



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO

SOLUÇÃO DE CONSULTA

194 – COSIT

DATA

27 de junho de 2024

INTERESSADO

CNPJ/CPF

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

NÃO CUMULATIVIDADE. TAXA DE EXCLUSIVIDADE TERRITORIAL. CRÉDITOS. INSUMOS. BENS PARA REVENDA. IMPOSSIBILIDADE.

Somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros. Para fins de apuração de créditos da contribuição, 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.

As despesas relacionadas a taxas de exclusividade territorial para a 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 Nº 248 - COSIT, DE 20 DE AGOSTO DE 2019, PUBLICADA NO D.O.U. DE 17 DE SETEMBRO DE 2019.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 84 – COSIT, DE 29 DE JUNHO DE 2020, PUBLICADA NO D.O.U. DE 2 DE JULHO DE 2020.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º; Decreto nº 9.580, de 2018, art. 301; Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, arts. 173 a 176; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

NÃO CUMULATIVIDADE. TAXA DE EXCLUSIVIDADE TERRITORIAL. CRÉDITOS. INSUMOS. BENS PARA REVENDA. IMPOSSIBILIDADE.

Somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Cofins nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros. Para fins de apuração de créditos da contribuição, 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.

As despesas relacionadas a taxas de exclusividade territorial para a 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 Nº 248 - COSIT, DE 20 DE AGOSTO DE 2019, PUBLICADA NO D.O.U. DE 17 DE SETEMBRO DE 2019.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 84 – COSIT, DE 29 DE JUNHO DE 2020, PUBLICADA NO D.O.U. DE 2 DE JULHO DE 2020.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º; Decreto nº 9.580, de 2018, art. 301; Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, arts. 173 a 176; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018.

RELATÓRIO

A pessoa jurídica acima identificada dirige-se a esta Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) para formular consulta acerca de dispositivo da legislação tributária relativa à apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

2 Informa ter como objeto social a distribuição de lubrificantes, filtros para veículos automotores e máquinas estacionárias e que, recentemente, se tornou distribuidora exclusiva dentro de determinado Estado, sendo resguardada por um contrato de exclusividade com a empresa fabricante e detentora da marca.

3 Explica que o referido contrato, entre outras demandas, atribui ao distribuidor uma “taxa de exclusividade territorial”, que pode chegar até 9,5 % do valor do produto, a ser pago quinzenalmente e que o pagamento desse valor se dá por aviso de débito/fatura não sendo emitida nota fiscal do emitente para tal fim.

4 Como fundamentação legal, faz referência ao art. 3º, incisos I e II, da Lei nº 10.833, de 20 de dezembro de 2003.

4.1 Comenta que há pouco consenso entre os doutrinadores sobre o conceito de insumos e que sua dúvida reside exatamente sobre esse conceito.

4.2 Em seguida, descreve o posicionamento do fisco, de alguns contribuintes e do CARF e o entendimento do Superior Tribunal de Justiça proferido no REsp. 1246317/ MG sobre o assunto.

5 Por fim, apresenta seu questionamento da seguinte forma:

CONSIDERANDO que o contrato de representatividade por território fechado é imprescindível para as partes para dirimir todas as situações de negociação;

CONSIDERANDO que a taxa de exclusividade territorial é parte integrante desse contrato e que é de extrema essencialidade na composição do custo do produto para a consulente;

CONSIDERANDO que o fabricante/detentor da marca já se manifestou que faz-se jus e eles fazem a contribuição do PIS e COFINS quando do recebimento de tal valor;

CONSIDERANDO o princípio da não cumulatividade onde já foi pago na cadeia anterior;

Questão 01) A consulente quer esclarecimentos quanto a utilização dos créditos de PIS e COFINS de tal “taxa” acima descrita uma vez que esta sendo contribuído anteriormente e que compõe o custo do produto;

FUNDAMENTOS

6. A consulta acerca da legislação tributária relativa aos tributos e contribuições administrados pela RFB, disciplinada na Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, tem por objetivo dar segurança jurídica à consulente que possui dúvidas quanto à aplicação de dispositivos legais a fato determinado.

7. Quando corretamente formulada, a consulta produz efeitos legais, como o impedimento a que sejam aplicados juros e multa de mora, relativamente à matéria consultada, desde a data de sua protocolização até o trigésimo dia seguinte ao da ciência, pela consulente, da Solução de Consulta.

8. Isso posto, cabe esclarecer que o processo de consulta de que tratam os artigos 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, os artigos 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e a Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, presta-se unicamente a fornecer ao sujeito passivo a interpretação adotada pela RFB para determinada norma tributária que discipline situações por ele enfrentadas e cujo sentido não lhe seja claro.

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 veracidade dos elementos nela narrados.

10. Feitas estas ressalvas e considerando que os requisitos formais da consulta estão de acordo com o disposto na Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, passa-se, assim, à análise da presente consulta.

11. A consulente informa ser distribuidora de lubrificantes, filtros para veículos automotores e máquinas estacionárias e sua dúvida consiste em esclarecer se é possível apurar créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, com base no conceito de insumos, sobre os valores pagos a título de taxa de exclusividade territorial, parte integrante do contrato de representatividade por território fechado que realizou com o fabricante/detentor da marca dos produtos que comercializa.

12. A sistemática de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins foi instituída pelas Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 10.833, de 29 de dezembro 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: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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)

III – energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V – valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI – máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção

de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

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

VIII – bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX – armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

X – vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI – bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

§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;

(...)

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

14. Destaca-se que, na sistemática não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, a modalidade de apuração de créditos com base na aquisição de insumos é a regra geral aplicável às atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, a qual apenas será afastada quando uma das demais hipóteses de creditamento for aplicável ao caso concreto.

15. Diante da dúvida apresentada pela consulente, verifica-se que os dispositivos a serem examinados são os incisos I e II do art. 3º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 10.833, de 2003, transcritos anteriormente, que determinam o direito a crédito em relação aos bens adquiridos para revenda e aos bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens destinados à venda, respectivamente.

16. Importa registrar que o referido art. 3º relaciona de forma exaustiva as hipóteses de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, sendo necessário que, para gerar crédito, a despesa figure na relação estabelecida nesse artigo.

Créditos sobre insumos

17. O inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, permite a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre insumos relativamente a “bens e serviços, utilizados como insumos na **prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda**”.

18. Essa matéria foi objeto do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018, que apresenta as principais repercussões no âmbito desta Secretaria decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, consoante procedimento previsto para os recursos repetitivos, no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR, publicado no Diário da Justiça Eletrônico de 24 de abril de 2018.

19. Importa, para a presente análise, reproduzir os seguintes trechos do citado parecer:

PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 5, DE 2018:

“Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA 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”**.

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.

(...)

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.

(...)

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;

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

20.1 Também na mesma linha de entendimento, foi publicada a Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022, que dispõe sobre a apuração, a cobrança, a fiscalização, a arrecadação e a administração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, disciplinando, em seus arts. 175 e 176, a apuração de créditos decorrentes da aquisição de insumos, os quais serão reproduzidos a seguir na parte referente à matéria em análise:

Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022:

Art. 175. 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. 176. Para efeito do disposto nesta Subseção, **consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para 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 necessários à elaboração de insumo em qualquer etapa anterior de produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo);

II - 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;

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 - bens de reposição e serviços utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado utilizados em qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços cuja utilização implique aumento de vida útil do bem do ativo imobilizado de até um ano;

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

IX - equipamentos de proteção individual (EPI);

X - moldes ou modelos utilizados para dar forma desejada ao produto produzido, desde que não contabilizados no ativo imobilizado;

XI - materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização de ativos utilizados em qualquer etapa da produção de bens ou da prestação de serviços;

XII - contratação de pessoa jurídica fornecedora de mão de obra para atuar diretamente nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços;

XIII - testes de qualidade aplicados sobre matéria-prima, produto intermediário e produto em elaboração e sobre produto acabado, desde que anteriormente à comercialização do produto;

XIV - a subcontratação de serviços para a realização de parcela da prestação de serviços;

XV - frete e seguro no território nacional quando da aquisição de bens para serem utilizados como insumos na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros;

XVI - frete e seguro no território nacional quando da importação de bens para serem utilizados como insumos na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros;

XVII - frete e seguro no território nacional quando da importação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado utilizados na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros;

XVIII - frete e seguro relacionado à aquisição de bens considerados insumos que foram vendidos ao seu adquirente com suspensão, alíquota 0% (zero por cento) ou não incidência;

XIX - frete e seguro relacionado à aquisição de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado de que trata o inciso I do caput do art. 179 quando a receita de venda de tais bens forem beneficiadas com suspensão, alíquota 0% (zero por cento) ou não incidência;

XX - parcela custeada pelo empregador relativa ao vale-transporte pago para a mão de obra empregada no processo de produção ou de prestação de serviços; e

XXI - dispêndios com contratação de pessoa jurídica para transporte da mão de obra empregada no processo de produção de bens ou de prestação de serviços.

§ 2º Não são considerados insumos, entre outros:

I - bens incluídos no ativo imobilizado;

II - embalagens utilizadas no transporte de produto acabado;

III - bens e serviços utilizados na pesquisa e prospecção de minas, jazidas e poços de recursos minerais e energéticos que não cheguem a produzir bens destinados à venda ou insumos para a produção de tais bens;

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 saúde e seguro de vida;

VII - dispêndios com inspeções regulares de bens incorporados ao ativo imobilizado;

VIII - dispêndios com veículos, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados no setor administrativo, vendas, transporte de funcionários, entrega de mercadorias a clientes, cobrança, etc.;

IX - dispêndios com auditoria e certificação por entidades especializadas;

X - testes de qualidade não associados ao processo produtivo, como os testes na entrega de mercadorias, no serviço de atendimento ao consumidor, etc.;

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

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

§ 3º O valor do dispêndio a que se refere o inciso XXI do § 1º será determinado por meio da proporcionalização entre o número de trabalhadores empregados na produção ou na prestação de serviços e o número total de trabalhadores transportados, em relação ao total dispendido com o transporte.

§ 4º Para efeito do disposto nesta Subseção, considera-se bem, não só produtos e mercadorias, mas também os intangíveis.

21. Do texto acima, destaca-se que:

21.1 insumos são os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (art. 172, **caput**);

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

22. Nesse mesmo sentido, a Cosit também se pronunciou por meio da Solução de Consulta nº 248 – Cosit, de 20 de agosto de 2019, cujo entendimento tem efeito vinculante no âmbito desta RFB, por força dos arts. 31 e 33 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021¹.

Instrução Normativa RFB nº 248, de 2019:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

CRÉDITO. INSUMOS NA ATIVIDADE COMERCIAL. IMPOSSIBILIDADE.

Somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Cofins 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, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda.

(...)

¹ Art. 31. Para fins do disposto no art. 30, serão observados os atos normativos, as soluções de consulta e de divergência sobre a matéria consultada proferidas pela Cosit, bem como as soluções de consulta interna da Cosit e os demais atos e decisões aos quais a legislação atribua efeito vinculante.

Art. 33. As soluções de consulta proferidas pela Cosit, a partir da data de sua publicação:

I - têm efeito vinculante no âmbito da RFB; e

II - respaldam o sujeito passivo que as aplicar, ainda que não seja o respectivo consulente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo da verificação de seu efetivo enquadramento pela autoridade fiscal em procedimento de fiscalização.

Fundamentos

(...)

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:

(...)

Conclusão

9. Em resposta à consulente, em resumo, tem-se que:

a) A atividade de revenda de bens não ampara a apropriação de créditos escriturais 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 art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018).

23. O mesmo entendimento foi proferido na Solução de Consulta Cosit nº 84, de 29 de junho de 2020, também vinculante no âmbito desta Secretaria.

SC COSIT Nº 84, DE 2020:**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.

24. Esclarece-se, assim, que há impossibilidade legal para a apuração de créditos sobre insumos pela pessoa jurídica que explore atividade comercial, tal como a consulente, cuja atividade consiste na revenda de bens como distribuidora de lubrificantes, filtros para veículos automotores e máquinas estacionárias.

O caso concreto

25. Em razão de a consulente realizar a atividade comercial de revenda de bens, conforme expõe em sua consulta, verifica-se ser incabível a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a título de insumos, nos termos do art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, que vincula essa apuração à atividade de prestação de serviços e à atividade de produção ou fabricação de bens destinados à venda.

26. Assim, sobre a despesa relativa à taxa de exclusividade estabelecida em contrato e paga pela requerente, não há que se falar, no tocante à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, em apuração de créditos sobre a aquisição de insumos, uma vez que a atividade da consulente consiste na revenda de bens.

27. No entanto, necessário se faz analisar se essa despesa pode ser enquadrada em alguma outra hipótese de creditamento, o que será feito a seguir.

28. Entre as hipóteses geradoras de crédito das contribuições em exame relacionadas no caput do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, observa-se que apenas poderia suscitar dúvida aquela a que se refere o inciso I desse artigo, uma vez que a consulente menciona em sua exposição que essa despesa compõe o custo do produto vendido.

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: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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)

(...)

§ 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;

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)

Créditos decorrentes de bens adquiridos para revenda

29. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins decorrentes de bens adquiridos para revenda são apurados mediante a aplicação da alíquota prevista no art. 2º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, respectivamente, conforme determina o § 1º do art. 3º das citadas leis, transcrito no item 27.

30. A Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, dispôs, em seus arts. 173 e 174, sobre as bases de cálculo dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins decorrentes da aquisição de bens para revenda.

Subseção I

Dos Créditos Decorrentes da Aquisição de Bens para Revenda

Art. 173. 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 bens para revenda (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso I, "a" e "b", com redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008, art. 4º; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso I, com redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008, art. 5º).

Parágrafo único. Deverão ser estornados os créditos relativos aos bens adquiridos para revenda que tenham sido furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados, destruídos em sinistro, ou ainda, empregados em outros produtos que tenham tido a mesma destinação (Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 13, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21, e art. 15, inciso II, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 26).

Art. 174. Para efeito de cálculo dos créditos decorrentes da aquisição de bens para revenda, integram o valor de aquisição, o valor do seguro e do frete pagos na aquisição quando suportados pelo comprador (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso I, com redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008, art. 4º; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso I, com redação dada pela Lei nº 11.787, art. 5º).

31. Dessa forma, para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre os bens adquiridos para revenda, a respectiva base de cálculo será determinada pelo valor de aquisição, acrescida do valor do seguro e do frete pagos na aquisição quando suportados pelo comprador.

32. Resta, assim, verificar o que compõe o valor ou custo de aquisição para fins de determinação da base de cálculo dos créditos decorrentes dos bens adquiridos para revenda.

32.1 O Decreto nº 9.580, de 22 de novembro, de 2018 – Regulamento do Imposto de Renda (RIR/2018), em seu art. 301, definiu os componentes do custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda.

Decreto nº 9.580, de 2018:

Art. 301. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o livro de inventário, no fim do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14).

§ 1º O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou na importação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13).

§ 2º Os gastos com desembaraço aduaneiro integram o custo de aquisição.

§ 3º Os impostos recuperáveis por meio de créditos na escrita fiscal não integram o custo de aquisição.

32.2 Nesse mesmo sentido, encontra-se a definição da NBC TG 16 (R2) do Conselho Federal de Contabilidade:

11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis perante o fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição. (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.273/10)

32.3 Do exposto, pode-se concluir que o custo de aquisição das mercadorias revendidas inclui o preço de compra, os impostos não recuperáveis, o seguro e o frete quando suportados pelo comprador; não há previsão, na legislação em vigor, para que despesas relacionadas à taxa de exclusividade territorial, objeto da dúvida da consultante, integre o custo de aquisição e possa gerar crédito com base na aquisição de bens para revenda.

33. Por fim, pode-se concluir que a referida despesa não gera crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins para a atividade de revenda de bens, visto que a legislação não previu o desconto de créditos relativos a insumos e, ainda, em razão de não se enquadrar em qualquer outra hipótese de creditamento prevista na legislação vigente.

CONCLUSÃO

34. Diante do exposto e com base na legislação citada, proponho que a presente consulta seja solucionada, vinculando-a parcialmente à Solução de Consulta nº 248 – Cosit, de 2019, e à Solução de Consulta nº 84 – Cosit, de 2020, e respondendo à consultante que:

34.1 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. 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;

34.2 as despesas relacionadas a taxas de exclusividade territorial para a atividade de revenda de bens não geram direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, visto que a legislação não permite créditos de insumos para a atividade comercial e nem se enquadrarem em qualquer outra hipótese de creditamento prevista na legislação vigente.

Assinatura digital

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

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, vinculando-a parcialmente à Solução de Consulta nº 248 – Cosit, de 2019, e à Solução de Consulta nº 84 – Cosit, de 2020, com base no art. 33, inciso I, da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 43 mesma Instrução Normativa. Dê-se ciência ao interessado.

Assinatura digital

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