



# Receita Federal

## Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	23 – COSIT
DATA	14 de março de 2024
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

### Assunto: Normas de Administração Tributária

CRÉDITO FINANCEIRO. LEI Nº 8.248, de 1981. COMODATO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. COMERCIALIZAÇÃO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

A operação de remessa de bens por conta de contrato de comodato não configura comercialização, nem tampouco é remunerada, não havendo faturamento apto a formar a base de cálculo do crédito financeiro de que trata o artigo 4º da Lei nº 8.248, de 23 de outubro de 1991.

A prestação de serviços acompanhada da remessa de bens por conta de contrato de comodato não caracteriza comercialização e o faturamento decorrente dessa atividade não é apto a formar a base de cálculo do crédito financeiro de que trata o artigo 4º da Lei nº 8.248, de 1991.

Dispositivos Legais: arts. 4º e 11 da Lei nº 8.248, de 1991; art. 3º, § 2º, da Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990; art. 597 da Lei nº 10.406, de 2002; e arts. 5º, 9º e 10 do Decreto nº 10.356, de 20 de maio de 2020.

## RELATÓRIO

O referido Interessado consultou acerca da base de cálculo do crédito financeiro prevista no artigo 11 da Lei nº 8.248, de 23 de outubro de 1991, alterada pela Lei nº 13.969, de 26 de dezembro de 2019. Esclarece que tal crédito será utilizado na compensação de débitos relativos a tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB).

2. Apresentou o seguinte, como descrição detalhada da questão:

*O Art. 11 da Lei 8.248 de 23 de outubro de 1991 (alterada pela Lei 13.969, de 26 de dezembro de 2019) define a elegibilidade para que as empresas possam calcular o valor do crédito financeiro que **será utilizado para compensação tributária**, a saber:*

*Art. 11. Farão jus ao crédito financeiro de que trata o art. 40 desta Lei as pessoas jurídicas beneficiárias que investirem anualmente, no País, em atividades de pesquisa, desenvolvimento e inovação referentes ao setor de tecnologias da*

*informação e comunicação, no mínimo 5% (cinco por cento) da base de cálculo formada pelo faturamento bruto no mercado interno, decorrente da comercialização de bens de tecnologias da informação e comunicação definidos no art. 16- A, e que cumprirem o processo produtivo básico.*

*Dentre as opções de comercialização de produtos, a empresa supracitada faz uso da modalidade de comodato. Esta modalidade de comercialização possui uma natureza fiscal específica uma vez que os produtos fabricados, ao invés de serem destinados ao estoque de vendas, são contabilmente lançados no ativo imobilizado da empresa com o devido recolhimento de todos os tributos, dentre eles o IPI. A partir deste momento (sic) a empresa elabora **contrato de locação dos equipamentos** ou de **prestação de serviços com o cliente** (sic) **remetendo tais equipamentos através** (sic) **da modalidade de comodato**, utilizando para esta operação as CFOP's 5908/6908.*

*De acordo com a Lei 8.248/91 e 13.969/19, o benefício é pautado pela geração do crédito financeiro e este, somente será obtido, após a realização de investimentos em P,D&I (Pesquisa, Desenvolvimento e Inovação) pela empresa habilitada. Salientamos ainda que a base de cálculo dos investimentos em P,D&I é o faturamento bruto no mercado interno **dos bens habilitados na Lei de TIC's 8.248/91 e 13.969/19.***

*Sob este cenário, o objetivo da presente consulta é de entender se o conceito de comercialização presente na legislação abrange as operações de comodato, conforme descrito acima. (grifos não constam do original)*

3. Indicou a Lei nº 8.248, de 1991; a Lei nº 13.969, de 2019; e o Decreto nº 10.356, de 20 de maio de 2020, como os dispositivos da legislação tributária que ensejaram consulta. Apresentou o seguinte, como questionamentos:

*1) Definir se o conceito de comercialização presente na legislação abrange as operações mercantis efetuadas através de comodato, conforme descrito no tópico I da presente consulta;*

*2) Dar entendimento se a operação fiscal lastreadas pelas CFOP's 5908/6908 seria a fato gerador para cômputo da base de cálculo do investimentos em P,D&I dos bens habilitados pela Lei de TIC's 8.248/91 e 13.969/19.*

## FUNDAMENTOS

4. Preliminarmente, cumpre-se salientar que o instituto da consulta se encontra regulamentado na Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, a qual trata, dentre outras questões, da legitimidade para formulação de consulta, dos requisitos a serem atendidos, dos seus efeitos, bem como de suas hipóteses de ineficácia.

5. Cabe ressaltar que o objetivo do processo administrativo de 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 o correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, de forma a evitar eventuais sanções.

Constitui, assim, instrumento posto à disposição do sujeito passivo para lhe possibilitar acesso à interpretação dada pela Fazenda Pública a um fato determinado.

6. 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 o que foi narrado e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pelo Consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos, aos quais, em tese, aplica-se a Solução de Consulta.

7. A Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, trata dentre outras questões da legitimidade para formulação de consulta, dos requisitos a serem atendidos, dos seus efeitos, bem como de suas hipóteses de ineficácia. Releva destacar, em seu artigo 1º, que o instituto da consulta é destinado, especificamente, a **dúvidas de interpretação acerca de dispositivo integrante da legislação tributária e aduaneira relativa aos tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) e sobre classificação de serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio.**

8. Compete assinalar que, em virtude de a consulta tributária conferir ao Consulente efeitos protetivos, é necessário que a sua formulação seja realizada **em estrita observância às normas vigentes, sob pena de, em caso contrário, ser declarada ineficaz, ou seja, inapta a produzir os efeitos que lhe são típicos.** No que concerne à eficácia da consulta tributária, deve-se observar o disposto no artigo 27 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, e no artigo 94 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, cujo teor estabelece os requisitos, diante dos quais pode-se determinar se a consulta formulada produzirá os efeitos pretendidos ou não.

9. Entre os requisitos da consulta, assinale-se o artigo 13, **caput** da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, os quais impõem que a consulta deve: (i) circunscrever-se a fato determinado, conter descrição detalhada de seu objeto e indicação das informações necessárias à elucidação da matéria; e (ii) indicar os dispositivos da legislação tributária e aduaneira que motivaram sua apresentação e os fatos aos quais será aplicada a interpretação solicitada.

10. O Interessado relacionou atos normativos como dispositivos da legislação tributária. Por outro lado, transcreveu o artigo 11 da Lei nº 8.248, de 1991, e apresentou dúvida relativa ao alcance do termo “comercialização”, constante do **caput** desse dispositivo legal. Translada-se, a seguir, o trecho do referido artigo, juntamente com os artigos 4º e 16-A da mesma lei:

*Art. 4º As pessoas jurídicas que exerçam atividades de **desenvolvimento ou produção de bens de tecnologias da informação e comunicação** que investirem em atividades de **pesquisa, desenvolvimento e inovação** nesse setor farão jus, até 31 de dezembro de 2029, a **crédito financeiro decorrente do dispêndio mínimo efetivamente aplicado nessas atividades.***

(...)

**Art. 11. Farão jus ao crédito financeiro de que trata o art. 4º desta Lei as pessoas jurídicas beneficiárias que investirem anualmente, no País, em atividades de pesquisa, desenvolvimento e inovação referentes ao setor de tecnologias da informação e comunicação, no mínimo 5% (cinco por cento) da base de cálculo formada pelo faturamento bruto no mercado interno, decorrente da comercialização de bens de tecnologias da informação e comunicação definidos no art. 16-A, e que cumprirem o processo produtivo básico.** (Redação dada pela Lei nº 13.969, de 2019)

(...)

**Art. 16-A. Para os fins desta Lei, consideram-se bens e serviços de tecnologias da informação e comunicação:** (Redação dada pela Lei nº 13.674, de 2018)

*I – componentes eletrônicos a semicondutor, optoeletrônicos, bem como os respectivos insumos de natureza eletrônica; (Inciso incluído pela Lei nº 10.176, de 2001)*

*II – máquinas, equipamentos e dispositivos baseados em técnica digital, com funções de coleta, tratamento, estruturação, armazenamento, comutação, transmissão, recuperação ou apresentação da informação, seus respectivos insumos eletrônicos, partes, peças e suporte físico para operação; (Inciso incluído pela Lei nº 10.176, de 2001)*

*III – programas para computadores, máquinas, equipamentos e dispositivos de tratamento da informação e respectiva documentação técnica associada (software); (Inciso incluído pela Lei nº 10.176, de 2001)*

(...)

**§ 1º O disposto nesta Lei não se aplica às mercadorias dos segmentos de áudio; áudio e vídeo; e lazer e entretenimento, ainda que incorporem tecnologia digital, incluindo os constantes da seguinte relação, que poderá ser ampliada em decorrência de inovações tecnológicas, elaborada conforme nomenclatura do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias - SH:** (Inciso incluído pela Lei nº 10.176, de 2001) (grifos não constam do original)

(...)

11. O artigo 7º, inciso I, da Lei nº 13.969, de 2019, autoriza a compensação desse crédito financeiro com débitos relativos a tributos administrados por esta Secretaria Especial:

*Art. 7º Os créditos financeiros decorrentes dos benefícios referidos no art. 4º da Lei nº 8.248, de 23 de outubro de 1991, apurados nos termos desta Lei, poderão ser:*

*I - compensados com débitos próprios, vincendos ou vencidos, relativos a tributos e a contribuições administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, nos termos desta Lei; ou*

*II - ressarcidos em espécie, nos termos e nas condições previstos em ato do Poder Executivo.*

*Parágrafo único. Os débitos vencidos somente poderão ser objeto de compensação se estiverem suspensos ou em cobrança no prazo de 30 (trinta) dias contado do término da suspensão.*

12. Uma das informações constantes dos sistemas cadastrais da RFB relativas ao Interessado é sua Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), código nº 2610-8/00 – “Fabricação de componentes eletrônicos”.

13. O Consultante relatou que elabora contrato de locação de equipamentos ou de prestação de serviços remetendo tais equipamentos por meio de comodato. Questiona, acerca das “operações mercantis efetuadas através (sic) de comodato” descritas por ele. Apesar da descrição sucinta, o cerne da questão é saber se as receitas decorrentes de operações de comodato de bens de tecnologia da informação e comunicação, definidos mediante artigo 16-A da Lei nº 8.248, de 1991, e que cumprirem o processo produtivo básico, podem formar a base de cálculo do crédito financeiro. É o que se passa a demonstrar logo a seguir.

14. Para uma melhor compreensão, reproduz-se novamente a primeira pergunta:

*1) Definir se o conceito de comercialização presente na legislação abrange as operações mercantis efetuadas através de comodato, conforme descrito no tópico I da presente consulta; (grifos não constam do original)*

15. O Interessado descreveu as seguintes operações no “tópico I”:

*a empresa elabora contrato de locação dos equipamentos ou de prestação de serviços com o cliente (sic) remetendo tais equipamentos através (sic) da modalidade de comodato, utilizando para esta operação as CFOP's 5908/6908 (grifos não constam do original)*

16. A descrição é ambígua, pois não fica claro, em uma primeira análise, se a expressão “com cliente remetendo tais equipamentos através (sic) da modalidade de comodato” refere-se, também, à locação de equipamentos. Não há qualquer dúvida no que diz respeito à “prestação de serviços com cliente”, remetendo tais equipamentos por meio de comodato.

17. Ocorre que, juridicamente, é inapropriada a afirmação no sentido de que a “empresa elabora contrato de locação de equipamentos com o cliente remetendo tais equipamentos através da modalidade comodato”. E, nesse sentido, a codificação civilista nacional é categórica. Pondere o que o artigo 597 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil (CC, de 2002), estabelece:

*Art. 579. O comodato é o empréstimo gratuito de coisas não fungíveis. Perfaz-se com a tradição do objeto. (grifos não constam do original)*

18. Por outro lado, observe o disposto no artigo 565 do CC, de 2002:

*Art. 565. Na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição. (grifos não constam do original)*

19. De fato, não é admissível ceder, simultaneamente, equipamento gratuitamente e mediante certa retribuição. Dessa forma, há duas operações inconfundíveis:

19.1. locação dos equipamentos; e

19.2. prestação de serviços com o cliente, remetendo equipamentos por meio da modalidade de comodato.

20. Os Códigos Fiscais de Operações e Prestações (CFOPs) nºs 5.908 e 6.908, constantes da operação questionada na segunda pergunta, são descritos como “Remessa de bem por conta de contrato de comodato ou locação”, conforme Anexo II - Código Fiscal de Operações e de Prestações - CFOP - do Convênio s/nº, de 15 de dezembro de 1970, na redação do Ajuste SINIEF nº 3, de 7 de abril de 2022: [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2022/AJ003\\_22](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2022/AJ003_22) (acesso em 12.03.2024)

AJUSTE SINIEF Nº 3, DE 7 DE ABRIL DE 2022

(...)

AJUSTE

Cláusula primeira O Anexo II - Código Fiscal de Operações e de Prestações - CFOP - do Convênio s/nº, de 15 de dezembro de 1970, passa a vigorar com a seguinte redação

(...)

**DAS SAÍDAS DE MERCADORIAS, BENS OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS**

5.000 - SAÍDAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS PARA O ESTADO

5.900 - OUTRAS SAÍDAS DE MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS

(...)

5.908 - Remessa de bem por conta de contrato de comodato ou locação.

(...)

6.000 - SAÍDAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS PARA OUTROS ESTADOS

6.900 - OUTRAS SAÍDAS DE MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS

(...)

6.908 - Remessa de bem por conta de contrato de comodato ou locação.

20.1. Assim, as duas perguntas limitam-se a operações efetuadas por meio de comodato. Conclui-se que a locação de equipamentos não foi componente das perguntas, não sendo, portanto, objeto da presente consulta.

21. O termo “comércio” é definido nos seguintes termos (Silva, DE Plácido e. Vocabulário Jurídico. 32ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016. P. 313):

*Juridicamente, significa ou compreende a soma de atos mercantis, isto é, atos executados com a intenção de cumprir a mediação, característica de sua finalidade, entre o produtor e o consumidor, atos estes que devem ser praticados habitualmente e **com o fito de lucro**. (grifos não constam do original)*

22. Observa-se que a operação de comodato não pode formar a base de cálculo do crédito financeiro, pois é empréstimo gratuito, **não sendo atividade comercial**, por ausência de fito de lucro, e por não haver faturamento concernente a tal operação.

23. No que concerne à atividade decorrente do contrato de “prestação de serviços com o cliente”, remetendo equipamentos por meio de comodato, cumpre trazer à baila o § 2º do artigo 3º da Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990:

*Art. 3º Fornecedor é toda pessoa física ou jurídica, pública ou privada, nacional ou estrangeira, bem como os entes despersonalizados, que desenvolvem atividade de produção, montagem, criação, construção, transformação, importação, exportação, distribuição ou comercialização de produtos ou prestação de serviços.*

*§ 1º Produto é qualquer bem, móvel ou imóvel, material ou imaterial.*

*§ 2º Serviço é qualquer atividade fornecida no mercado de consumo, mediante remuneração, inclusive as de natureza bancária, financeira, de crédito e securitária, salvo as decorrentes das relações de caráter trabalhista. (grifos não constam do original)*

24. Como se vê, serviço é atividade fornecida, logo, **não se coaduna com o conceito de comercialização de bens** de tecnologias da informação e comunicação definidos no art. 16-A, e que cumprirem o processo produtivo básico. O faturamento decorrente da prestação de serviços não integra a base de cálculo do crédito presumido, conforme se depreende também do Decreto nº 10.356, de 20 de maio de 2020:

#### *DOS BENS DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO*

*Art. 5º Para fins do disposto neste Decreto, são bens de tecnologias da informação e comunicação incentivados aqueles referidos no art. 16-A da Lei nº 8.248, de 1991, relacionados no Anexo II a este Decreto e produzidos de acordo com o processo produtivo básico definido em ato conjunto dos Ministros de Estado da Economia e da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações.*

*Parágrafo único. As relações constantes dos Anexos II e III poderão ser alteradas por meio de ato conjunto dos Ministros de Estado da Economia e da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações na hipótese de necessidade de ajuste em código de bem, nos termos do disposto na Nomenclatura Comum do Mercosul.*

*(...)*

#### *CAPÍTULO V*

#### *DO CRÉDITO FINANCEIRO*

#### *Seção I*

#### *Da geração do crédito financeiro*

*Art. 9º Para fazer jus ao crédito financeiro de que trata o art. 4º da Lei nº 8.248, de 1991, as pessoas jurídicas de que trata o art. 4º deverão, além de cumprir o processo produtivo básico, investir, anualmente, no País, em atividades de PD&I no setor de*



*tecnologias da informação e comunicação, o percentual mínimo de quatro por cento sobre a base de cálculo formada pelo faturamento bruto no mercado interno, decorrente da comercialização de bens de que trata o Capítulo III, que corresponde ao Valor de Investimento em Pesquisa, Desenvolvimento e Inovação Mínimo - PD&IM.*

*§ 1º Para fins do disposto neste Decreto, o faturamento bruto compreende, exclusivamente, o valor bruto da mercadoria declarado em documento fiscal, decorrente da comercialização dos bens de tecnologias da informação e comunicação habilitados à fruição dos incentivos de que trata este Capítulo, que tenha sido utilizado como base de cálculo para o PD&IM no período de apuração, observadas as limitações impostas no **caput** e nos § 5º e § 6º do art. 3º da Lei nº 13.969, de 2019, e que:*

*I - exclua:*

*a) os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador pelo vendedor dos bens na condição de mero depositário;*

*b) os descontos concedidos incondicionalmente; e*

*c) as devoluções e as vendas canceladas, no período de apuração; e*

*II - inclua os demais tributos incidentes sobre o produto da venda.*

*§ 2º Os valores de frete e de seguro não serão incluídos no faturamento bruto.*

*Art. 10. Para fins de geração do crédito financeiro nos termos do disposto neste Decreto, não integra a base de cálculo dos investimentos em PD&I o faturamento bruto realizado em razão do disposto no:*

*I - inciso III do § 1º do art. 29 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002; e*

*II - art. 4º do Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967.*

*Art. 11. O valor gerado a título de crédito financeiro não será computado:*

*I - na base de cálculo das contribuições para o Programa de Integração Social - PIS e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins; e*

*II - para fins de apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL e do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ.*

25. Repete-se a segunda pergunta:

*2) Dar entendimento se a operação fiscal lastreadas pelas CFOP's 5908/6908 seria a fato gerador para cômputo da base de cálculo do investimentos em P,D&I dos bens habilitados pela Lei de TIC's 8.248/91 e 13.969/19.*

26. Visto que os CFOPs nºs 5.908 e 6.908 são descritos como “Remessa de bem por conta de contrato de comodato”, a pergunta é redundante, pois diz respeito a operações de comodato, e já foi devidamente respondida anteriormente.



## CONCLUSÃO

27 Diante do exposto, responde-se ao Interessado que a operação de remessa de bens por conta de contrato de comodato não configura comercialização, nem tampouco é remunerada, não havendo faturamento apto a formar a base de cálculo do crédito financeiro de que trata o artigo 4º da Lei nº 8.248, de 1991.

28. A prestação de serviços acompanhada da remessa de bens por conta de contrato de comodato não caracteriza comercialização e o faturamento decorrente dessa atividade não é apto a formar a base de cálculo do crédito financeiro de que trata o artigo 4º da Lei nº 8.248, de 1991.

*Assinatura digital*

PAULO JOSÉ FERREIRA MACHADO E SILVA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Chefe da SRRF07/Disit.

*Assinatura digital*

ANTONIO GUIMARÃES SEPULVEDA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador de Contribuições Previdenciárias e Normas Gerais (Copen).

*Assinatura digital*

JOSÉ CARLOS SABINO ALVES  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Divisão de Tributação/SRRF07

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral de Tributação.

*Assinatura digital*

ANDRÉ DA ROCHA NARDELLI  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador da Copen

PROCESSO [Clique aqui para inserir o texto](#)

SOLUÇÃO DE CONSULTA 23 – COSIT

## ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do artigo 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021. Dê-se ciência ao interessado.

*Assinatura digital*

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