



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	62 – COSIT
DATA	16 de março de 2023
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

NÃO CUMULATIVIDADE. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. INSUMOS. IMÓVEIS PRÓPRIOS. VENDA OU ALUGUEL. TAXAS DE CONDOMÍNIO. IMPOSSIBILIDADE.

É vedada a apropriação de créditos da não cumulatividade da Cofins, na modalidade aquisição de insumos, vinculados a taxas de condomínio relativas a bens imóveis próprios destinados à venda ou à locação.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 218, DE 6 DE AGOSTO DE 2014, E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 84, DE 29 DE JUNHO DE 2020.

Dispositivos Legais: Código Civil, arts. 565, 593 e 594; Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, II; Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, art. 176, § 2º, XI.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

NÃO CUMULATIVIDADE. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. INSUMOS. IMÓVEIS PRÓPRIOS. VENDA OU ALUGUEL. TAXAS DE CONDOMÍNIO. IMPOSSIBILIDADE.

É vedada a apropriação de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep, na modalidade aquisição de insumos, vinculados a taxas de condomínio relativas a bens imóveis próprios destinados à venda ou à locação.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 218, DE 6 DE AGOSTO DE 2014, E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 84, DE 29 DE JUNHO DE 2020.

Dispositivos Legais: Código Civil, arts. 565, 593 e 594; Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, II; Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, art. 176, § 2º, XI.

RELATÓRIO

Trata-se de consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal, disciplinada, à época da petição, pela Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, a qual foi

revogada pela IN RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, e formalizada pela pessoa jurídica acima identificada, que afirma ser uma sociedade empresária, organizada sob a forma das sociedades limitadas, que desenvolve atividades econômicas relativas à participação em outras sociedades, compra e venda de bens móveis e imóveis e locação de bens imóveis próprios.

2. A consulente menciona que as pessoas jurídicas sujeitas aos regimes de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuições para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) fazem jus ao desconto de créditos vinculados a bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, conforme previsto nos arts. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

3. Informa que, no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR, consoante procedimento previsto para os recursos repetitivos, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ), firmou a seguinte tese:

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 desenvolvida pelo contribuinte.

3.1 Acrescenta que, para aferir a essencialidade ou relevância do insumo, o STJ “construiu” (*sic*) o teste da subtração, assim sintetizado pelo voto do Ministro Campbell Marques (destaque da consulente) no mencionado julgamento:

*Em resumo, é de se definir como insumos, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e **cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.***

4. Relata que, dada a eficácia vinculante do referido julgamento, a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) editou a IN RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019,¹ que cujo art. 172² dispõe:

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

(...)

5. Conclui que ela (a consulente) tem o direito de calcular créditos vinculados a bens e serviços utilizados como insumos, a teor dos arts. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833,

¹ Revogada pela IN RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022.

² Correspondente ao art. 176 da IN RFB nº 2.121, de 2022.

de 2003, entendendo-se como insumo todo bem ou serviço cuja subtração obsta a atividade da empresa ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço, conforme a tese firmada pelo STJ no REsp 1.221.170/PR.

6. Observa que, para desenvolver suas atividades econômicas, relativas à compra e venda de bens imóveis e locação de bens imóveis próprios, ela (consulente) incorre em despesas de condomínios, e acrescenta que tais despesas consistem em obrigação do proprietário do imóvel, decorrente da Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, cujo art. 12 determina:

Art. 12. Cada condômino concorrerá nas despesas do condomínio, recolhendo, nos prazos previstos na Convenção, a quota-parte que lhe couber em rateio.

(...)

7. Argumenta que a taxa de condomínio é despesa essencial, por exemplo, para a alienação, transferência de direitos reais de aquisição e constituição de direitos reais limitados, à luz do art. 4º, parágrafo único, da Lei nº 4.591, de 1964, que estabelece:

Art. 4º A alienação de cada unidade, a transferência de direitos pertinentes à sua aquisição e a constituição de direitos reais sobre ela independem do consentimento dos condôminos, VETADO

Parágrafo único - A alienação ou transferência de direitos de que trata este artigo dependerá de prova de quitação das obrigações do alienante para com o respectivo condomínio. (Redação dada pela Lei nº 7.182, de 27.3.1984)

8. Pondera que a obrigação do proprietário de concorrer com as despesas do condomínio tem natureza de obrigação *propter rem*, nos termos do art. 1.345 do Código Civil (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002), que aduz

Art. 1.345. O adquirente de unidade responde pelos débitos do alienante, em relação ao condomínio, inclusive multas e juros moratórios.

9. Acrescenta que o STJ firmou seu entendimento no mesmo sentido a respeito dessa matéria, nos julgamentos do Agravo Interno no AREsp 1.499.004 (STJ, T4, Rel. Min. Marco Buzzi, DJE 22/11/2019) e do REsp 846.187/SP (STJ, Rel. Min. Hélio Quaglia Barbosa, DJ 09/04/2007).

10. Esclarece que, a partir da premissa de que a obrigação de concorrer com as despesas do condomínio tem natureza de obrigação *propter rem*, ela (consulente) entende, na esteira da tese firmada pelo STJ no REsp 1.221.170/PR, que tem o direito de calcular créditos relativos às despesas de condomínio dos bens imóveis registrados contabilmente em estoque, que se destinam à venda, e em investimento, que se destinam à locação, uma vez que sua subtração obsta as atividades econômicas desenvolvidas por ela.

11. Alega que, de forma análoga, as seguintes soluções de consulta teriam chegado à mesma conclusão:

a) Solução de Consulta Cosit nº 308, de 29 de novembro de 2019, que permite o cálculo de créditos relativos aos dispêndios com a contratação exigida por lei de serviços para análise de efluentes industriais;

b) Solução de Consulta Cosit nº 32, de 4 de abril de 2020, que permite o cálculo de créditos relativos às despesas exigidas por lei com equipamentos de proteção individual; e

c) Solução de Consulta Cosit nº 107, de 1 de abril de 2019, que permite o cálculo de créditos relativos a gastos exigidos por lei com sistemas de monitoramento e vigilância nas áreas portuárias e de armazenagem.

12. Reitera que seu direito de calcular créditos relativos às despesas de condomínio dos bens imóveis destinados à venda, que estão registrados contabilmente em estoque, e dos bens imóveis destinados à locação, que estão registrados contabilmente em investimento, repousa nos arts. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, que foram interpretados pelo STJ no REsp 1.221.170/PR.

13. Isso posto, indaga:

A Consulente pode calcular créditos relativos às despesas de condomínio dos bens imóveis destinados à venda, que estão registrados contabilmente em estoque, e dos bens imóveis destinados à locação, que estão registrados contabilmente em investimento, com base no art. 3º, II, da Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e da Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003, à luz da interpretação do STJ no REsp 1.221.170/PR?

FUNDAMENTOS

14. A principal finalidade das consultas disciplinadas pela IN RFB nº 2.058, de 2021, é propiciar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Receita Federal dúvidas objetivas sobre a interpretação de dispositivos específicos da legislação tributária aplicáveis a fatos determinados de sua atividade.

15. 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 sua apresentação até o trigésimo dia subsequente à ciência de sua solução.

16. A solução da 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 pelo consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram adequadamente descritos os fatos aos quais, em tese, se aplica a solução de consulta.

17. A Solução de Consulta Cosit, a partir da data de sua publicação, tem efeito vinculante no âmbito da RFB e respalda o sujeito passivo que a aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre na hipótese por ela abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento.

18. Posto isso, deve ser proferido o exame positivo de admissibilidade da consulta, visto estarem preenchidos os requisitos legais exigidos para seu conhecimento.

19. O exame da documentação anexada ao presente processo revela que esta consulta se refere à possibilidade de apropriação de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, na modalidade aquisição de insumos, vinculados ao pagamento de taxas de condomínio de imóveis próprios de pessoa jurídica que desenvolve atividades econômicas relativas à compra e venda de bens, móveis e imóveis, e à locação de bens imóveis próprios.

20. A legislação das citadas contribuições sociais autoriza que, na apuração não cumulativa, sejam descontados valores referentes a determinados dispêndios, na modalidade aquisição de insumos, conforme previsto nos arts. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, que 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)

(...)

21. Conforme relatado pela consulente, no julgamento do REsp 1.221.170/PR, que seguiu o rito dos recursos repetitivos, a Primeira Seção do STJ estabeleceu o conceito de insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, na forma dos mencionados incisos II dos arts. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.

22. A referida decisão é vinculante para esta RFB, em razão do disposto nos arts. 19 e 19-A 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 referida Portaria Conjunta.

23. Trazendo a análise para o caso apresentado pela consulente, registra-se que, acerca do tema e do estabelecimento dos conceitos deduzidos pelo STJ, foi editado o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de Dezembro de 2018, publicado no Diário Oficial da União (DOU) de 18 de Dezembro de 2018,³ que, nos termos do art. 33 da IN RFB nº 2.058, de 2021,⁴ tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.

24. Os trechos do mencionado Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, relevantes para o deslinde do presente feito são os seguintes:

Fundamentos

(...)

I. ANÁLISE GERAL DO CONCEITO DEFINIDO NO JULGAMENTO DO RESP 1.221.170/PR

5. *Para a perfeita identificação do conceito de insumos geradores de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecido pelos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça é necessária análise cuidadosa da demanda em discussão, dos votos exarados pelos Ministros e do acórdão proferido.*

6. *Nos autos do Resp 1.221.170/PR, a recorrente, que se dedica à industrialização de produtos alimentícios, postulava em grau recursal direito de apurar créditos 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, em relação aos seguintes itens:*

" 'Custos Gerais de Fabricação' (água, combustíveis, gastos com veículos, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção EPI, materiais de limpeza, ferramentas, seguros, viagens e conduções) e 'Despesas Gerais Comerciais' (combustíveis, comissão de vendas a representantes, gastos com veículos, viagens e conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone, comissões)" (conforme relatado pela Ministra Assusete Magalhães, a fls 110 do inteiro teor do acórdão)

7. *O acórdão proferido foi assim ementado:*

"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.*

³ <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97407>

⁴ 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 (...)

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

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

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

(...)

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.

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").

(...)

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.*

(...)

VENDA DE IMÓVEIS PRÓPRIOS

25. O art. 176 da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022,⁵ dispõe:

CAPÍTULO I

DOS CRÉDITOS DECORRENTES DE CUSTOS, DESPESAS OU ENCARGOS INCORRIDOS NO MERCADO INTERNO

(...)

Seção I

Dos Créditos Básicos

(...)

Subseção II

⁵ Consolida as normas sobre a apuração, a cobrança, a fiscalização, a arrecadação e a administração da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação.

Dos Créditos Decorrentes da Aquisição de Insumos

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:

(...)

§ 2º Não são considerados insumos, entre outros:

(...)

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

(...)

26. Nesse mesmo sentido, os itens 40 a 44 do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, esclarecem que *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, de forma que, 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.*

27. Trata-se de entendimento que já foi divulgado diversas vezes por esta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit). A título exemplificativo, citam-se a Solução de Consulta Cosit nº 218, de 6 de agosto de 2014, e, mais recentemente (após o julgamento do REsp 1.221.170/PR e da edição do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018) a Solução de Consulta Cosit nº 84, de 29 de junho de 2020, que vinculam parcialmente o presente ato, nos termos dos art. 33 da IN RFB nº 2.058, de 2021.

28. A referida Solução de Consulta Cosit nº 84, de 2020, dispõe (destaques do original):

Fundamentos

(...)

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

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

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

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

(...)

29. Consequentemente, é vedada a apropriação de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, na modalidade aquisição de insumos, referentes a dispêndios com taxas de condomínio relativas a bens imóveis pertencentes à pessoa jurídica em questão e por ela destinados à venda.

ALUGUEL DE IMÓVEIS PRÓPRIOS

30. A Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil) trata a locação de coisas e a prestação de serviços de forma distinta e em capítulos separados:

CAPÍTULO V

Da Locação de Coisas

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.”

(...)

CAPÍTULO VII

Da Prestação de Serviço

Art. 593. A prestação de serviço, que não estiver sujeita às leis trabalhistas ou a lei especial, rege-se-á pelas disposições deste Capítulo.

Art. 594. Toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição.

(...)

31. Assim, observa-se que a locação de coisas envolve uma obrigação de dar, uma vez que o locador cede ao locatário o direito de uso e gozo de um bem, mediante recebimento de uma remuneração. Em outras palavras, a locação de bens consiste em cessão do uso e do gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição, sem inclusão de qualquer espécie de mão-de-obra ou serviço.

32. Por sua vez, o contrato de prestação de serviços configura uma obrigação de fazer e abrange toda espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, que pode ser contratado mediante retribuição. Logo, o conceito de prestação de serviços adotado pelo Código Civil consiste no fornecimento de um trabalho ou serviço por uma das partes a outra, mediante remuneração.

33. Desse modo, verifica-se que o Código Civil distingue a atividade de locação de bens da atividade de prestação de serviço. Ou seja, a natureza jurídica da locação de bens, típica obrigação de dar, é diferente da natureza jurídica da prestação de serviços, típica obrigação de fazer. Portanto, a locação de bens não se caracteriza como prestação de serviços.

34. Além disso, a locação de bens também é atividade que não se confunde com a produção de bens destinados à venda, uma vez que, naquela, *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, enquanto, nesta última, é criado um novo bem, que difere do antigo.

35. A impossibilidade de classificar a locação de bens imóveis como produção de bens destinados à venda ou como prestação de serviços é corroborada pela estrutura do *caput* do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, no qual as receitas decorrentes da locação de bens imóveis, quando integrantes da receita bruta da pessoa jurídica, enquadram-se na hipótese do inciso IV, e não nas hipóteses dos incisos I ou II. Confira-se:

Receita de Vendas e Serviços

Art. 12. A receita bruta compreende: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

II - o preço da prestação de serviços em geral; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

(...)

36. Ora, conforme esclarecido nos itens 15 a 17 do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, 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.

37. Como o aluguel de bens imóveis não se confunde com a produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros, é forçoso concluir que é vedada a apropriação de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, na modalidade aquisição de insumos, referentes a dispêndios com taxas de condomínio relativas a bens imóveis pertencentes à pessoa jurídica em questão e por ela destinados à locação.

38. Por fim, cumpre registrar que a consulente está equivocada quando afirma que o pagamento de taxas de condomínio de imóveis próprios estaria enquadrado na hipótese de insumos referentes a bens e serviços utilizados por imposição legal, que se aplica à Soluções de Consulta por ela citadas (cf. item 11 supra) e é esclarecida nos itens 49 a 54 do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018.

38.1 Nesse sentido, o referido Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, esclarece (sem grifos no original):

Fundamentos

(...)

4. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS POR IMPOSIÇÃO LEGAL

49. Conforme relatado, os Ministros incluíram no conceito de insumos geradores de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em razão de sua relevância, os

itens "cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção (...) por imposição legal".

(...)

51. *Daí se constata que a inclusão dos itens exigidos da pessoa jurídica pela legislação no conceito de insumos deve-se mais a uma visão conglobante do sistema normativo do que à verificação de essencialidade ou pertinência de tais itens ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços por ela protagonizado. Aliás, consoante exposto pelo Ministro Mauro Campbell Marques em seu segundo aditamento ao voto (que justamente modificou seu voto original para incluir no conceito de insumos os EPIs) e pela Ministra Assusete Magalhães, o critério da relevância (que engloba os bens ou serviços exigidos pela legislação) difere do critério da pertinência e é mais amplo que este.*

52. *Nada obstante, nem mesmo em relação aos itens impostos à pessoa jurídica pela legislação se afasta a exigência de que sejam utilizados no processo de produção de bens ou de prestação de serviços para que possam ser considerados insumos para fins de creditamento das contribuições, pois esta exigência se encontra na noção mais elementar do conceito de insumo e foi reiterada diversas vezes nos votos dos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça colacionados acima.*

53. *São exemplos de itens utilizados no processo de produção de bens ou de prestação de serviços pela pessoa jurídica por exigência da legislação que podem ser considerados insumos para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins: a) no caso de indústrias, os testes de qualidade de produtos produzidos exigidos pela legislação; b) tratamento de efluentes do processo produtivo exigido pela legislação c) no caso de produtores rurais, as vacinas aplicadas em seus rebanhos exigidas pela legislação, etc.*

54. *Por outro lado, não podem ser considerados para fins de creditamento das contribuições: a) itens exigidos pela legislação relativos à pessoa jurídica como um todo, como alvarás de funcionamento, etc; b) itens relativos a atividades diversas da produção de bens ou prestação de serviços.*

(...)

CONCLUSÃO

39. Diante do que foi exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo à consulente que é vedada a apropriação de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, na modalidade aquisição de insumos, referentes a dispêndios com taxas de condomínio relativas a bens imóveis pertencentes à pessoa jurídica em questão e por ela destinados à venda ou à locação.

Assinado digitalmente
ADEMAR DE CASTRO NETO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

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

Assinado digitalmente

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

Assinado digitalmente

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

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral da Cosit.

Assinado digitalmente

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

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta. Declaro sua vinculação parcial à Solução de Consulta Cosit nº 218, de 6 de agosto de 2014, e à Solução de Consulta Cosit nº 84, de 29 de junho de 2020.

Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 43 da IN RFB nº 2.058, de 9 de dezembro 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