



---

**Solução de Consulta nº 323 - SRRF08/Disit**

**Data** 15 de setembro de 2010

**Processo** \*\*\*\*\*

**Interessado** \*\*\*\*\*

**CNPJ/CPF** \*\*\*\*\*

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

CRÉDITOS. INSUMOS. COMBUSTÍVEIS PARA ACIONAMENTO DE EMPILHADEIRAS. PRODUTOS QUÍMICOS EMPREGADOS NO TRATAMENTO DE ÁGUA RESIDUAL.

Para efeito do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, o termo *insumo* não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, sim, restritivamente, abrangendo tão somente aqueles bens ou serviços adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado.

Conforme disposição literal do citado artigo, geram direito ao crédito da contribuição os combustíveis e lubrificantes, quando constituírem insumos para a fabricação de produtos destinados a venda, sendo assim entendidos aqueles utilizados em máquinas e equipamentos do processo produtivo, industrial, *stricto sensu*.

Não geram, pois, direito ao crédito, os combustíveis e lubrificantes utilizados em empilhadeiras e outros veículos de transporte interno de matérias primas, produtos em elaboração e produtos acabados, dado não se poder, a rigor, considerar tais máquinas e veículos como equipamentos empregados na fabricação de produtos, e, por conseguinte, tampouco os combustíveis neles empregados como insumos à fabricação de produtos destinados à venda.

Também não geram direito a crédito os valores relativos a gastos com materiais e produtos químicos utilizados no tratamento de água efluente do processo industrial, por não configurarem pagamento de bens ou serviços enquadrados como insumos utilizados na fabricação ou produção de bens ou produtos destinados à venda.

**Dispositivos Legais:** art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002; e arts. 66 e 67 da IN SRF nº 247, de 2002, com as alterações da IN SRF nº 358, de 2003.

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

CRÉDITOS. INSUMOS. COMBUSTÍVEIS PARA ACIONAMENTO DE EMPILHADEIRAS. PRODUTOS QUÍMICOS EMPREGADOS NO TRATAMENTO DE ÁGUA RESIDUAL.

Para efeito do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, o termo *insumo* não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, sim, restritivamente, abrangendo tão somente

aqueles bens ou serviços adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado.

Conforme disposição literal do citado artigo, geram direito ao crédito da contribuição os combustíveis e lubrificantes, quando constituírem insumos para a fabricação de produtos destinados a venda, sendo assim entendidos aqueles utilizados em máquinas e equipamentos do processo produtivo, industrial, *stricto sensu*.

Não geram, pois, direito ao crédito, os combustíveis e lubrificantes utilizados em empilhadeiras e outros veículos de transporte interno de matérias primas, produtos em elaboração e produtos acabados, dado não se poder, a rigor, considerar tais máquinas e veículos como equipamentos empregados na fabricação de produtos, e, por conseguinte, tampouco os combustíveis neles empregados como insumos à fabricação de produtos destinados à venda.

Também não geram direito a crédito os valores relativos a gastos com materiais e produtos químicos utilizados no tratamento de água efluente do processo industrial, por não configurarem pagamento de bens ou serviços enquadrados como insumos utilizados na fabricação ou produção de bens ou produtos destinados à venda.

**Dispositivos Legais:** Art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003; Lei nº 10.865, de 2004; e IN SRF nº 404, de 2004.

**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 19/06/2008, a interessada formula consulta relatando ter por ramo de atividade, entre outros, a produção e comercialização de estabilizantes e lubrificantes para PVC, estearatos metálicos e outros aditivos para a indústria plásticos, na industrialização dos quais ocorre a utilização de empilhadeiras para efetuar a movimentação de matérias-primas, produtos em processamento e produtos acabados, sendo empregado gás liquefeito de petróleo como combustível para seu acionamento. A fabricação dos mesmos produtos também demanda o tratamento dos efluentes industriais, no qual são empregados produtos químicos para recuperação da água que nele foi consumida, antes que possa ser descartada no meio ambiente ou reutilizada.

2. Declara não apurar créditos da Cofins e PIS/Pasep sobre as referidas empilhadeiras e combustível para seu acionamento, nem sobre os produtos empregados para tratamento do efluente industrial. Entretanto, na medida em que se tratam, a seu ver, de bens consumidos ou utilizados na industrialização de produtos destinados a venda, entende que poderiam caracterizar-se como insumos, ensejando a apropriação créditos com base no art. 3º

inciso II das Leis n.º 10.637, de 2002 e 10833, de 2003, e tendo em vista a definição de insumos constante da Instrução Normativa SRF n.º 247, de 2002.

3. Menciona ementas de soluções de consulta que teriam corroborado tal entendimento em situações análogas.

4. Finalizando, indaga:

*“i. As aquisições de GLP, que é utilizado como combustível na empilhadeira para movimentação de materiais da produção por estarem ligados a fabricação de produtos destinados a venda, configuram insumo com direito a crédito das contribuições ? e,*

*ii. As aquisições de produtos químicos que são utilizados para o tratamento de água utilizada no processo industrial, que, posteriormente, será descartada ao meio ambiente também faz parte do processo industrial e, por conseguinte, pode gerar créditos de PIS e COFINS ? “*

## Fundamentos

5. A Lei n.º 10.637, de 2002, em seu artigo 3º, ao dispor sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), assim estabelece:

*“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;***

*(...)”(grifou-se)*

5.1 Por sua vez, o art. 3º da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, ao dispor sobre a não-cumulatividade na cobrança da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), assim prevê:

*“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;***

*(...)”(grifou-se)*

5.2 Com fundamento nas disposições da Lei n.º 10.637, de 2002, veio o art. 66 da Instrução Normativa SRF n.º 247, de 21 de novembro de 2002, alterado pelo art. 1.º da Instrução Normativa SRF n.º 358, de 9 de setembro de 2003, definir “insumos” nos seguintes termos:

*"Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:*

*I – das aquisições efetuadas no mês:*

*(...)*

*b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:*

*b.1) na fabricação de produtos destinados à venda; ou*

*b.2) na prestação de serviços;*

*(...)*

*§ 5º Para os efeitos da alínea ‘b’ do inciso I do caput, entende-se como insumos:*

*I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:*

*a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;*

*b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;*

*II - utilizados na prestação de serviços: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*

*a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e*

*b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.” (grifou-se)*

5.3 Em seu art.67, assim dispõe a mesma IN SRF n.º247, de 2002:

*“Art. 67. O direito ao crédito de que trata o art. 66 aplica-se, exclusivamente, em relação:*

*I – aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;*

*II – aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados à pessoa jurídica domiciliada no País; e*

*III – aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas e encargos incorrido a partir de 1º de dezembro de 2002.” (grifou-se)*

5.4 Da mesma forma, a Instrução Normativa SRF n.º 404, de 12 de março de 2004, disciplinou a matéria em relação à Cofins, nos seguintes termos:

*“Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:*

*I - das aquisições efetuadas no mês:*

*a) de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 1º do art. 4º;*

***b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:***

*b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou*

*b.2) na prestação de serviços;*

*(...)*

*(...)*

***§ 4º Para os efeitos da alínea ‘b’ do inciso I do caput, entende-se como insumos:***

***I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:***

*a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;*

*b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;*

***II – utilizados na prestação de serviços:***

*a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e*

*b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliado no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.*

*(...)*

***Art. 9º O direito ao crédito de que trata o art. 8º aplica-se, exclusivamente, em relação:***

***I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;***

***II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados à pessoa jurídica domiciliada no País;***

***III - aos encargos de depreciação e amortização de bens adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País; e***

***IV - aos bens e serviços adquiridos, aos custos, despesas e encargos incorridos a partir de 1º de fevereiro de 2004***

*(...)”(grifou-se)*

6. Dos excertos reproduzidos defluiu igual definição para insumos utilizados na industrialização de bens ou prestação de serviços. Pode-se, assim, tratar conjuntamente de ambas as contribuições na solução da questão em estudo.

7. Dos dispositivos transcritos, resta nítido que, além dos combustíveis e lubrificantes expressamente referidos no art. 3º, II, das Leis n.ºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, consideram-se “insumos”, para fins de desconto de créditos na apuração em regime não-cumulativo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País, aplicados ou consumidos na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. Ou seja, o termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, possibilitando-lhe auferir receitas, mas, sim, tão-somente, como aqueles bens e serviços que, adquiridos de pessoa jurídica, efetivamente sejam diretamente aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço.

8. Verifica-se, pois, que, regra geral, quaisquer dispêndios indiretos, muito embora possam estar de alguma forma relacionados com a realização das atividades desempenhadas pela pessoa jurídica, não podem ser considerados insumos para fins de apuração dos créditos de PIS/Pasep ou da Cofins em regime de apuração não-cumulativo.

9. Enfim, a legislação adota, para fins de apuração de créditos na modalidade da não-cumulatividade, a enumeração exaustiva dos bens e serviços capazes de gerar crédito e os vincula a determinadas atividades, assim como ao modo de produção, no que respeita à questão do insumo. Dessa forma, a aquisição de um bem ou serviço poderá ou não gerar crédito a ser descontado da contribuição, dependendo da situação concreta do emprego ou aplicação do bem ou serviço na respectiva atividade econômica.

10. Nesse contexto, tem-se que um determinado bem ou serviço pode gerar crédito para uma determinada empresa e não gerar para outra, posto que o modo de produção de bens ou serviços é central na definição da geração do crédito.

11. Como conseqüência, para qualquer análise sobre aquisições de bens e serviços que vise determinar a geração de crédito são indispensáveis o exato conhecimento da atividade e a forma de aplicação, em especial no caso de insumo.

12. A consultante reporta-se na presente consulta à sua atividade de industrialização de estabilizantes e lubrificantes para PVC, de estearatos metálicos e de outros aditivos para a indústria de plásticos. De sua exposição, conclui-se que o processo de fabricação desses produtos demanda a utilização de máquinas empilhadeiras, movidas a GLP, que movimentam matérias-primas, produtos em elaboração e produtos acabados ao longo da linha de produção. Conclui-se, ainda, que tal industrialização emprega água, que se contamina ou polui durante o processo, devendo ser tratada para que possa ser descartada como efluente industrial ou, eventualmente, ser reutilizada pela empresa.

13. Nessas circunstâncias, deve-se que convir que as máquinas empilhadeiras são equipamentos empregados no transporte interno de materiais, inclusive ao longo ou entre linhas de produção e não no processo de industrialização propriamente dito, não podendo ser considerados equipamentos utilizados na “fabricação” dos produtos destinado a venda, para efeitos de crédito da sistemática não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

14. Por literal disposição do artigo 3º, II, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, é admitido o crédito em relação a combustíveis e lubrificantes, desde que estes constituam insumos à fabricação. Tratam-se exatamente dos combustíveis e lubrificantes utilizados nas máquinas e equipamentos que fazem parte do processo produtivo. Não é o caso dos produtos utilizados em veículos de transporte interno da produção, uma vez que tais operações de transporte, como visto, não podem ser consideradas como parte do processo produtivo, de fabricação ou industrialização, para efeitos do conceito de insumo à fabricação.

15. Quanto ao processo de tratamento da água efluente do processo industrial, em que pese poder ser necessário ou mesmo indispensável para a viabilização da atividade

industrial da consulente, não pode ser considerado parte ou etapa, *stricto sensu*, desse mesmo processo industrial, que, a rigor, entende-se ser concluído com a obtenção do produto industrializado final. Forçoso concluir, pois, que seria uma etapa posterior, complementar, desse processo industrial e, sendo assim, os produtos nele empregados não são aplicados ou consumidos na obtenção dos próprios produtos industrializados, não podendo se caracterizar como insumos para efeito de apuração de créditos das contribuições.

## Conclusão

15. Tendo em vista o exposto, proponho seja a consulta solucionada respondendo-se à interessada que:

- para efeito do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, o termo *insumo* não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, sim, restritivamente, abrangendo tão somente aqueles bens ou serviços adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado;

- conforme disposição literal dos citados artigos, geram direito ao crédito das contribuições os combustíveis e lubrificantes, quando constituírem insumos para a fabricação de produtos destinados a venda, sendo assim entendidos aqueles utilizados em máquinas e equipamentos do processo produtivo, industrial, *stricto sensu*;

- não geram, pois, direito ao crédito, os combustíveis e lubrificantes utilizados em empilhadeiras e outros veículos de transporte interno de matérias primas, produtos em elaboração e produtos acabados, dado não se poder, a rigor, considerar tais máquinas e veículos como equipamentos empregados na fabricação de produtos, e, por conseguinte, tampouco os combustíveis neles empregados como insumos à fabricação de produtos destinados à venda;

- também não geram direito a crédito os valores relativos a gastos com materiais e produtos químicos utilizados no tratamento de água efluente do processo industrial, por não configurarem pagamento de bens ou serviços enquadrados como insumos utilizados na fabricação ou produção de bens ou produtos destinados à venda.

À consideração superior

São Paulo, \_\_\_\_/\_\_\_\_/2010.

---

MARCOS ANTONIO RUGIERI  
AFRFB Matr. 19.959

## Ordem de Intimação

De acordo. Soluciono a consulta conforme proposto. Encaminhe-se à \*\*\*\*\* , para conhecimento, ciência à interessada e demais providências.

São Paulo, \_\_\_\_/\_\_\_\_/ 2010.

---

**SONIA DE QUEIROZ ACCIOLY BURLO**  
**Chefe da Divisão de Tributação**  
Portaria SRRF 0800/P N° 2.217/2009 (DOU de 18/09/2009)  
Competência Delegada pela Portaria SRRF 08/G 86/2009 (DOU de 1º/12/2009)

/mash