



---

**Solução de Consulta nº 330 - SRRF08/Disit**

**Data** 28 de setembro de 2009

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

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

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

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

CRÉDITO. INSUMOS. PRODUTOS QUÍMICOS EMPREGADOS NA REALIZAÇÃO DE TESTES DE QUALIDADE EM MATÉRIAS-PRIMAS E PRODUTOS ACABADOS.

Consideram-se insumos, para fins de desconto de créditos na apuração da Cofins não cumulativa, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas, aplicados ou consumidos na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. O termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente, como aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.

Não é admissível a apropriação de créditos da Cofins relativamente aos dispêndios com a aquisição de produtos químicos destinados a serem utilizados em testes de qualidade em matérias-primas e no produto final industrializado, realizados conforme exigências e determinações da ANVISA, materiais esses que não preenchem a definição legal de insumo, nem se enquadram tais dispêndios nas demais hipóteses para as quais é prevista a possibilidade de crédito nos incisos III a X do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e nos incisos IV a X do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

**Dispositivos legais:** Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II; IN SRF nº 404, de 2004, art.8º, § 4º, II, “b”.

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

CRÉDITO. INSUMOS. PRODUTOS QUÍMICOS EMPREGADOS NA REALIZAÇÃO DE TESTES DE QUALIDADE EM MATÉRIAS-PRIMAS E PRODUTOS ACABADOS

Consideram-se insumos, para fins de desconto de créditos na apuração da contribuição para o PIS/PASEP não cumulativa, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas, aplicados ou consumidos na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. O termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera

despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente, como aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.

Não é admissível a apropriação de créditos da contribuição para o PIS/PASEP relativamente aos dispêndios com a aquisição de produtos químicos destinados a serem utilizados em testes de qualidade em matérias-primas e no produto final industrializado, realizados conforme exigências e determinações da ANVISA, materiais esses que não preenchem a definição legal de insumo, nem se enquadram tais dispêndios nas demais hipóteses para as quais é prevista a possibilidade de crédito nos incisos III a X do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003, e nos incisos IV a X do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002.

**Dispositivos Legais:** Lei n.º 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; IN SRF n.º 247, de 2002, art.66, § 5º, II, “b”.

**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 n.º 7.574, de 29 de setembro de 2011).**

## Relatório

Em petição protocolizada em 17/03/2006, a interessada formula consulta relatando ter por ramo de atividade a industrialização e comercialização de cosméticos, perfumaria e produtos de higiene em geral, sujeitando-se à apuração da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins pela sistemática não-cumulativa. Devido à natureza dos produtos por ela industrializados e comercializados, é obrigada pela Agência Nacional de Vigilância Sanitária-ANVISA a realizar testes de qualidade nas matérias-primas empregadas em seu processo produtivo e nos bens dele resultantes, conforme as diretrizes estabelecidas por aquele órgão. Tais testes são realizados em seus laboratórios e demandam a utilização de diversos produtos químicos, por ela adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil.

2. Enfatiza que os testes de qualidade são obrigatórios e que os referidos produtos químicos adquiridos para sua realização são imediatamente consumidos nesse processo não podendo ser separados quimicamente, nem reutilizados.

3. Considerando essas particularidades e ponderando que os testes de qualidade são, em seu ramo de atividade, indispensáveis, dado que exigidos pelo órgão de controle sanitário ao qual se subordina, entende que os produtos químicos adquiridos para sua realização seriam passíveis de gerar créditos da contribuição para o PIS/PASEP e Cofins, nos termos do art. 3º, inciso II, das Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003, quando apuradas

pelo regime não-cumulativo. Ou seja, considera que tais bens poderiam ser considerados como insumos, para efeito de apuração de créditos.

3.1 Indaga se está correto seu entendimento.

## Fundamentos

4. A Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, com alterações posteriores, que instituiu o regime de apuração não-cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP, verifica-se que seus arts. 2º e 3º, II e §§ 1º e 2º, assim estabelecem:

*“Art.2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco por cento).*

(...)

*Art.3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:*

(...)

*II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (Grifou-se)*

(...)

*§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no **caput** do art. 2º desta Lei sobre o valor: (incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*I – dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;*

*II - dos itens mencionados nos incisos IV, V e IX do **caput**, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 10.684, de 2003)*

(...)

*§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

(...)”

4.1. Regulamentando o regime de apuração não-cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP, o Secretário da Receita Federal editou a Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, que, alterada pela Instrução Normativa SRF nº 358, de 9 de setembro de 2003, dispõe sobre a matéria, em seus arts. 60 e 66, da seguinte forma:

*“Art. 60. A alíquota do PIS/Pasep não-cumulativo incidente sobre a receita auferida pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, tributadas com base no lucro real, será de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento), a partir 1º de dezembro de 2002.*

(...)

*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: (redação dada pela IN SRF nº 358, de 2003)*

*b.1) na fabricação de produtos destinados à venda; ou (incluído pela IN SRF nº 358, de 2003)*

*b.2) na prestação de serviços; (incluído pela IN SRF nº 358, de 2003)*

(...)

*§ 1º Não gera direito ao crédito o valor da mão-de-obra paga a pessoa física.*

(...)

*§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*

*I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*

*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; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*

*b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*

*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 (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*

*b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)”*

4.2. A Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, com alterações posteriores, que instituiu o regime de apuração não-cumulativa da Cofins; seus arts. 2º e 3º, II e §§ 1º, 2º e 15, assim estabelecem:

*“Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).*

(...)

*Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:*

(...)

*II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (Grifou-se)*

(...)

*§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo e no § 1º do art. 52 desta Lei, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor; (Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004)*

*I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;*

*II - dos itens mencionados nos incisos III, V e IX do caput, incorridos no mês;*

(...)

*§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

(...)

*Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

(...)

*II – nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)”*

4.3. A regulamentação da incidência não-cumulativa da Cofins encontra-se na Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, que estabelece, em seus arts. 4º, 7º e 8º, o seguinte:

*“Art. 4º A base de cálculo é o faturamento mensal, que compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria e alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.*

(...)

*Art. 7º Sobre a base de cálculo apurada conforme art. 4º, aplica-se a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).*

*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:*

*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;*

(...)

*§ 1º Não gera direito ao crédito o valor da mão-de-obra pago a pessoa física.*

(...)

*§ 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 domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.*

(...)

*§ 9º Aplica-se ao PIS/Pasep não-cumulativo de que trata a Lei nº 10.637, de 2002, o disposto:*

*I - na alínea "b" do inciso I do caput, e nos §§ 4º, 5º e 6º, a partir de 1º de janeiro de 2003; e*

*II - na alínea "e" do inciso II e no inciso III do caput, a partir de 1º de fevereiro de 2004.*

(...)"

5. Como visto, a legislação definiu que, além dos combustíveis e lubrificantes, referidos no inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, consideram-se insumos, para fins de desconto de créditos na apuração do 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.

6. O termo "insumo" não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente, como aqueles que, adquiridos de pessoa jurídica, efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.

7. Por outro lado, é preciso salientar que quando o legislador ordinário admitiu a possibilidade de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins, a serem descontados dos valores apurados mensalmente dessas contribuições sociais, nos casos em que os gastos **não** se enquadram no conceito de insumos aplicados, consumidos ou 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 e nem de bens registrados no ativo imobilizado vinculados ao processo de produção ou fabricação de bens e produtos destinados à venda, ele o fez de forma literal, a exemplo dos créditos oriundos de despesas efetuadas com: **a)** combustíveis e lubrificantes; **b)** energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pago a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa; **c)** valor das contraprestações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo SIMPLES; **d)** edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresas; e **e)** armazenagem de mercadorias e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II dos arts. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

8. Portanto, claro está que tanto bens como serviços podem ser classificados como insumos na fabricação de bens destinados à venda ou nos serviços prestados. No que tange a bens, consideram-se insumos aqueles adquiridos de pessoas jurídicas, não incorporados ao ativo imobilizado da empresa adquirente, que sofram alterações de suas propriedades (por exemplo: consumo, desgaste etc), em razão da ação direta no processo do produto industrializado ou sobre os serviços prestados. Também são considerados insumos os serviços prestados por pessoa jurídica aplicados ou consumidos na produção ou na fabricação de bens destinados à venda.

9. Essa conceituação é a que deve ser levada em consideração ao analisar os gastos relacionados pela consultante sobre os quais poderão ser calculados créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins.

10. Em que pese o fato de os testes de controle de qualidade descritos pela consulente, conforme argumenta, serem obrigatórios e indispensáveis para a comercialização dos produtos por ela fabricados, os produtos neles empregados não são utilizados diretamente na composição desses produtos, nem se consomem, desgastam ou perdem suas propriedades no processo produtivo, em razão do contato exercido com o produto em fabricação, isto é, no curso de sua produção. Aliás, cumpre enfatizar que os testes de qualidade de matérias-primas ou do produto em fabricação não integram o processo produtivo *stricto sensu*. Ao contrário, são procedimentos independentes, efetuados à parte deste, isoladamente, tanto que ocorrem em laboratórios e não na linha de produção. Não se enquadram, portanto, no conceito de insumo para efeito de apuração de créditos das contribuições nos termos do art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003. Por outro lado, também não se enquadram nas demais hipóteses relacionadas nos incisos III a X do art. 3º da Lei n 10.833, de 2003, e incisos IV a X do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002. Não é admissível, portanto, a apuração de créditos relativamente aos dispêndios com a aquisição desses materiais.

## Conclusão

11. Em face do exposto, proponho seja a consulta solucionada declarando-se que não é admissível a apropriação de créditos da contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins relativamente aos dispêndios com a aquisição de produtos químicos destinados a emprego em testes de qualidade de matérias-primas e do produto final industrializados, realizados conforme exigências e determinações da ANVISA, materiais esses que não preenchem a definição legal de insumo, nem se enquadram tais dispêndios nas demais hipóteses para as quais é prevista a possibilidade de crédito nos incisos III a X do art. 3º da Lei n 10.833, de 2003, e nos incisos IV a X do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

À consideração superior.

São Paulo, \_\_\_\_/\_\_\_\_/ 2009.

---

**MARCOS ANTONIO RUGGIERI**  
Matric. AFRFB 19.959

## Ordem de Intimação

12. De acordo. Soluciono a consulta na forma proposta. Encaminhe-se à \*\*\*\*\* para conhecimento, ciência à interessada e demais providências.

São Paulo, \_\_\_\_/\_\_\_\_/ 2009.

---

**SÔNIA 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 SRF 0800/G 021/1997 (DOU de 1º/04/1997)  
alterada pela Portaria SRRF 0800/G n° 80/1997 (DOU de 17/12/1997)

/rs