não ao faturamento da pessoa jurídica.

Conclusão

36. Com base no exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo-se à consulente que, na apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins:

a) A comercialização de produtos farmacêuticos produzidos por terceiros não comporta a existência de insumos, para fins do desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins previstos nos arts. 3º, II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, respectivamente; e

b) As atividades de marketing não integram o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiro por pessoa jurídica que comercializa produtos farmacêuticos produzidos por ela mesma, mediante manipulação de fórmulas, e conseqüentemente, não são consideradas insumos, para fins do desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins previstos nos arts. 3º, II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº nº 10.833, de 2003, respectivamente.

Assinatura digital

ADEMAR DE CASTRO NETO
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 Cotri.

Assinatura digital

HELDER GERALDO MIRANDA DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit06

Assinatura digital

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

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

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

Ordem de Intimação

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

Assinatura digital
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit