



# Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	14 – COSIT
DATA	28 de fevereiro de 2024
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

## Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. DISPÊNDIOS COM SERVIÇOS DE REPRESENTAÇÃO COMERCIAL. IMPOSSIBILIDADE.

Os valores pagos a título de comissão sobre vendas por pessoa jurídica que explora atividade industrial a pessoas jurídicas que lhe prestem serviços de representação comercial não geram direito à apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep na modalidade aquisição de insumos, prevista no inciso II do **caput** do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, independentemente da época em que tais serviços forem prestados.

**SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 31, DE 30 DE MARÇO DE 2020.**

**Dispositivos Legais:** Lei nº 10.637, de 2002, artigo 3º, **caput**, inciso II; e Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018

## Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. DISPÊNDIOS COM SERVIÇOS DE REPRESENTAÇÃO COMERCIAL. IMPOSSIBILIDADE.

Os valores pagos a título de comissão sobre vendas por pessoa jurídica que explora atividade industrial a pessoas jurídicas que lhe prestem serviços de representação comercial não geram direito à apropriação de créditos da Cofins na modalidade aquisição de insumos, prevista no inciso II do **caput** do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, independentemente da época em que tais serviços forem prestados.

**SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 31, DE 30 DE MARÇO DE 2020.**

**Dispositivos legais:** Lei nº 10.833, de 2003, artigo 3º, **caput**, inciso II; e Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018.

**RELATÓRIO**

Trata-se de consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal, apresentada pela pessoa jurídica acima identificada, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021.

2. A consulente informa que se dedica à industrialização de impermeabilizantes, solventes e produtos correlatos, atividade enquadrada no código 20.73-8/00 da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), e que é tributada pelo Imposto sobre a Renda com base no lucro real, apurando de forma não cumulativa a Contribuição para o PIS/Pasep e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

3. Relata que, geralmente, empresas que têm como principal atividade econômica a industrialização de produtos contratam serviços de representação comercial para dar vazão a estoque produzido em determinado período, ao passo que, no seu caso, os serviços de representação comercial constituem a primeira etapa de seu processo produtivo.

4. Nesse sentido, esclarece que seu processo produtivo tem início no momento que uma empresa de representação comercial, por intermédio de seus *colaboradores (sic)*, apresente o pedido do cliente. Esse pedido é encaminhado ao seu departamento de Plano de Controle de Produção (PCP), que verifica a capacidade de produção de suas máquinas envolvidas diretamente na fabricação dos itens em questão, bem como o volume de itens já comprometidos e programados, para definição da data na qual os produtos solicitados serão industrializados. Com base nesse controle de vendas periódicas por produto, o PCP coordena insumos, capacidade de produção das máquinas e horas dos seus funcionários para calcular o dia no qual o produto será finalizado, embalado e disponibilizado para transporte. Dessa forma, sua produção industrial está diretamente vinculada a demanda líquida e certa, sem produção destinada à manutenção permanente de estoques.

5. Comenta que o serviço de representação comercial contratado por ela é prestado por pessoas jurídicas que *“detêm portfólio de clientes em potencial, como também influência na prospecção de novos clientes em zonas geográficas delineadas em regime de exclusividade, de forma não eventual de atuação pelo representante, os quais são remunerados via comissão calculada sobre as vendas realizadas em determinado período”*.

6. Observa que, após a contratação da empresa de representação comercial, seus colaboradores (representantes comerciais) são direcionados a treinamento técnico realizado por ela (consulente), no qual seus engenheiros ministram aulas sobre as características químicas, térmicas, finalidades, boas práticas no método de aplicação e cuidados no emprego de seus produtos à construção civil.

7. Menciona que esse nível de detalhamento dos conhecimentos repassados a seus representantes comerciais é necessário, em vista do papel de tais profissionais como responsáveis (i) pelo contato com os clientes da consulente, cujas necessidades devem compreender, até mesmo

para possibilitar o eventual desenvolvimento de novos produtos, e (ii) pelo esclarecimento de dúvidas técnicas acerca da aplicação dos produtos em questão (bens destinados a uso profissional e especializado em construções civis, e potencialmente danosos àqueles que não detêm perícia na sua aplicação e manuseio).

8. Reafirma que, nesses termos, o primeiro passo de seu processo produtivo é a apresentação, pelo representante comercial, de pedido de produtos ao setor de Plano de Controle de Produção (PCP), e que somente após a realização do pedido, o PCP emprega insumos, maquinário e força de trabalho na fabricação dos referidos produtos e informa uma data para seu faturamento e entrega aos clientes. Dessa forma, o resultado do processo produtivo da consulente está integralmente vinculado à venda via representação comercial, que, inclusive, foi responsável pelo aumento das suas receitas tributáveis nos últimos anos.

9. Expõe seu entendimento de que os serviços de representação comercial por ela tomados de pessoas jurídicas e remunerados via comissão sobre vendas podem ser considerados insumos do seu processo produtivo para fins de apropriação de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, previstos no inciso II do **caput** do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no inciso II do **caput** do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, ressaltando as especificidades que acredita existirem em seu caso concreto, quando comparado ao das demais indústrias.

10. Isso posto, indaga:

*Considerando o desenvolvimento de processo produtivo que tem como ponto de partida a inserção de pedido de produtos por empresas de representação comercial para o departamento de industrialização da Consulente, na entrega sob demanda dos itens adquiridos pelo consumidor, pergunta-se:*

*1) Considerando as especificidades da cadeia produtiva da Consulente conforme exposto nos itens "b" e "c", as despesas de comissões pagas sobre o serviço de representação comercial podem ser qualificadas como "insumo" na perspectiva da relevância, narrada no Parecer Normativo nº 5/2018 como "item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção" e, portanto, passíveis de créditos para a tributação pelas contribuições do PIS/Cofins?*

*2) Ainda, se não pelos termos da relevância, as despesas de comissões pagas sobre o serviço de representação comercial caracterizam-se como "insumo" por ser imprescindível/essencial, no sentido de que a subtração de tais atividades ou inviabilizaria o adequado processo de produção da Consulente ou a sua falta privaria a produção do bem de "qualidade, quantidade e/ou suficiência"?*

**FUNDAMENTOS**

11. O objetivo do instituto da consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Administração Pública dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado de sua atividade, propiciando-lhe correto cumprimento das obrigações tributárias principais e acessórias, de forma a evitar eventuais sanções. Constitui, assim, instrumento à disposição do sujeito passivo para lhe possibilitar acesso à interpretação dada pela Fazenda Pública a um fato determinado.

12. A consulta corretamente formulada configura orientação oficial e 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 apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à ciência da solução da consulta.

13. A Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pela Consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos, aos quais, em tese, se aplica a Solução de Consulta.

14. Na presente consulta, a interessada informa que, ao contrário do que ocorre habitualmente com outras empresas, os serviços de representação comercial que ela toma de outras pessoas jurídicas precedem sua atividade de industrialização de bens destinados à venda. Acrescenta que tais serviços são remunerados mediante pagamento de comissões sobre as vendas realizadas e que o resultado de seu processo produtivo está integralmente vinculado às referidas vendas. Em seguida, indaga se, nessa hipótese, os valores pagos a título de comissão sobre vendas geram direito à apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na modalidade aquisição de insumos, conforme previsto no inciso II do **caput** do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no inciso II do **caput** do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

15. Esta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) examinou a possibilidade de apropriação dos referidos créditos na hipótese em que a etapa de industrialização de produtos destinados à venda precede a etapa em que os serviços de representação comercial são tomados, na Solução de Consulta Cosit nº 31, de 30 de março de 2020, cuja ementa foi publicada no DOU de 2 de abril de 2020, e cujo inteiro teor encontra-se disponível no site da Receita Federal na internet ([www.rfb.gov.br](http://www.rfb.gov.br)), dispõe (destaques do original):

***Solução de Consulta Cosit nº 31, de 30 de março de 2020***

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

**NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO A CRÉDITO. INSUMOS. REPRESENTAÇÃO COMERCIAL. IMPOSSIBILIDADE.**

*No caso de pessoa jurídica que explora atividade industrial, os valores pagos a outras pessoas jurídicas a título de comissão sobre vendas não geram direito à apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep na modalidade aquisição de insumos, consoante o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.*

**SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA AO PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 5, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2018, PUBLICADO NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO DE 18 DE DEZEMBRO DE 2018.**

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

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS**

**NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO A CRÉDITO. INSUMOS. REPRESENTAÇÃO COMERCIAL. IMPOSSIBILIDADE.**

*No caso de pessoa jurídica que explora atividade industrial, os valores pagos a outras pessoas jurídicas a título de comissão sobre vendas não geram direito à apuração de créditos da Cofins na modalidade aquisição de insumos, consoante inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.*

**SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA AO PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 5, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2018, PUBLICADO NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO DE 18 DE DEZEMBRO DE 2018.**

**Dispositivos Legais:** art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003; e Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018.

(...)

13. *No que tange ao questionado, a presente consulta versa sobre a possibilidade de a petionante, pessoa jurídica que atua no ramo de atividade de “Confecção de peças de vestuário, exceto roupas íntimas e as confeccionadas sob medida”, apropriar e utilizar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins decorrentes de valores que essa paga a outra pessoa jurídica por representação comercial relacionada aos produtos que produz, como se insumo fosse nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.*

14. *Tendo em vista que o contrato de representação cuja cópia está anexada ao processo limita-se a estabelecer a comissão sobre vendas realizadas como único valor a ser despendido pela consulente em contraprestação à representação comercial realizada por sua representante, entende-se que as dúvidas apresentadas são relacionadas unicamente à possibilidade de se apropriar e utilizar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins decorrentes de valores pagos a outras pessoas jurídicas como comissão sobre vendas efetivadas.*

15. Não se inclui assim, na presente análise, quaisquer outros custos ou despesas que de alguma forma se relacionem à representação comercial contratada.

16. Acerca do tema questionado, tendo em vista decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no Recurso Especial 1.221.170/PR, que estabeleceu o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a luz dos ritérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços, a Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) desta Secretaria emitiu 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, cujo entendimento tem efeito vinculante no âmbito desta Secretaria, nos termos do art. 8º da IN RFB nº 1.396, de 2013.

17. Os trechos do mencionado Parecer relevantes para o deslinde do presente feito são os seguintes:

**Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 2018**

**Assunto.** Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil 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 no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

**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*

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

[...]

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”).*

19. *Prosseguindo, verifica-se que a tese acordada pela maioria dos Ministros foi aquela apresentada inicialmente pela Ministra Regina Helena Costa, segundo a qual o conceito de insumos na legislação das contribuições deve ser identificado “segundo os critérios da essencialidade ou relevância”, explanados da seguinte maneira por ela própria (conforme transcrito acima):*

*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”.*

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.*

21. *O teste de subtração proposto pelo Ministro Mauro Campbell, segundo o qual seriam insumos bens e serviços “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” (fls 62 do inteiro teor do acórdão), não consta da tese acordada pela maioria dos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, malgrado possa ser utilizado como uma importante ferramenta indiciária na identificação da essencialidade ou relevância de determinado item para o processo produtivo. Vale destacar que a aplicação do aludido teste, mesmo subsidiária, deve levar em conta os comentários feitos nos parágrafos 15 a 18 quando do teste resultar a obstrução da atividade da pessoa jurídica como um todo.*

22. *Diante da abrangência do conceito formulado na decisão judicial em comento e da inexistência nesta de vinculação a conceitos contábeis (custos, despesas, imobilizado, intangível, etc.), deve-se reconhecer esta modalidade de creditamento pela aquisição de insumos como a regra geral aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, sem prejuízo das demais modalidades de creditamento estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas.*

23. *Ademais, observa-se que talvez a maior inovação do conceito estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça seja o fato de permitir o creditamento para insumos do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, e não apenas insumos do próprio produto ou serviço comercializados, como vinha sendo interpretado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.*

24. *Nada obstante, salienta-se que o processo de produção de bens, em regra, encerra-se com a finalização das etapas produtivas do bem e que o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente. Consequentemente, os bens e serviços empregados posteriormente à finalização do processo de produção ou de prestação não são considerados insumos, salvo exceções justificadas, como ocorre com a exceção abordada na seção GASTOS APÓS A PRODUÇÃO relativa aos itens exigidos pela legislação para que o bem ou serviço produzidos possam ser comercializados.*

25. *Por outro lado, a interpretação da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça acerca do conceito de insumos na legislação das contribuições afasta expressamente e por completo qualquer necessidade de contato físico, desgaste ou alteração química do bem-insumo com o bem produzido para que se permita o creditamento, como preconizavam a Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, e a Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, em algumas hipóteses.*

26. *Também merece comentários o enquadramento como insumo do item cuja relevância advém de sua integração ao “processo de produção (...) por imposição legal”. Todavia, considerando a extensão dos comentários, reserva-se adiante uma seção específica para versar sobre o tema.*

27. *Ultimando a fixação de premissas, um ponto não abordado pelos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, mas que resulta claro do texto do inciso II do caput c/c § 13 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e é importante para o entendimento do conceito em estudo é que somente haverá insumos geradores de créditos das contribuições se o processo no qual estão inseridos efetivamente resultar em um bem destinado à venda ou em um serviço disponibilizado ou prestado a terceiros (esforço*

*bem-sucedido). Daí conclui-se não haver insumos permissivos de creditamento em atividades que não geram tais resultados, como em pesquisas, projetos abandonados, projetos infrutíferos, etc.*

## **II. ALGUMAS APLICAÇÕES ESPECÍFICAS DO CONCEITO DEFINIDO NO RESP 1.221.170/PR**

[...]

### **1. PRODUÇÃO OU FABRICAÇÃO DE BENS**

30. *De acordo com letra do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, permitem a apuração de créditos das contribuições “bens e serviços utilizados como insumo (...) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”.*

31. *A citação concomitante a “produção” e “fabricação” de “bens” ou “produtos” mostra-se muito relevante na interpretação da abrangência da hipótese de creditamento das contribuições pela aquisição de insumos (ver também o § 13 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003).*

32. *Conquanto os termos “produção” e “fabricação” sejam utilizados como sinônimos em algumas normas da legislação tributária federal, no presente dispositivo diversos argumentos conduzem à conclusão de que não são sinônimos, restando a “fabricação de produtos” como hipótese específica e a “produção de bens” como hipótese geral.*

33. *Inexoravelmente, a “fabricação de produtos” a que alude o dispositivo em comento equivale ao conceito e às hipóteses de industrialização firmadas na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).*

34. *Já a “produção de bens” aludida no mencionado dispositivo refere-se às atividades que, conquanto não sejam consideradas industrialização, promovem a transformação material de insumo(s) em um bem novo destinado à venda ou o desenvolvimento de seres vivos até alcançarem condição de serem comercializados.*

(...)

### **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.*

[...]

#### **5. GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO OU DE PRESTAÇÃO**

55. *Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.*

56. *Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.*

[...]

59. *Assim, conclui-se que, em regra, somente são considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica durante o processo de produção de bens ou de prestação de serviços, excluindo-se de tal conceito os itens utilizados após a finalização do produto para venda ou a prestação do*

*serviço. Todavia, no caso de bens e serviços que a legislação específica exige que a pessoa jurídica utilize em suas atividades, a permissão de creditamento pela aquisição de insumos estende-se aos itens exigidos para que o bem produzido ou o serviço prestado possa ser disponibilizado para venda, ainda que já esteja finalizada a produção ou prestação.*

[...]

## **6. DOS CUSTOS DE PRODUÇÃO DE BENS E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS E DAS DESPESAS**

62. *Evidentemente, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça não restringiu suas conclusões sobre o conceito de insumos geradores de créditos das contribuições a conceitos contábeis como custos, despesas, imobilizado, intangível, etc. Entretanto, é necessária uma análise acerca da interseção entre tal conceito e alguns conceitos contábeis porque, a uma, a legislação tributária federal utiliza-os em diversas definições e, a duas, a Secretaria da Receita Federal do Brasil se vale da contabilidade para acompanhar o cumprimento das obrigações tributárias por parte dos sujeitos passivos.*

63. *Inicialmente, analisa-se a interseção entre o conceito de insumos firmado na decisão em comento e os custos de produção de bens e de prestação de serviços para efeitos do custeio por absorção exigido pela legislação do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ).*

64. *Obviamente, considerando que a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça fixou critérios próprios para a identificação de insumos que permitem a apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, é certo que o conceito de insumos não se confunde com o conceito de custos de produção.*

65. *Nada obstante, é nítida a conexão entre a norma estabelecida pela alínea “a” do § 1º do art. 13 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 (“custo de produção dos bens ou serviços vendidos (...) quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção”), e a norma fixada pelo inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003 (“bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”).*

66. *Daí, mostra-se evidente que a relação entre os custos de produção e o conceito de insumos estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça é muito próxima, de maneira que a caracterização do item como custo serve de indício forte para sua caracterização como insumo.*

67. *Prosseguindo na análise da interseção entre conceitos contábeis e o conceito de insumos, se de um lado este não se confunde com o de custos de produção, por outro lado até mesmo algumas despesas podem nele se enquadrar (o termo despesa aqui foi utilizado em contraponto a custo, como*

*terminologia usual na contabilidade de custos, e não em sua acepção mais ampla utilizada na contabilidade geral).*

68. *Deveras, dadas as próprias definições de custo e despesa firmadas pela contabilidade de custos, são raras as hipóteses em que um item classificado como despesa (não custo) poderá cumprir os requisitos para se enquadrar como insumo (relação de essencialidade ou relevância com a produção de bens destinados à venda ou à prestação de serviços). Entretanto, em tese, há a possibilidade.*

69. *Sem embargo, pode-se afirmar de plano que as despesas da pessoa jurídica com atividades diversas da produção de bens e da prestação de serviços não representam aquisição de insumos geradores de créditos das contribuições, como ocorre com as despesas havidas nos setores administrativo, contábil, jurídico, etc., da pessoa jurídica.*

[...]

#### **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;*

[...]

*c) o processo de produção de bens encerra-se, em geral, com a finalização das etapas produtivas do bem e o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente, excluindo-se do conceito de insumos itens utilizados posteriormente à finalização dos referidos processos, salvo exceções justificadas (como ocorre, por exemplo, com os itens que a legislação específica exige aplicação pela pessoa jurídica para que o bem produzido ou o serviço prestado possam ser comercializados, os quais são considerados insumos ainda que aplicados sobre produto acabado);*

*[...]*

*g) para fins de interpretação do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, “fabricação de produtos” corresponde às hipóteses de industrialização firmadas na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e “produção de bens” refere -se às atividades que, conquanto não sejam consideradas industrialização, promovem: i) a transformação material de insumo(s) em um bem novo destinado à venda; ou ii) o desenvolvimento de seres vivos até alcançarem condição de serem comercializados;*

*[...]*

*18. Em síntese, extrai-se do Parecer acima transcrito, que de acordo com a decisão emanada pelo STJ no Recurso Especial 1.221170/PR, para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o conceito de insumo deve ser definido a luz dos critérios da:*

*a) Essencialidade: que diz respeito ao 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; ou*

*a.2) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;*  
*e*

*b) Relevância: que 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.*

*19. Assim, de acordo com o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e da decisão proferida pelo STJ em citado Recurso Especial 1.221.170/PR, pode-se inferir que:*

*a) somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nos termos de citados dispositivos legais*

*nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros;*

*b) para fins de apuração de créditos das contribuições, não há insumos na atividade de revenda de bens; e*

*iii) em regra, somente são considerados insumos, bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica durante o processo de produção de bens ou de prestação de serviços, excluindo-se de tal conceito, os itens utilizados após a finalização do produto ou a prestação do serviço.*

*20. Conforme os critérios acima elencados, os valores pagos por pessoa jurídica industrial a outra pessoa jurídica a título de comissão sobre as vendas efetivadas não cumprem os requisitos de essencialidade e de relevância no processo de produção exigidos para que determinado bem ou serviço seja considerado insumo nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.*

*21. Em verdade, são estranhos ao processo produtivo de qualquer bem.*

*22. Conclui-se, assim, que tais valores não podem gerar créditos das contribuições em apreço com fulcro nos dispositivos legais citados.*

16. O exame dos excertos reproduzidos no item anterior revela que, na hipótese em que os serviços de representação comercial são tomados depois do processo de industrialização dos produtos destinados à venda, os valores pagos a outras pessoas jurídicas a título de comissão sobre vendas não geram direito à apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na modalidade aquisição de insumos, prevista no inciso II do **caput** do artigo nos artigos 3º, II, do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no inciso II do **caput** do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

17. Embora a consulta em exame trate de hipótese distinta, na qual os serviços de representação comercial são tomados antes da ocorrência do processo de industrialização dos produtos destinados à venda, os fundamentos da Solução de Consulta Cosit nº 31, de 2020, também se aplicam à presente consulta, mutatis mutandis.

18. Com efeito, ao contrário do que a consulente acredita, os serviços de representação comercial tomados por ela não consistem na primeira etapa de seu processo de industrialização de produtos destinados à venda, mas, sim, em uma etapa que precede o referido processo. Por mais essenciais ou relevantes que tais serviços possam ser considerados para o desempenho das atividades econômicas da consulente, eles não integram e não se confundem com seu processo produtivo, a exemplo do que também ocorre com serviços de publicidade, contabilidade, gestão de funcionários, etc. (realizados pela própria pessoa jurídica ou prestados por terceiros), cuja natureza não se enquadra no conceito de industrialização. Admitir que os dispêndios da consulente com serviços de representação comercial tomados de terceiros gerem direito à apropriação de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins implicaria em admitir que eventuais dispêndios com outros serviços essenciais ou relevantes para a realização de suas

atividades econômicas ou empresariais, como os serviços exemplificados anteriormente neste parágrafo, gerassem o mesmo direito, o que não se cogita.

19. Por óbvio, os serviços de representação comercial em discussão também não se enquadram na hipótese de insumos utilizados em decorrência de imposição legal.

20. Consequentemente, conclui-se que os valores pagos, a título de comissão sobre vendas, por pessoa jurídica que explora atividade industrial, a pessoas jurídicas que lhe prestem serviços de representação comercial não geram direito à apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na modalidade aquisição de insumos, prevista no inciso II do **caput** do artigo nos artigos 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e no inciso II do **caput** do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, independentemente da época em que tais serviços forem prestados.

21. Por fim, registre-se que, nos termos do artigo 34 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, a presente solução de consulta está parcialmente vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 31, de 2020.

## CONCLUSÃO

22. Diante do que foi exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo à consulente que os valores pagos, a título de comissão sobre vendas, por pessoa jurídica que explora atividade industrial, a pessoas jurídicas que lhe prestem serviços de representação comercial não geram direito à apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na modalidade aquisição de insumos, prevista no inciso II do **caput** do artigo nos artigos 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e no inciso II do **caput** do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, independentemente da época em que tais serviços forem prestados.

*Assinatura digital*

ADEMAR DE CASTRO NETO

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

*Assinatura digital*

LENI FUMIE FUJIMOTO

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Cotri

*Assinatura digital*

HELDER GERALDO MIRANDA DE OLIVEIRA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Chefe da Divisão de Tributação da SRRF06

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. Declaro sua vinculação parcial à Solução de Consulta Cosit nº 31, de 30 de março de 2020, nos termos do artigo 34 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Publique-se, na forma do artigo 43 da referida Instrução Normativa.

*Assinatura digital*

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