



Solução de Consulta nº 233 - SRRF08/Disit

Data 30 de agosto de 2012

Processo *****

Interessado *****

CNPJ/CPF *****

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. Somente faz jus ao desconto de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep calculado em relação a bens e serviços utilizados como insumo, de que trata o art. 3º, II da Lei nº 10.637, de 2002, a pessoa jurídica que exerça a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços. A apuração de crédito com esse fundamento legal não alcança pessoa jurídica que se dedique à revenda de bens.

Dispêndios de pessoa jurídica revendedora com divulgação, propaganda e qualquer gênero de *marketing* de seus produtos, em especial sendo ela sua revendedora exclusiva no País, caracterizam-se como despesas de venda dessa pessoa jurídica revendedora, jamais como dispêndios com uma atividade de prestação de serviços de promoção e representação comercial ao fabricante ou importador desses produtos, em nada sendo relevante este haver sido seu anterior proprietário, ou seja, aquele de quem a pessoa jurídica revendedora diretamente os adquiriu.

Portanto, restando caracterizado a pessoa jurídica atuar de fato apenas como revendedora de bens, não ensejam direito a créditos da Contribuição para o PIS/Pasep os valores por ela despendidos com a aquisição de brindes e de produtos a serem distribuídos como amostras grátis, tampouco com contratações de gráficas, empresas de propaganda e marketing ou editoras de publicações científicas para produção de material promocional e técnico, bem como com serviços de análise de mercado.

Em relação aos dispêndios com serviços tanto de armazenagem de materiais promocionais dos produtos revendidos como de distribuição desses materiais, igualmente descabe cogitar da apuração de créditos pela pessoa jurídica revendedora, dado tal possibilidade ser expressamente dirigida à armazenagem e frete de venda dos próprios bens adquiridos para revenda.

Quanto aos valores despendidos com a aquisição de licença de software de controle das visitas de seus promotores, bem como de “serviço de desenvolvimento de software para estabelecimento, cálculo e premiação da força de vendas”, caracterizam-se igualmente como despesas de venda, não ensejando apuração de créditos da contribuição à pessoa jurídica, o

que, evidentemente, mostra-se ainda mais nítido em se tratando de operações em que se caracteriza apenas como revendedora.

As despesas com agências de turismo para aquisição de passagens aéreas, hospedagem e aluguel de veículos para “empregados e funcionários” não dão direito ao desconto de crédito da contribuição, por total falta de previsão legal.

Dispositivos Legais: Lei n.º 10.637, de 2002, art. 3º, I, II e IV; Lei n.º 10.833, de 2003, art. 3º, inciso IX, c/c inciso I e art. 15, II; Lei n.º 4.886, de 1965, art. 1º.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. Somente faz jus ao desconto de crédito da Cofins calculado em relação a bens e serviços utilizados como insumo, de que trata o art. 3º, II da Lei n.º 10.833, de 2003, a pessoa jurídica que exerça a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços. A apuração de crédito com esse fundamento legal não alcança pessoa jurídica que se dedique à revenda de bens.

Dispêndios de pessoa jurídica revendedora com divulgação, propaganda e qualquer gênero de *marketing* de seus produtos, em especial sendo ela sua revendedora exclusiva no País, caracterizam-se como despesas de venda dessa pessoa jurídica revendedora, jamais como dispêndios com uma atividade de prestação de serviços de promoção e representação comercial ao fabricante ou importador desses produtos, em nada sendo relevante este haver sido seu anterior proprietário, ou seja, aquele de quem a pessoa jurídica revendedora diretamente os adquiriu.

Portanto, restando caracterizado a pessoa jurídica atuar de fato apenas como revendedora de bens, não ensejam direito a créditos da Cofins os valores por ela despendidos com a aquisição de brindes e de produtos a serem distribuídos como amostras grátis, tampouco com contratações de gráficas, empresas de propaganda e marketing ou editoras de publicações científicas para produção de material promocional e técnico, bem como com serviços de análise de mercado.

Em relação aos dispêndios com serviços tanto de armazenagem de materiais promocionais dos produtos revendidos como de distribuição desses materiais, igualmente descabe cogitar da apuração de créditos pela pessoa jurídica revendedora, dado tal possibilidade ser expressamente dirigida à armazenagem e frete de venda dos próprios bens adquiridos para revenda.

Quanto aos valores despendidos com a aquisição de licença de software de controle das visitas de seus promotores, bem como de “serviço de desenvolvimento de software para estabelecimento, cálculo e premiação da força de vendas”, caracterizam-se igualmente como despesas de venda, não ensejando apuração de créditos da contribuição à pessoa jurídica, o que, evidentemente, mostra-se ainda mais nítido em se tratando de operações em que se caracteriza apenas como revendedora.

As despesas com agências de turismo para aquisição de passagens aéreas, hospedagem e aluguel de veículos para “empregados e funcionários” não dão direito ao desconto de crédito da contribuição, por total falta de previsão legal.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, II, IV e IX; Lei nº 4.886, de 1965, art. 1º.

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO A INFORMAÇÃO. REGISTRE-SE QUE A PUBLICAÇÃO, NA IMPRENSA OFICIAL, DE ATO NORMATIVO SUPERVENIENTE MODIFICA AS CONCLUSÕES EM CONTRÁRIO CONSTANTES EM SOLUÇÕES DE CONSULTA OU EM SOLUÇÕES DE DIVERGÊNCIA, INDEPENDENTEMENTE DE COMUNICAÇÃO AO CONSULENTE (arts. 99 e 100 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011).

Relatório

Em processo protocolizado em 30/06/2010, a pessoa jurídica acima identificada, por intermédio de seu procurador, formula consulta acerca da interpretação e/ou aplicação da legislação tributária federal referente à apuração de créditos decorrentes da sistemática não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

2 Inicialmente, a consulente informa que, embora conste de seu contrato social e do cadastro CNPJ como sua atividade principal o comércio atacadista de medicamentos e drogas de uso humano, e como atividade secundária a representação comercial e o agenciamento de comércio de medicamentos, cosméticos e produtos de perfumaria, atualmente apenas a segunda atividade é objeto de exploração.

3 Junta aos autos contrato por ela firmado com a empresa *****, cujo objeto é “a revenda e promoção comercial pela *****, com uma base exclusiva, dos produtos farmacêuticos da ***** (...)”.

4 Por esse ajuste “a ***** revenderá e irá se engajar na promoção comercial dos produtos no território do Brasil (...)”. Além disso, “o presente contrato é acordado com base exclusiva; a ***** terá direitos exclusivos para promover e vender os produtos no Território, e a ***** não venderá os produtos diretamente (ou através de terceiro) no Território, exceto se a ***** for incapaz de efetuar tal venda.”

5 Pelo referido contrato, “a ***** adquirirá os produtos da ***** nos preços estabelecidos na lista de preços da ***** (preço ex-factory com desconto), a qual é uma parte integrante do presente contrato e está apensa ao presente na forma do anexo III; a lista de preços da ***** poderá ser aditada periodicamente mediante notificação por escrito de 7 (sete) dias à *****. A ***** revenderá os produtos aos clientes da ***** no mesmo preço que a ***** adquiriu tais produtos da *****.”

6 Ainda de acordo com esse instrumento contratual, a consulente tem por obrigação “realizar a promoção comercial dos produtos, estritamente cumprindo com a legislação atual e aplicável com relação à publicidade e propaganda de medicamentos no

*Território, de modo a aumentar a demanda para tais produtos no Território e para assim o fazer utilizando seus próprios recursos.” Por outro lado a ***** fica obrigada a “vender à ***** os produtos listados no anexo I, conforme os pedidos da ***** e em conformidade com os termos e condições deste contrato (...)”*

7 Prossegue argumentando que para o desempenho dessas atividades “*adquire bens e serviços intrinsecamente necessários à prestação de serviços de representação comercial, porquanto sem os quais a própria prestação seria inviabilizada*”. Após isso, a consulente enumera e comenta rapidamente a respeito dos gastos nos quais incorre e que entende ensejarem direito a crédito dessas Contribuições. São eles:

◆ “*Contratações de gráficas, empresas de propaganda e marketing e ainda de editoras de publicações científicas para produção de material promocional e técnico (caso clínico) no formato de folders, com informações acerca dos produtos representados e agenciados (Doc. 3);*”

◆ “*Aquisição de amostras grátis de clientes (empresas farmacêuticas) e brindes com o logo da empresa que são distribuídos para promover os produtos representados e agenciados (Doc. 4). Nesse ponto, oportuno apontar que, por vezes, a CONSULENTE precisa contratar serviços de armazenagem e distribuição dos materiais promocionais (Doc. 5);*”

◆ “*Contratação de empresas de marketing para criação de campanhas publicitárias (Doc. 6), afinal, o bom desempenho das atividades da CONSULENTE está estreitamente vinculado à boa imagem dos produtos representados e agenciados;*”

◆ “*Contratação de agências de turismo para aquisição de passagens aéreas, hospedagem (Doc. 7) e aluguel de veículos que são utilizados por seus representantes comerciais no exercício de sua atividade (Doc. 8);*”

◆ “*Contratação de serviços diretamente atrelados à qualidade dos serviços que presta, quais sejam: (i) o serviço de análise de mercado, em especial no que tange aos produtos representados e agenciados (Doc. 9); (ii) a licença de software de controle das visitas dos representantes comerciais (Doc. 10); e (iii) o serviço de desenvolvimento de software para estabelecimento, cálculo e premiação para a força de vendas (Doc. 11).*”

8 Na sequência, afirma ser tributada pelo imposto de renda com base no lucro real, e, como consequência, ser contribuinte da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apuradas de acordo com o regime não cumulativo, o que lhe confere a possibilidade de desconto de créditos calculados sobre “*(i) Aquisições de bens e serviços utilizados como insumos de sua atividade, nos termos dos artigos 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003; e (ii) Locações de prédios, máquinas e equipamentos utilizados na prestação de serviço de representação e agenciamento, conforme os artigos 3º, IV, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003*”.

9 Devido a isso, entende “*que todos os dispêndios acima mencionados conferem direito a crédito das contribuições, conforme entendimento a seguir exposto*”.

10 A partir daí, a consulente passa a abordar aspectos teóricos a respeito do regime não cumulativo dos tributos. Menciona as diferenças entre os regimes da não cumulatividade do PIS/Cofins, do IPI e do ICMS; o diferente tratamento que é conferido ao conceito de

insumo pela legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins e pela legislação do IPI; cita definições doutrinárias sobre “custo” e “custo de produção”.

11 Por fim, analisa mais pormenorizadamente cada um dos dispêndios transcritos acima, para repisar seus questionamentos, nos seguintes termos:

“A CONSULENTE pode apurar créditos da Contribuição ao PIS e da Cofins sobre:

1) a contraprestação de serviços de fabricação de folders promocionais e/ou informativos dos produtos representados e agenciados, contratados de gráficas, empresas de propaganda e marketing e editoras de publicações científicas?

2) a aquisição de amostras grátis, materiais promocionais e brindes para distribuição dos clientes da CONSULENTE, de seus produtos, bem como sobre a contraprestação de serviços de logística e distribuições desses bens?

3) a contraprestação de empresas de marketing para criação de campanhas de marketing?

4) a contraprestação de agência de turismo, para aquisição de passagens aéreas e contraprestação de hospedagem?

5) o aluguel de veículos utilizados pelos representantes comerciais?

6) a contraprestação de serviços de análise de mercado, em especial no que tange aos produtos representados e agenciados?

7) a licença de uso de software de controle das visitas dos representantes comerciais?

8) o serviço de desenvolvimento de software para estabelecimento, cálculo e premiação para a força de vendas?”

Fundamentos

12 A consulente formula sua consulta tendo por base o artigo 3º, incisos II e IV das Leis n.ºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Questiona se as despesas que aponta subsumem-se a esses comandos legais a fim de ensejar a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

13 Em relação à Contribuição para o PIS/Pasep na sistemática não cumulativa, a Lei n.º 10.637, de 2002, naquilo que interessa à presente consulta, traz a seguinte redação no tocante aos créditos:

“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:

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei n.º 11.727, de 2008).

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei n.º 11.787, de 2008)

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)

(...)

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

(...)”(grifou-se)

14 Com relação à Cofins não cumulativa, a Lei nº 10.833, de 2003, dispõe de forma análoga:

“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) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008)

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)

(...)

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

(...)”(grifou-se)

15 Percebe-se que, no que tange aos bens e serviços utilizados como insumos, a legislação definiu que, além dos combustíveis e lubrificantes referidos no inciso II do artigo 3º das leis supracitadas, consideram-se insumos, para fins de desconto de créditos na apuração da Contribuição pra o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativos, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas, aplicados ou consumidos na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

16 Por esse dispositivo fica claro que somente faz jus ao desconto de créditos das contribuições, calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos, a pessoa jurídica que exerça a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços.

17 A partir disso, e considerando que grande parte dos questionamentos feitos pela consulente tem por fundamento o inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, torna-se relevante situar de forma mais precisa o tipo de atividade desempenhada pela consulente.

18 A consulente afirma ora ter por atividade apenas a representação comercial e o agenciamento de comércio de medicamentos, cosméticos e produtos de perfumaria.

19 Em que pese sua argumentação quanto à atividade desempenhada, percebe-se, pelo exame do contrato por ela firmado com “*****”, juntado aos autos, que a natureza da atividade a que de fato se dedica a consulente não corresponde àquilo que afirma em sua petição. A análise do contrato apresentado estabelece que, na verdade, não presta serviços de representação de medicamentos e promoção comercial à referida terceira empresa, efetua sim revenda de mercadorias que adquire junto àquela pessoa jurídica, e, no exercício dessa atividade, efetua despesas com a divulgação e promoção dos produtos que vende.

20 **Constatado não executar a alegada atividade de prestação de serviços a terceiros, não há como cogitar que a consulente apure créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relativos à aquisição de insumos dessa atividade,** isto é, não tem como apurar créditos com fundamento no inciso II do art. 3º tanto da Lei nº 10.637, de 2002, como da Lei nº 10.833, de 2003. Evidentemente, nada obsta a apuração de tais créditos em relação aos bens adquiridos para revenda, isto é, apuração de créditos com fundamento no inciso I do art. 3º das referidas Leis.

20.1 A seguir serão apresentados os fundamentos de tais conclusões.

21 A atividade de representação comercial é disciplinada pela Lei nº 4.886, de 9 de dezembro de 1965, que em seu art. 1º a define, da seguinte forma:

“Art . 1º Exerce a representação comercial autônoma a pessoa jurídica ou a pessoa física, sem relação de emprego, que desempenha, em caráter não eventual por conta de uma ou mais pessoas, a mediação para a realização de negócios mercantis, agenciando propostas ou pedidos, para, transmiti-los aos representados, praticando ou não atos relacionados com a execução dos negócios.”(grifou-se)

22 De acordo com o artigo transcrito, a representação comercial é uma modalidade de intermediação de negócios mercantis, ou seja, os representantes comerciais têm a função de facilitar os negócios envolvendo a venda de produtos ou mercadorias de seus clientes. Esta intermediação envolve de um lado as empresas representadas, indústrias e/ou empresas dedicadas ao comércio atacadista, e de outro lado seus clientes, outras empresas atacadistas ou varejistas. Dessa forma, cabe ao representante comercial fazer a ponte entre a empresa representada e seus clientes.

23 O contrato social da consulente, em seu item 2, apresenta como objeto social: *“(i) a fabricação, importação e o comércio atacadista de medicamentos e produtos correlatos; (ii) a promoção comercial, marketing e representação de medicamentos; e (iii) a participação no capital social de outras sociedades”.*

24 Em sua petição, a consulente aduz que: *“Consoante comprovam o contrato social e o cartão CNPJ juntados à presente consulta (Doc. 02), a consulente tem como atividade principal o comércio atacadista de medicamentos e drogas de uso humano e, como atividade secundária, a representação comercial e o agenciamento de comércio de medicamentos, cosméticos e produtos de perfumaria”.* Na seqüência, frisa que atualmente *“opera apenas com sua atividade secundária”*, o que significa dizer que não exerce o comércio atacadista.

25 Entretanto, o contrato comercial firmado pela consulente com a empresa “*****”, anexado aos autos (a partir da página 201 do processo eletrônico), revela contradição

com o que sustenta a consulente, sendo ele nítido quanto à natureza das atividades exercidas por ela no contexto daquele contrato.

26 A cláusula primeira do instrumento contratual, a qual define seu objeto, é taxativa ao afirmar que: “1.1. O objeto do presente contrato é a **revenda e promoção comercial pela *******, com uma **base exclusiva**, dos produtos farmacêuticos da ***** (...)”(grifou-se). Constatou-se, portanto, que a consulente, não obstante sua negativa, realiza sim a revenda destes produtos.

27 Ressalte-se que diversos outros trechos do referido contrato evidenciam o caráter comercial da função explorada pela consulente. Ainda a cláusula primeira, no item 1.4, define que: “A ***** **revenderá os produtos** somente aos clientes que estão listados no anexo XI (...), e a revenda dos produtos aos clientes que não estão listados será proibida, exceto com o consentimento prévio por escrito da *****.”(grifou-se) A cláusula segunda, que trata da abrangência territorial do contrato, determina que: “2.1. A ***** **revenderá e irá se engajar na promoção comercial dos produtos no território do Brasil** (...)” (grifou-se). Além disso, observa-se haver sido firmado entre as partes que: “2.2. O presente contrato é acordado com base exclusiva; a ***** **terá direitos exclusivos para promover e vender os produtos no território, e a ***** não venderá os produtos diretamente (ou através de um terceiro) no território, exceto se a ***** for incapaz de efetuar tal venda.**” (grifou-se)

28 O anexo IV ao contrato comercial ora analisado esclarece os procedimentos adotados pelas partes no que se refere às vendas aos clientes e o respectivo faturamento. O item 5 desse anexo deixa assentado que: “A ***** **assume a titularidade dos produtos antes da remessa ao cliente. A ***** emite a nota fiscal para o cliente, correspondente aos produtos e quantidades confirmadas pela *****. Essa nota fiscal já deve mencionar a ***** como responsável pelas entregas de produtos por conta e ordem da ******* (...)”

29 O item 9 do mesmo anexo IV complementa, informando que: “A ***** **emite uma ‘nota fiscal de simples remessa’ ao cliente, a qual deve conter o número da nota fiscal emitida pela ***** para o cliente.**”

30 Claro está que a consulente assume o papel de revendedora dos produtos em questão. Ela revende mercadorias cuja propriedade adquire junto a “*****”, a qual, por conveniência logística das partes, em lugar de enviar as mercadorias para a consulente, remete-as diretamente para aquele que houver adquirido os produtos da consulente.

31 Não bastasse a clareza com que o contrato comercial aponta o caráter de revendedora da consulente, seu item 2.2 vai além e preceitua que o direito de venda se dá em bases exclusivas para todo o território nacional, comprometendo-se a empresa ***** a não efetuar vendas desses produtos diretamente ou através de terceiros. Ou seja, não só a consulente é revendedora das mercadorias que adquire junto à ***** , como ela o é em caráter exclusivo em todo território nacional.

32 Note-se que a leitura do anteriormente citado anexo IV torna igualmente nítida a atividade de revendedora da consulente. Por esse dispositivo, é pactuado entre as contratantes que, antes da remessa dos produtos aos clientes, a consulente assume a sua titularidade, fato este que é devidamente escriturado, conforme previsto no instrumento contratual analisado. Em seguida a isso, a consulente emite nota fiscal de venda para o cliente, a qual deve conter a informação de que as mercadorias serão entregues diretamente pela ***** por conta e ordem da consulente, já que é esta quem detém a sua propriedade.

33 Antes de prosseguir com a análise direta daquilo que constitui o objeto desta consulta, convém ressaltar que, em consonância com o entendimento exposto nos parágrafos precedentes, que aponta a consulente atuar, no contexto do contrato juntado aos autos, como revendedora de bens, cumprе ressaltar que a receita auferida com essa revenda deve compor sua base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

33.1 A venda de produtos dos quais a consulente detenha a propriedade inclui-se no seu faturamento, assim entendido, conforme preceitua art. 1º, caput e §§ 1º e 2º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, como a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, devendo, portanto, submeter-se à incidência daquelas contribuições.

33.2 Com relação a isso, e considerando a natureza dos produtos comercializados, registre-se que a consulente deve observar, no que couber, as determinações da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, que dispõe sobre a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas operações de venda de produtos nela especificados, entre os quais incluem-se produtos farmacêuticos.

34 Passa-se ao exame direto dos questionamentos efetuados pela consulente, repisando-se que esta aponta como fundamento de sua consulta os incisos II e IV do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

35 O inciso II, no qual baseiam-se os questionamentos de 1, 2, 3, 4, 6, 7 e 8 discriminados no relatório que integra a presente solução (parágrafo 11), trata da possibilidade de desconto de crédito em relação a bens e serviços utilizados como insumos. Sobre isso, não é excessivo reiterar que somente fazem jus ao desconto de créditos com esse fundamento legal as pessoas jurídicas que se dediquem à prestação de serviços ou à produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Chega-se a essa conclusão a partir da literalidade do dispositivo, segundo o qual a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados 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 (...)”*.

36 Dessa forma, somente às empresas que possuam processo produtivo (quer de bens, quer de serviços) é permitido o desconto de créditos em relação à aquisição de insumos. Essa é a literalidade dos dispositivos mencionados, que ao possibilitarem a apuração desses créditos, vinculam a utilização do insumo adquirido à prestação de serviços ou à fabricação de bens.

37 A consulente alega prestar serviços de representação comercial e promoção de vendas.

38 Ocorre que a consulente não presta serviço, tampouco produz ou fabrica bens ou produtos destinados à venda. Ela adquire bens e os revende a seus clientes, desempenhando uma atividade tipicamente comercial. Portanto, não há que se falar em apuração de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre a aquisição de insumos, de que trata o inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003. Nada impede, no entanto, a apuração de tais créditos em relação aos valores despendidos com a aquisição dos bens para revenda, isto é, a apuração de créditos com fundamento no inciso I do art. 3º das referidas Leis.

38.1 Com relação à representação comercial e promoção de vendas, atividades que a consulente alega exercer, é preciso deixar claro que, na situação fática desenhada pelo contrato

apresentado, o exercício dessas atividades ocorreria sobre mercadorias que passam a compor o seu próprio patrimônio.

38.2 Embora a consulente diga que presta serviços dessa natureza, na verdade o que faz é “representar” e promover vendas de seus próprios produtos, pois a consulente é a revendedora desses produtos. Ela os compra em nome próprio do fornecedor e os vende em seu próprio nome, descaracterizando por completo o instituto da representação comercial, tal qual definido pelo supratranscrito art. 1º da Lei nº 4.886, de 1965.

38.3 Afinal, esse dispositivo legal define que exerce a representação comercial quem desempenha “*a mediação para a realização de negócios mercantis, agenciando propostas ou pedidos, para, transmiti-los aos representados (...)”.*

38.4 Como se sabe, **a consulente não efetua mediação, ou transmite pedidos a *******, **ela compra as mercadorias daquela empresa e as revende em nome próprio, informando a ***** onde deve entregá-las. Ou seja, não há como se cogitar de que efetue prestação de serviços de representação comercial a *******, **esta empresa se trata apenas de sua fornecedora.**

38.5 Do mesmo modo, não há como se caracterizar uma prestação a terceiros de serviços de divulgação e promoção comercial quando os produtos promovidos são revendidos, em caráter exclusivo no território nacional, pela empresa que executa as ações de divulgação e promoção. Atividades de divulgação e promoção das mercadorias não são uma prestação de serviços ao fornecedor pelo revendedor, são, sim, apenas despesas de venda deste.

38.6 Todas as atividades de divulgação, propaganda e qualquer gênero de *marketing* de produtos realizadas por um revendedor exclusivo desses produtos no País aproveitam diretamente a ele próprio. Inobstante a pura denominação que o contrato por ele firmado adote para descrever as obrigações entre as partes, não há como identificar prestação de serviços a terceiros em tais atividades.

38.7 Note-se, do mesmo modo, que tampouco o fato de serem contratualmente previstos pagamentos pelo fornecedor ao revendedor em razão de aumentos do volume das compras deste (cláusula sétima do contrato apresentado), bem como de penalidades no caso de redução dessas compras (cláusula quinta daquele contrato), serve de alguma forma para permitir caracterização de algum tipo de prestação de serviço do revendedor ao fornecedor. **Pelo contrário, a previsão de tais pagamentos e penalidades apenas vem tornar ainda mais nítido que os dispêndios da revendedora com ações de divulgação, propaganda e qualquer gênero de marketing dos produtos, os quais têm por fulcro a busca de aumento de vendas, aproveitam à própria revendedora.** Isto é, não consistem tais ações de prestação de serviços ao fornecedor.

39 Dessa forma, os gastos incorridos pela consulente, vinculados à atividade de revenda de bens, com divulgação, propaganda e qualquer gênero de *marketing* de seus produtos caracterizam-se como despesas de venda, jamais como dispêndios com uma atividade de prestação de serviços de promoção e representação comercial ao fabricante ou importador desses produtos, de quem a consulente diretamente os adquire.

39.1 Portanto, não ensejam direito a créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os valores despendidos pela consulente com a aquisição de brindes e de produtos a serem distribuídos como amostras grátis, tampouco com contratações de gráficas, empresas de

propaganda e marketing ou editoras de publicações científicas para produção de material promocional e técnico, bem como com serviços de análise de mercado tocantes aos produtos que revende .

40 Exatamente nesse mesmo contexto se encontram os valores empregados pela consulente na aquisição de licença de software de controle das visitas dos seus promotores, bem como de “*serviço de desenvolvimento de software para estabelecimento, cálculo e premiação da força de vendas*”. Isto é, traduzem-se tais dispêndios igualmente como despesas de venda da consulente, não ensejando apuração de créditos das contribuições.

41 Quanto aos dispêndios com “*a contraprestação de agência de turismo, para aquisição de passagens aéreas e contraprestação de hospedagem*”, há que se salientar que são, da mesma forma, apenas gastos indiretos visando à consecução da atividade-fim da consulente, acima examinada, representando, portanto, despesas incorridas em seu esforço de vendas. Esses dispêndios ocorrem tão somente devido ao fato de a consulente não possuir estrutura própria de pessoal em todo território nacional, fazendo-se necessário o deslocamento de sua mão de obra de uma localidade a outra.

41.1 Ou seja, ainda que se admitisse, em absurdo desprezo pelas expressas disposições legais já destacadas, que a consulente, embora o exame de sua contratação a caracterize tão somente como revendedora de mercadorias, pudesse apurar créditos em razão da realização de dispêndios com ‘insumos’, jamais os valores despendidos com “*a contraprestação de agência de turismo, para aquisição de passagens aéreas e contraprestação de hospedagem*” assim se caracterizariam, dado consistirem apenas de gastos indiretos, claras despesas de vendas. Em outras palavras, conhecidas as disposições dos retro transcritos art. 3º, incisos I e II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, não há sequer como se cogitar da possibilidade de a consulente apurar créditos das contribuições em pauta em razão da realização de tais dispêndios, e não haveria mesmo se dissessem eles respeito a ‘insumos’, uma vez caracterizada a consulente apenas como revendedora de mercadorias, e incontornáveis os mandamentos do antes referido inciso II.

42 A consulente questiona ainda sobre a possibilidade de desconto de créditos em relação à contratação de “*serviços de armazenagem e distribuição dos materiais promocionais*”.

42.1 O art. 3º, inciso IX c/c o art. 15, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003, admite o desconto de crédito calculado em relação à armazenagem de mercadoria e frete, porém coloca expressamente que tal apuração pode se dar apenas em relação aos bens referidos nos incisos I e II daquele mesmo art. 3º, ou seja, no presente caso, somente em relação aos bens adquiridos para revenda, o que, claramente, não é o caso do material promocional sobre o qual a consulente, pessoa jurídica revendedora, apresenta sua indagação. Em outras palavras, a consulente não procede à venda do tipo de mercadoria (material promocional) sobre cuja armazenagem e distribuição questiona. Logo, não faz jus à apuração de crédito em relação a seus dispêndios com a contratação dessas operações.

43 O questionamento nº 5 versa sobre o aluguel de veículos. A consulente entende ser possível o desconto de crédito calculado em relação ao gasto com aluguel de veículos utilizados no transporte de seus funcionários, tendo como permissivo o inciso IV das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

43.1 Esse dispositivo permite a apuração de créditos sobre dispêndios com “*aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa*”. Cumpre destacar que a referência a “máquinas” trazida por aquele inciso não contempla “veículos”, aos quais aquelas leis, quando os desejam alcançar, fazem referências expressas, por vezes em imediata e eloquente sequência a referências a “máquinas”, ou os contemplam no bojo de referências a “outros bens”. Trata-se de opção clara e consistente do legislador na redação da legislação das contribuições em pauta. Observe-se, por exemplo, os arts. 2º, III, e 3º, VI, das mencionadas leis, e os arts. 1º, caput; 2º, caput; e 3º, I, ‘a’, da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002.

44 Por fim, cumpre frisar que apenas até o trigésimo dia seguinte ao da ciência da consulente da presente Solução de Consulta haverá impedimento de aplicação de multa de mora e de juros de mora, bem como de multa de ofício, relativamente à matéria consultada, nos termos do art.14 da IN RFB nº740, de 2007.

Conclusão

45 Em conclusão, propõe-se seja respondido à consulente que:

45.1 Somente faz jus ao desconto de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins calculado em relação a bens e serviços utilizados como insumo, de que trata o art. 3º, II das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, a pessoa jurídica que exerça a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços. A apuração de crédito com esse fundamento legal não alcança pessoa jurídica que se dedique à revenda de bens.

44.2 Os dispêndios da consulente com divulgação, propaganda e qualquer gênero de marketing de seus produtos, caracterizam-se como despesas de venda, jamais como gastos com uma atividade de prestação de serviços de promoção e representação comercial ao fabricante desses produtos, em nada sendo relevante este haver sido o anterior proprietário das mercadorias, ou seja, aquele de quem a consulente diretamente as adquiriu.

45.3 Portanto, não ensejam direito a créditos das contribuições os valores despendidos com a aquisição de brindes e de produtos a serem distribuídos como amostras grátis, tampouco com contratações de gráficas, empresas de propaganda e marketing ou editoras de publicações científicas para produção de material promocional e técnico, bem como com serviços de análise de mercado.

45.4 Em relação aos dispêndios com serviços tanto de armazenagem de materiais promocionais dos produtos revendidos como de distribuição desses materiais, igualmente descabe cogitar da apuração de créditos pela consulente, dado tal possibilidade ser expressamente dirigida à armazenagem e frete de venda dos próprios bens adquiridos para revenda.

45.5 Quanto aos valores aplicados na aquisição de licença de software de controle das visitas de seus promotores, bem como de “serviço de desenvolvimento de software para estabelecimento, cálculo e premiação da força de vendas”, caracterizam-se igualmente como despesas de venda, não ensejando apuração de créditos à pessoa jurídica, o que, evidentemente, mostra-se ainda mais nítido em se tratando de operações em que se caracteriza apenas como revendedora.

45.6 As despesas com agências de turismo para aquisição de passagens aéreas, hospedagem e aluguel de veículos para “empregados e funcionários” não dão direito ao desconto de crédito das contribuições, por total falta de previsão legal.

À consideração superior.

(assinado digitalmente)

ANDERSON DE QUEIROZ LARA
AFRFB mat. 1295046

(REV/GAAG)

Ordem de Intimação

De acordo.

Soluciono a consulta conforme proposto. Encaminhe-se ao Serviço de Orientação e Análise Tributária da Delegacia da Receita Federal do Brasil ***** para conhecimento, ciência à interessada e demais providências cabíveis.

Na forma do disposto no art. 48 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, os processos administrativos de consulta são solucionados em instância única. A presente decisão não comporta, portanto, recurso ou pedido de reconsideração. Excepcionalmente, caso a interessada venha a tomar conhecimento de uma outra solução de consulta divergente desta, relativa à mesma matéria e fundada em idêntica norma jurídica, cabe recurso especial, sem efeito suspensivo, para a Coordenação Geral de Tributação – Cosit, em Brasília/DF, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 740, de 2007.

(assinado digitalmente)

EDUARDO NEWMAN DE MATTERA GOMES
Chefe da Divisão de Tributação
Portaria SRRF 0800/P Nº 351/2011 (DOU de 23/05/2011)
Competência Delegada - Portaria SRRF 08/G nº 25 de 29/02/2012 (DOU - 1º/03/2012)