



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	12 – COSIT
DATA	27 de fevereiro de 2024
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

A instalação de equipamento decorrente de sua venda, bem como os materiais utilizados e a contratação de mão de obra para referida instalação, são considerados vinculados à venda para efeitos da apuração de créditos da Cofins, não podendo gerar para a pessoa jurídica adquirente, créditos apurados nos termos do inciso II do **caput** do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

Somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros. Para fins de apuração de créditos das contribuições, não há insumos na atividade de revenda de bens, porque a esta foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda.

É incabível a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep na modalidade aquisição de insumos em relação às seguintes despesas vinculadas à revenda de equipamento: a) materiais em geral, inclusive elétricos, utilizados na instalação do equipamento; b) comissionamento de vendedores; c) contratação de serviços de instalação terceirizado; d) combustível consumido pela equipe de instaladores; e d) vendedores e administração.

À pessoa jurídica sujeita à incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep é permitida a utilização de créditos decorrentes da aquisição de bem destinado à revenda nos termos do inciso I do **caput** do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 248, DE 2019.

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

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

A instalação de equipamento decorrente de sua venda, bem como os materiais utilizados e a contratação de mão de obra para referida instalação, são considerados vinculados à venda para efeitos da apuração de créditos da Cofins, não podendo gerar para a pessoa jurídica adquirente, créditos apurados nos termos do inciso II do **caput** do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros. Para fins de apuração de créditos das contribuições, não há insumos na atividade de revenda de bens, porque a esta foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda.

É incabível a apropriação de créditos da Cofins na modalidade aquisição de insumos em relação às seguintes despesas vinculadas à revenda de equipamento: a) materiais em geral, inclusive elétricos, utilizados na instalação do equipamento; b) comissionamento de vendedores; c) contratação de serviços de instalação terceirizado; d) combustível consumido pela equipe de instaladores; e d) vendedores e administração.

À pessoa jurídica sujeita à incidência não cumulativa da Cofins é permitida a utilização de créditos decorrentes da aquisição de bem destinado à revenda nos termos do inciso I do **caput** do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 248, DE 2019.

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

RELATÓRIO

A consultante acima identificada protocolizou o presente processo de consulta com a finalidade de dirimir dúvidas acerca da legislação tributária.

2. A interessada, pessoa jurídica, declara ter por atividade principal o comércio de gerador fotovoltaico e afirma que suas vendas são realizadas para consumidor final, sendo que, para que o produto esteja em completo funcionamento, realiza a sua instalação, na qual são consumidos materiais diversos.

3. E adiciona que conforme *“o acordo feito com cada cliente a instalação é realizada mediante cobrança do valor acertado. Este valor é incluído no valor total da venda do produto, desta forma, quanto há a cobrança da instalação, o valor compõe o total da operação de venda”*.

4. A interessada ainda cita por base, o inciso II do **caput** do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e o inciso II do **caput** do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, bem como o inciso VII do § 2º e o inciso I do § 3º do artigo 172 da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019, inferindo que tais dispositivos geram dúvidas acerca “da possibilidade da utilização dos créditos do PIS e da COFINS sobre os materiais aplicados na instalação do gerador fotovoltaico ao cliente”, haja vista o “entendimento de que a instalação seria uma prestação de serviço”.

5. De outra parte, aduz que “a instalação, por ser parte interligada a venda do produto, não seria considerada prestação do serviço, e conforme o parágrafo 2 do artigo 172, inciso VII da IN RFB 1911/2019, não há que se falar em insumos da atividade de comercialização, portanto os créditos sobre esses materiais são vedados”.

6. E tendo em vista o acima exposto, a consulente apresentou os seguintes questionamentos:

“1) Considerando que a venda do gerador fotovoltaico é composto pelo equipamento (gerador adquirido com o fornecedor), material elétrico (insumos utilizados na instalação), comissionamento de vendedores, serviços de instalação terceirizado (mão de obra) e por combustível consumido pela equipe de instaladores, vendedores e administração, poderá a empresa considerar esses gastos, sendo eles necessários para desenvolvimento da atividade fim, como insumos e conforme traz o artigo 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/002, fazer jus ao crédito de PIS e COFINS para aproveitamento na apuração desses impostos?”

2) A instalação do gerador fotovoltaico realizada para o cliente mediante a compra do produto para que esteja em condições de uso pode ser considerada como prestação de serviços a terceiros?”

3) Diante da resposta da questão anterior, sendo a instalação considerada como prestação de serviço desvinculada da venda do produto é permitido a empresa o aproveitamento dos créditos do PIS e da COFINS dos materiais utilizados para que a instalação seja concluída, considerando-os como insumos?”

FUNDAMENTOS

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

8. 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. 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 ele.

9. 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 dos fatos.

10. No que tange à petição apresentada, constata-se que a interessada, pessoa jurídica, questiona acerca da possibilidade da instalação do gerador fotovoltaico que realiza quando da venda desse produto ser tratada de forma separada da operação de revenda, isto é, ser considerada como prestação de serviço para efeitos da apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nos termos do inciso II do **caput** do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do inciso II do **caput** do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, respectivamente, e por conseguinte, poder utilizá-los.

11. Há de se reparar que a instalação do equipamento nos termos descritos se deve unicamente à venda desse produto pela consulente, que o adquire de terceiro para revendê-lo a consumidor final. A venda do gerador fotovoltaico antecede à instalação desse equipamento, e a instalação desse somente ocorre em razão de sua venda. Na hipótese em análise, não ocorreria a instalação do gerador fotovoltaico e tampouco o uso de materiais diversos para esse fim, caso a consulente não revendesse o equipamento.

12. Assim, não há como desvincular referida instalação da operação de revenda desse equipamento, considerando-a em separado, como um serviço executado a parte, tendo em vista que nesse caso, a instalação depende de uma revenda do produto.

13. Considera-se nesses termos, a instalação do gerador fotovoltaico como vinculada à operação de revenda do equipamento promovida pela consulente para efeito do inciso II do **caput** do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do inciso II do **caput** do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

14. Portanto, quaisquer aquisições de materiais para promover a instalação do equipamento, ou mesmo a contratação de mão de obra de terceiros para esse fim, ou ainda o combustível consumido por instaladores do produto, não devem ser considerados vinculados à instalação, mas sim à revenda, haja vista a inexistência dessas despesas perante a ausência de venda do equipamento.

15. Também é indagado na presente consulta, se determinados valores que a interessada despende, haja vista serem eles necessários para o desenvolvimento de sua atividade fim, podem ser considerados insumos à luz do inciso II do **caput** do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do inciso II do **caput** do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e lhe originar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime de incidência não cumulativa. São os valores em relação aos quais a consulente tem dúvidas, aqueles que despende com:

- 15.1. gerador adquirido com o fornecedor;
- 15.2. material elétrico utilizado na instalação;
- 15.3. comissionamento de vendedores;
- 15.4. contratação de serviços de instalação terceirizados;
- 15.5. combustível consumido pela equipe de instaladores; e
- 15.6. vendedores e administração.

16. Há de se notar da petição apresentada, que a atividade fim da consulente é a revenda do gerador fotovoltaico, e todos os valores arrolados nos itens 14.1. a 14.6. são a ela vinculados.

17. Quanto à possibilidade de apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relacionados a insumos decorrentes da atividade de revenda de bens, é assunto que foi analisado anteriormente pela Coordenação Geral de Tributação (Cosit), que se manifestou por meio da Solução de Consulta Cosit nº 248, de 20 de agosto de 2019, publicado no Diário Oficial da União (DOU) de 17 de setembro de 2019.

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

“6. Em seu questionamento, a consulente realça a eventual apropriação de créditos "(...) de acordo com o entendimento sobre o conceito de insumo" (fl. 71).

6.1. Em relação ao disposto no inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, registre-se o posicionamento firmado pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit). Considerando que a consulente atua no comércio varejista de bens (revenda de bens), adota-se o entendimento expresso no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018, publicado no Diário Oficial da União (DOU) do dia 18 de dezembro de 2018: "(...) para fins de apuração de créditos das contribuições, não há insumos na atividade de revenda de bens, (...)".

Lei nº 10.637, de 2002, e 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:

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

(...)

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; [grifado]

(...)

Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018.

2. INEXISTÊNCIA DE INSUMOS NA ATIVIDADE COMERCIAL

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.

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).

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.

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. [grifado]

6.2. Em face da atuação na atividade comercial de revenda de bens descrita na consulta, constata-se que inexistente respaldo legal para que a consulente aproprie créditos das contribuições a título de insumos (cf. inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003), já que não os vincula à prestação de serviços a terceiros nem à atividade de produção/fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Desta forma, por ausência de previsão legal, é incabível a apropriação de créditos escriturais de Cofins e de Contribuição para o PIS/Pasep na modalidade aquisição de insumos (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) pela consulente em relação às seguintes despesas informadas na consulta:" (grifou-se)

19. Extrai-se do disposto na Solução de Consulta Cosit nº 248, de 2019, que a atividade de revenda de bens não ampara a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a título de insumos. Somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade das contribuições na atividade de prestação de serviços a terceiros e na atividade de produção/fabricação de bens ou produtos destinados à venda (cf. inciso II do **caput** do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, inciso II do **caput** do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018). E para fins de apuração de créditos das contribuições, não há insumos na atividade de revenda de bens, porque a esta foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda.

20. Portanto, por ausência de previsão legal, é incabível a apropriação de créditos escriturais de Cofins e de Contribuição para o PIS/Pasep na modalidade aquisição de insumos (inciso II do **caput** do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e inciso II do **caput** do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003) pela consulente em relação às seguintes despesas informadas na consulta:

- materiais em geral, inclusive elétricos, utilizados na instalação do equipamento;
- comissionamento de vendedores;
- contratação de serviços de instalação terceirizados;
- combustível consumido pela equipe de instaladores; e
- vendedores e administração.

21. De outra parte, em razão do inciso I do **caput** do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do inciso I do **caput** do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, que permite, no regime não cumulativo das contribuições, o desconto de créditos relacionados à aquisição de bens para a revenda, a pessoa jurídica sujeita a tal regime pode utilizar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins decorrentes de aquisição de gerador fotovoltaico destinado à revenda.

22. No mais, acresça-se por oportuno, que de acordo com o artigo 34 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, a existência de Solução de Consulta Cosit com o mesmo objeto da consulta formulada produz efeito vinculante em relação à interpretação a ser dada à matéria consultada:

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

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

§ 2º A vinculação a que se refere esta Seção será realizada somente à solução de consulta publicada a partir de 17 de setembro de 2013.”

CONCLUSÃO

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

23.1. a instalação de equipamento decorrente da venda desse, bem como os materiais utilizados e a contratação de mão de obra para referida instalação, são considerados vinculados à venda para efeitos da apuração dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, respectivamente, não podendo gerar para a pessoa jurídica adquirente, créditos apurados nos termos do inciso II do **caput** do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do inciso II do **caput** do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003;

23.2. somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade das contribuições na atividade de prestação de serviços a terceiros e na atividade de produção/fabricação de bens ou produtos destinados à venda;

23.3. para fins de apuração de créditos das contribuições, não há insumos na atividade de revenda de bens, porque a esta foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda;

23.4. é incabível a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na modalidade aquisição de insumos em relação às seguintes despesas vinculadas à revenda de equipamento:

- materiais em geral, inclusive elétricos, utilizados na instalação;
- comissionamento de vendedores;
- contratação de serviços de instalação terceirizados;
- combustível consumido pela equipe de instaladores; e
- vendedores e administração.

23.5. à pessoa jurídica sujeita à incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins é permitida a utilização de créditos das contribuições decorrentes da aquisição de bem destinado à revenda nos termos do inciso I do **caput** do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do inciso I do **caput** do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, respectivamente; e

23.6. considera-se parcialmente vinculada a presente consulta à Solução de Consulta Cosit nº 248, de 2019.

Assinatura digital

LENI FUMIE FUJIMOTO

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. À chefia da Divisão de Tributação da Superintendência Regional da Receita Federal na 8ª Região Fiscal (Disit/SRRF08).

Assinatura digital

ANDERSON DE QUEIROZ LARA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

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

Assinatura digital

EDUARDO NEWMAN DE MATTERA GOMES
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe Substituto da Disit/SRRF08

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 artigo 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021. Dê-se ciência à consulente.

Assinado digitalmente

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit