



## COORDENAÇÃO-GERAL DE TRIBUTAÇÃO

### Solução de Divergência nº 10 - Cosit

**Data** 25 de janeiro de 2017

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ementa: NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. DIVERSOS ITENS.

Tratando-se de pessoa jurídica que se dedica à produção de celulose, de papel, e de papelão para venda, os gastos incorridos com partes e peças de reposição, combustíveis e lubrificantes, bem como com serviços de manutenção aplicados às máquinas e equipamentos utilizadas no corte, no tratamento e no transporte da madeira não geram crédito no regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, por não se enquadrarem no conceito de insumo previsto no art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002.

**Vinculada à Solução de Divergência Cosit nº 7, de 23 de agosto de 2016, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 11 de outubro de 2016.**

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º,II; IN SRF nº 247, de 2002, art. 66, I, “b”, e §5º.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ementa: NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. DIVERSOS ITENS.

Tratando-se de pessoa jurídica que se dedica à produção de celulose, de papel, e de papelão para venda, os gastos incorridos com partes e peças de reposição, combustíveis e lubrificantes, bem como com serviços de manutenção aplicados às máquinas e equipamentos utilizadas no corte, no tratamento e no transporte da madeira não geram crédito no regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, por não se enquadrarem no conceito de insumo previsto no art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003.

**Vinculada à Solução de Divergência Cosit nº 7, de 23 de agosto de 2016, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 11 de outubro de 2016.**

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

## Relatório

Trata-se de consulta apresentada pela pessoa jurídica qualificada em epígrafe, com base na Instrução Normativa RFB nº 740, de 02 de maio de 2007, vigente à época. Hoje a matéria encontra-se regulada pela Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

2. A consulente atua no ramo de “produção de celulose, de papel, de papelão ondulado e de sacos industriais” (fl. 03). De acordo com ela, suas receitas estão sujeitas à incidência da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Contribuição para o PIS/Pasep) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) de acordo com o regime de apuração não cumulativa, tributação essa disciplinada pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e pela Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, respectivamente.

3. Em linhas gerais, aduz a necessidade de reconhecimento como insumo e consequente apuração de crédito (fl. 06) de determinados gastos que incorre no seu processo produtivo, quais sejam (fl. 10) :

- i. *às partes e peças adquiridos de terceiros que são utilizados para a manutenção de máquinas integrantes do processo industrial, cuja operação integrada compreende não só a transformação da madeira em celulose, mas também – e principalmente – do corte, arraste e preparação da madeira que é o principal insumo para a fabricação do produto final papel/papelão;*
- ii. *ao combustível e dos lubrificantes que são adquiridos para funcionamento das aludidas máquinas; e*
- iii. *aos serviços de manutenção que são prestados por terceiros, pessoas jurídicas no tocante a tais máquinas.*

4. A SRRF 08/Disit, em resposta aos questionamentos, publicou a Solução de Consulta nº 415, de 23 de novembro de 2009, cuja ementa expõe:

### ***Solução de Consulta nº 415, de 23 de novembro de 2009***

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

***CRÉDITO. INSUMOS.***

*Além dos lubrificantes e combustíveis expressamente referidos no art. 3º, II, da Lei nºs 10.833, de 2003, consideram-se “insumos”, para fins de desconto de créditos na apuração da Cofins não-cumulativa, as matérias-primas e produtos intermediários, o material de embalagem, e quaisquer outros bens ou serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País, 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 bens e serviços que, adquiridos de pessoa jurídica, efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço. E, ainda, em se tratando de aquisição de bens, estes não poderão estar incluídos no ativo imobilizado.*

*As partes e peças de reposição, os serviços de manutenção aplicadas na manutenção de máquinas e equipamentos utilizados no corte de árvores, no tratamento e no transporte da madeira a qual será, em uma 2ª etapa de industrialização, transformada em celulose, papel e papelão não são passíveis do mesmo enquadramento pois não se tratam, obviamente, de bens e serviços aplicados ou utilizados diretamente no produto em fabricação. São bens e serviços aplicados para a eventual obtenção de uma matéria-prima industrial, a madeira, sendo sua relação com o produto industrializado pela consulente apenas indireta.*

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

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

**CRÉDITO. INSUMOS.**

*Além dos lubrificantes e combustíveis expressamente referidos no art. 3º, II, da Lei nºs 10.637, de 2002, consideram-se “insumos”, para fins de desconto de créditos na apuração da contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa, as matérias-primas e produtos intermediários, o material de embalagem, e quaisquer outros bens ou serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País, 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 bens e serviços que, adquiridos de pessoa jurídica, efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço. E, ainda, em se tratando de aquisição de bens, estes não poderão estar incluídos no ativo imobilizado.*

*As partes e peças de reposição, os serviços de manutenção aplicadas na manutenção de máquinas e equipamentos utilizadas no corte de árvores, no tratamento e no transporte da madeira a qual será, em uma 2ª etapa de industrialização, transformada em celulose, papel e papelão não são passíveis do mesmo enquadramento pois não se tratam, obviamente, de bens e serviços aplicados ou utilizados diretamente no produto em fabricação. São bens e serviços aplicados para a eventual obtenção de uma matéria-prima industrial, a madeira, sendo sua relação com o produto industrializado pela consulente apenas indireta.*

**Dispositivos Legais:** Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; IN SRF nº 247, de 2002, art.66, § 5º, I, “a”.

5. Em seguida, a consulente interpôs recurso especial (fl. 48) alegando divergência entre a Solução de Consulta SRRF08/Disit nº 415, de 2009, e a Solução de Consulta SRRF10/Disit nº 176, de 26 de setembro de 2007. Apresenta-se abaixo, na parte que interessa, a ementa desta última:

**Solução de Consulta SRRF10/Disit nº 176, de 2007**

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

**INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. INSUMO.**

*Os dispêndios de manutenção de máquina e equipamento, relativos a partes e peças de reposição, adquiridas de pessoa jurídica domiciliada no País, 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 destinado à venda, enquadram-se como insumos e podem compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados da Cofins, desde que as referidas importâncias não devam ser contabilizadas no ativo imobilizado e que sejam atendidos os demais requisitos normativos e legais pertinentes.*

*Os dispêndios de manutenção de máquina e equipamento, relativos a serviço prestado por pessoa jurídica domiciliada no País, vinculado a partes e peças de reposição 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 destinado à venda, enquadram-se como insumos e podem compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados da Cofins, desde que as referidas importâncias não devam ser contabilizadas no ativo imobilizado e que sejam atendidos os demais requisitos normativos e legais pertinentes.*

*Os serviços de corte e descasque de árvores, prestados por pessoas jurídicas domiciliadas no País, atendem ao conceito de serviço utilizado como insumo na fabricação ou produção de lâminas e chapas de compensados destinados a venda, pois esses serviços são aplicados na fabricação do produto, de sorte que os gastos a eles referentes podem compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados da Cofins, desde que sejam atendidos os demais requisitos normativos e legais pertinentes.*

*O serviço de baldeio de toras (transporte do local de corte até a estrada), prestado por pessoa jurídica domiciliada no País, sendo serviço de transporte de matéria-prima para industrialização, enquadra-se no conceito de insumo, de sorte que os gastos a ele referente podem compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados da Cofins, desde que sejam atendidos os demais requisitos normativos e legais pertinentes.*

*Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II; Decreto nº 3.000, de 1999, art. 346; IN SRF nº 404, de 2004, art. 8º, inciso I, alínea “b”, e seu § 4º, inciso I, alíneas “a” e “b”, e art. 9º.*

(...)

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

**INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. INSUMO.**

*Os dispêndios de manutenção de máquina e equipamento, relativos a partes e peças de reposição, adquiridas de pessoa jurídica domiciliada no País, 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 destinado à venda, enquadram-se como insumo e podem compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep, desde que as referidas importâncias não devam ser contabilizadas no*

*ativo imobilizado e que sejam atendidos os demais requisitos normativos e legais pertinentes.*

*Os dispêndios de manutenção de máquina e equipamento, relativos a serviço prestado por pessoa jurídica domiciliada no País, vinculado a partes e peças de reposição 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 destinado à venda, enquadram-se como insumo e podem compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep, desde que as referidas importâncias não devam ser contabilizadas no ativo imobilizado e que sejam atendidos demais requisitos normativos e legais pertinentes.*

*Os serviços de corte e descasque de árvores, prestados por pessoas jurídicas domiciliadas no País, atendem ao conceito de serviço utilizado como insumo na fabricação ou produção de lâminas e chapas de compensados destinados a venda, pois esses serviços são aplicados na fabricação do produto, de sorte que os gastos a eles referentes podem compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep, desde que sejam atendidos os demais requisitos normativos e legais pertinentes.*

*O serviço de baldeio de toras (transporte do local de corte até a estrada), prestado por pessoa jurídica domiciliada no País, sendo serviço de transporte de matéria-prima para industrialização, enquadra-se no conceito de insumo, de sorte que os gastos a ele referente podem compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep, desde que sejam atendidos os demais requisitos normativos e legais pertinentes*

*Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Decreto nº 3.000, de 1999, art. 346; IN SRF nº 247, de 2002, art. 66, inciso I, alínea “b” e seu § 5º, inciso I, alíneas “a” e “b”, e art. 67; IN SRF nº 358, de 2003, art. 1º; IN SRF nº 404, de 2004, art. 8º, inciso I, alínea “b”, seu § 4º, inciso I, alíneas “a” e “b”, e seu § 9º.*

(...)

6. Como afirma o Parecer da SRRF08/Disit nº 18, de 22 de dezembro de 2010 (fl. 61), o ponto central de divergência que “a requerente assegura existir entre as soluções de consulta é que, consoante o entendimento adotado na solução da 8ª Região Fiscal, apenas as despesas incorridas na última etapa de industrialização de determinado produto poderiam ser enquadradas no conceito de insumos para fins de apuração de créditos a serem descontados das contribuições devidas, enquanto que, segundo o entendimento contido na solução de consulta proferida pela 10ª Região Fiscal, as despesas incorridas em qualquer etapa de fabricação atendem ao conceito de insumo, gerando assim, créditos a serem descontados das contribuições apurada”.

## **Fundamentos**

7. Inicialmente, salienta-se que o processo de consulta sobre a interpretação da legislação tributária não se presta a ratificar informações ou classificações fiscais prestadas

ou a atestar fatos declarados pela consulente, sendo as análises feitas com base nas afirmações apresentadas, reservando-se sempre à administração tributária o direito de, caso necessário, averiguar no caso concreto a realidade dos fatos.

8. A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins no regime de apuração não cumulativa são disciplinadas pela Lei nº 10.637, de 2002, e pela Lei nº 10.833, de 2003, respectivamente. Essas leis trazem um rol taxativo de hipóteses de creditamento para desconto do valor apurado dessas contribuições. A dúvida da consulente está na correta interpretação do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002 (as normas aqui citadas referentes à Contribuição para o PIS/Pasep se aplicam à Cofins, salvo disposto em contrário):

*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. 2oda 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)*

9. Acerca do assunto, foi exarada a Solução de Divergência Cosit nº 7, de 23 de agosto de 2016, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 11 de outubro de 2016, (disponível na íntegra no sítio eletrônico da RFB (<http://idg.receita.fazenda.gov.br>), que nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.

10. Os trechos da mencionada Solução de Divergência relevantes para o deslinde do presente feito são os seguintes:

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

**NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO. INSUMOS. DIVERSOS ITENS.**

*1. Na sistemática de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, a possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, deve ser apurada tendo em conta o produto destinado à venda ou o serviço prestado ao público externo pela pessoa jurídica.*

*2. In casu, trata-se de pessoa jurídica dedicada à produção e à comercialização de pasta mecânica, celulose, papel, papelão e produtos conexos, que desenvolve também as atividades preparatórias de florestamento e reflorestamento.*

*3. Nesse contexto, permite-se, entre outros, creditamento em relação a dispêndios com:*

*3.a) partes, peças de reposição, serviços de manutenção, combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos que, no interior de um mesmo estabelecimento da pessoa jurídica, suprem, com insumos ou produtos em elaboração, as máquinas que promovem a produção de bens ou a prestação de*

---

*serviços, desde que tais dispêndios não devam ser capitalizados ao valor do bem em manutenção;*

*3.b) combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos e veículos diretamente utilizados na produção de bens;*

*3.c) bens de pequeno valor (para fins de imobilização), como modelos e utensílios, e ferramentas de consumo, tais como machos, bits, brocas, pontas montadas, rebolos, pastilhas, discos de corte e de desbaste, bicos de corte, eletrodos, arames de solda, oxigênio, acetileno, dióxido de carbono e materiais de solda empregados na manutenção ou funcionamento de máquinas e equipamentos utilizados diretamente na produção de bens para venda;*

*4. Diferentemente, não se permite, entre outros, creditamento em relação a dispêndios com:*

*4.a) partes, peças de reposição, serviços de manutenção, combustíveis e lubrificantes utilizados em máquinas, equipamentos e veículos utilizados em florestamento e reflorestamento destinado a produzir matéria-prima para a produção de bens destinados à venda;*

*4.b) serviços de transporte suportados pelo adquirente de bens, pois a possibilidade de creditamento deve ser analisada em relação ao bem adquirido;*

*4.c) serviços de transporte, prestados por terceiros, de remessa e retorno de máquinas e equipamentos a empresas prestadoras de serviço de conserto e manutenção;*

*4.d) partes, peças de reposição, serviços de manutenção, combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos utilizados no transporte de insumos no trajeto compreendido entre as instalações do fornecedor dos insumos e as instalações do adquirente;*

*4.e) combustíveis e lubrificantes consumidos em veículos utilizados no transporte de matéria prima entre estabelecimentos da pessoa jurídica (unidades de produção);*

*4.f) bens de pequeno valor (para fins de imobilização), como modelos e utensílios, e ferramentas de consumo, tais como machos, bits, brocas, pontas montadas, rebolos, pastilhas, discos de corte e de desbaste, bicos de corte, eletrodos, arames de solda, oxigênio, acetileno, dióxido de carbono e materiais de solda empregados na manutenção ou funcionamento de máquinas e equipamentos utilizados nas atividades de florestamento e reflorestamento destinadas a produzir matéria-prima para a produção de bens destinados à venda;*

*4.g) serviços prestados por terceiros no corte e transporte de árvores e madeira das áreas de florestamentos e reflorestamentos destinadas a produzir matéria-prima para a produção de bens destinados à venda;*

*4.h) óleo diesel consumido por geradores e por fontes de produção da energia elétrica consumida nas plantas industriais, bem como os gastos com a manutenção dessas máquinas e equipamentos.*

*Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, art. 66; Lei nº 4.506, de 1964, art. 48; Parecer Normativo CST nº 58, de 19 de agosto de 1976; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13.*

---

*Parcialmente vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 76, de 23 de março de 2015, publicada no Diário Oficial da União de 30 de março de 2015.*

*Parcialmente vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 16, de 24 de outubro de 2013, publicada no Diário Oficial da União de 06 de novembro de 2013.*

(...)

#### *Fundamentos*

*6. Consoante se observa, a divergência interpretativa circunscreve-se ao conceito de “insumos” na legislação da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.*

(...)

*8. Preliminarmente à análise de mérito das questões apresentadas pela recorrente, convém fixar premissas hermenêuticas norteadoras das análises subseqüentes.*

*9. Para facilitar a compreensão da matéria, transcrevem-se as disposições legais pertinentes:*

*Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002:*

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

(...)

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

(...)

*§ 1o O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2o desta Lei sobre o valor:*

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

*Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003:*

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

(...)

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

(...)

---

*§ 1o Observado o disposto no § 15 deste artigo, 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 11.727, de 2008)*

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

*Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004:*

*“Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1o desta Lei, nas seguintes hipóteses:*

*(...)*

*II – bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes;”*

*10. Relativamente à Contribuição para o PIS/Pasep, a Instrução Normativa SRF no 247, de 21 de novembro de 2002, em seu artigo 66, § 5º, com a redação dada pela Instrução Normativa SRF nº 358, de 9 de setembro de 2003, esclarece o conceito de insumo para fins de apuração de créditos:*

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

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

*(...)*

*§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: (redação dada pela IN SRF nº 358, de 2003)*

*I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (redação dada pela IN SRF nº 358, de 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; (redação dada pela IN SRF nº 358, de 2003)*

*b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto; (redação dada pela IN SRF nº 358, de 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) (grifos nossos)

11. Quanto à Cofins, o referido conceito foi elucidado pela Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, em seu artigo 8º:

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;

(...)

§ 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.

(...)

§ 7º O aproveitamento de crédito na forma dos §§ 2º e 5º deve ser efetuado sem atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.

(...)

§ 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." (grifos nossos)

12. Conforme se observa, apenas se consideram insumo, para fins de apuração de crédito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, os

---

*bens e serviços diretamente utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços a terceiros.*

*13. Em outras palavras, entende-se que a legislação exige relação direta e imediata entre o bem ou serviço considerado insumo e o bem ou serviço vendido ou prestado pela pessoa jurídica ao público externo, o que se demonstra, na maioria das vezes, pela existência de contato físico entre o bem-insumo ou serviço-insumo e o bem produzido para venda ou o bem ou pessoa beneficiado pelo serviço. Exatamente por esta característica, parcela dos estudiosos denomina este critério de critério físico ou crédito físico.*

*14. Analisando-se detalhadamente as regras constantes dos atos transcritos acima e das decisões da RFB acerca da matéria, pode-se asseverar, em termos mais explícitos, que somente geram direito à apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a aquisição de insumos utilizados ou consumidos na produção de bens que sejam destinados à venda e de serviços prestados a terceiros, e que, para este fim, somente podem ser considerados insumo:*

*a) bens que:*

*a.1) sejam objeto de processos produtivos que culminam diretamente na produção do bem destinado à venda (matéria-prima);*

*a.2) sejam fornecidos na prestação de serviços pelo prestador ao tomador do serviço;*

*a.3) que vertam sua utilidade diretamente sobre o bem em produção ou sobre o bem ou pessoa beneficiados pela prestação de serviço (tais como produto intermediário, material de embalagem, material de limpeza, material de pintura, etc); ou*

*a.4) sejam consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos que promovem a produção de bem ou a prestação de serviço, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado da pessoa jurídica (tais como combustíveis, moldes, peças de reposição, etc);*

*b) serviços que vertem sua utilidade diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços, o que geralmente ocorre:*

*b.1) pela aplicação do serviço sobre o bem ou pessoa beneficiados pela prestação de serviço;*

*b.2) pela prestação paralela de serviços que reunidos formam a prestação de serviço final disponibilizada ao público externo (como subcontratação de serviços, etc);*

*c) serviços de manutenção de máquinas, equipamentos ou veículos utilizados diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços.*

*(...)*

*15. No caso de bens consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos que promovem a produção de bem ou a prestação de serviço (item “a.4” acima), ressalta-se que o fator relevante para a concessão de créditos é a ocorrência de alterações materiais em razão de ação diretamente exercida sobre o bem produzido para venda ou o bem ou pessoa beneficiado pelo serviço e não a ocorrência de contato físico entre estes e os referidos bens consumidos.*

*(...)*

---

20. Conforme se observa, o texto legal deixa patente que somente se permite apurar créditos em relação a combustíveis e lubrificantes quando esses forem “utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda” (no texto em exame, o advérbio “inclusive” estabelece inexorável relação adjetiva restritiva entre as expressões “combustíveis e lubrificantes” e “utilizados como insumo”, de maneira que se poderia reescrever a parte final do texto da seguinte forma: “inclusive combustíveis e lubrificantes utilizados como insumo...” ).

21. Por certo, combustíveis e lubrificantes são consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos de qualquer espécie, e, em regra, não se agregam ao bem ou produto em processamento, e nem mesmo mantêm contato direto com este. Daí, impende concluir que combustíveis e lubrificantes somente podem se amoldar à hipótese descrita no item “a.4” acima, e, portanto, somente são considerados insumos do processo produtivo quando consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos que promovem a produção de bens destinados à venda ou a prestação de serviços a público externo ou em veículos diretamente utilizados em tais atividades.

22. Já no caso dos serviços de manutenção (item “c” acima), as decisões da RFB ao longo do tempo se consolidaram no sentido de considerar insumo o serviço de manutenção de máquinas, equipamentos e veículos utilizados diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços.

(...)

24. No outro extremo das conclusões, verifica-se que não são considerados insumo, para fins de creditamento no regime da não cumulatividade das contribuições, bens e serviços que mantenham relação indireta ou mediata com a produção de bem destinado à venda ou com a prestação de serviço ao público externo, tais como bens e serviços utilizados na produção da matéria-prima a ser consumida na industrialização de bem destinado à venda (insumo do insumo), utilizados em atividades intermediárias da pessoa jurídica, como administração, limpeza, vigilância, etc.

25. Certamente, diversos e plausíveis são os motivos que justificam a adoção desse entendimento restritivo acerca do conceito de insumos para fins de creditamento da não cumulatividade das contribuições em tela.

26. Em primeiro lugar, deve-se destacar que o legislador estabeleceu um rol específico e detalhado de hipóteses de creditamento no âmbito do regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004). Esse fato é evidente e mostra-se muito significativo se efetuada uma comparação entre o rol específico e detalhado de hipóteses de creditamento estabelecido pela legislação das contribuições e a definição genérica de despesas dedutíveis estabelecida pela legislação do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ (art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964).

(...)

32. Conforme se observa, dentre todas as hipóteses de creditamento estabelecidas, apenas duas albergam dispêndios necessária e diretamente atrelados à atividade de produção e prestação de serviços, quais sejam aquisição de insumos e aquisição ou fabricação de bens incorporados ao ativo imobilizado, bem assim apenas duas relativas a dispêndios necessária e diretamente atrelados à revenda

---

*de bens, quais sejam a aquisição de bens para revenda e a armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda.*

*33. Com efeito, insumos e bens do ativo imobilizado são utilizados nas atividades finalísticas da pessoa jurídica e participam direta, específica e inafastavelmente do processo de produção de bens e da prestação de serviços, como também bens para revenda e frete na venda participam igualmente da revenda de bens, e suas influências nos respectivos processos econômicos podem ser imediatamente percebidas.*

*(...)*

*56. Do que exposto na consulta e no recurso apresentados, conclui-se que a recorrente comercializa “pasta mecânica, celulose, papel, papelão e produtos conexos”. Ainda, conclui-se que ela exerce as atividades de florestamento e reflorestamento apenas acessoriamente, objetivando produzir matéria-prima para elaboração de outros produtos destinados à venda (corroborando esse entendimento, cite-se, exemplificativamente, trecho do item ‘c’ apresentado na consulta inicial: “florestas que resultam na madeira (insumo) empregadas na fabricação dos bens ou produtos destinados à venda”).*

*57. A par de todos esses pressupostos, inicia-se a análise de mérito das divergências suscitadas. Por questões didáticas, cada conjunto de itens em relação aos quais a recorrente afirma haver divergência interpretativa será analisado separadamente.*

*I. partes e peças de reposição que se desgastam e são utilizadas em máquinas e na manutenção e corte (abate) de florestas que resultam na madeira (insumo) empregada na fabricação dos bens ou produtos destinados à venda (item “c”)*

*II. partes e peças de reposição que se desgastam e são utilizadas em empilhadeiras e veículos do processo produtivo, no transporte entre unidades de produção de matérias primas (florestamentos e reflorestamentos), fazendo parte do processo de fabricação dos bens ou produtos destinados à venda (item “j”)*

*III. serviços de manutenção aplicados em máquinas e equipamentos que são utilizados no processo de manutenção e corte de florestas que resultam na madeira (insumo) empregadas na fabricação dos bens ou produtos destinados à venda (item “d”)*

*IV. serviços de manutenção aplicados em empilhadeiras e veículos utilizados no processo produtivo no transporte entre unidades de produção de matérias primas (florestamentos e reflorestamentos), fazendo parte do processo de fabricação dos bens ou produtos destinados à venda (item “l”)*

*64. Inquestionavelmente, os bens e serviços de manutenção referidos nos itens I a IV não se subsumem ao conceito de insumo adotado pela legislação das supracitadas contribuições, pois, são utilizados em etapa prévia da produção de bens destinados à venda pela recorrente.*

*65. Com efeito, os mencionados bens e serviços são aplicados em máquinas, equipamentos e veículos utilizados no processo de manutenção e corte de florestas das quais resultam madeira empregada como insumo na fabricação de bens destinados a venda.*

*66. Dito de outra forma, tais bens e serviços prestam-se à produção de insumos a serem utilizados em etapa posterior da atividade da pessoa jurídica. Destarte, constata-se haver relação indireta entre os referidos bens e serviços e o bem final*

---

*produzido pela empresa recorrente, o que não satisfaz às exigências da legislação para creditamento na modalidade aquisição de insumos.*

*67. Na hipótese de os dispêndios com a substituição de partes e peças ou com os serviços de reparo serem capitalizados no valor do bem, deve-se perquirir a possibilidade de creditamento em relação à depreciação dos ativos que tiveram sua vida útil aumentada.*

*68. Ressalte-se que, nessa hipótese, mesmo que permitido, o creditamento não seria decorrência imediata da aquisição de bens e serviços de manutenção, mas da contabilização de cotas de depreciação do ativo que fora objeto de manutenção, salvo as exceções expressamente previstas, como ocorre no art. 1º da Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2008.*

*(...)*

*99. Conforme concluído na introdução desta fundamentação, somente são considerados insumos do processo produtivo combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos e veículos que promovem a produção de bens destinados à venda ou a prestação de serviços a público externo.*

*100. Diferentemente, não podem ser considerados insumos do processo produtivo combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos utilizados em atividades de transporte exercidas em processos acessórios ou indiretos em relação à produção de bens para venda ou à prestação de serviços.*

*101. Destarte, quanto àqueles referidos no item XIII, conclui-se que:*

*a) combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas e equipamentos utilizados diretamente na produção de bens para a venda são considerados insumos, possibilitando o creditamento em relação a suas aquisições;*

*b) combustíveis e lubrificantes consumidos em veículos utilizados, no interior de um mesmo estabelecimento da pessoa jurídica, para transporte de insumos e produtos em elaboração são considerados insumos, possibilitando o creditamento em relação a tais aquisições;*

*c) combustíveis e lubrificantes consumidos em veículos utilizados no transporte de matéria prima entre estabelecimentos da pessoa jurídica (unidades de produção) não são considerados insumos, inexistindo direito de creditamento em relação a tais aquisições;*

*d) combustíveis e lubrificantes consumidos em veículos utilizados no transporte de insumos entre o fornecedor e o adquirente não são considerados insumos, inexistindo direito de creditamento em relação a tais aquisições.*

11. Considerando o exposto na supracitada Solução de Divergência, tratando-se de pessoa jurídica que se dedica à produção “de celulose, de papel, de papelão” para venda, as partes e peças de reposição, os combustíveis e lubrificantes, bem como os serviços de manutenção aplicados nas máquinas e equipamentos utilizadas no corte, no tratamento e no transporte da madeira não são passíveis de gerar créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, vez que tais gastos se referem a uma etapa prévia ao processo produtivo. São dispêndios visando à obtenção da matéria-prima (madeira), tendo relação apenas indireta com o produto industrializado.

12. Deve-se reformar a Solução de Consulta SRRF10/Disit nº 176, de 2007, quanto à parte que trata de insumos, dado que os gastos elencados pela consulente também são

prévios à obtenção da madeira a ser utilizada no processo produtivo, tendo relação indireta com o produto fabricado (lâminas e chapas de compensados), não podendo gerar créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Apenas no caso de as partes e peças e os serviços de manutenção serem aplicados em máquinas e equipamentos que sejam utilizados diretamente no processo produtivo é que será possível o creditamento das referidas contribuições.

## **Conclusão**

13. Diante do exposto, soluciona-se a divergência respondendo à consulente que, tratando-se de pessoa jurídica que se dedica à produção “de celulose, de papel, de papelão” para venda, os gastos com partes e peças de reposição, os combustíveis e lubrificantes, bem como os serviços de manutenção aplicados nas máquinas e equipamentos utilizadas no corte, no tratamento e no transporte da madeira não geram crédito no regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, por não se enquadrarem no conceito de insumo previsto na legislação dessas contribuições.

14. Reforme-se, no que contraria esta Solução de Divergência, a Solução de Consulta SRRF10/Disit nº 176, de 26 de setembro de 2007.

Assinado digitalmente  
**RAUL KLEBER GOMES DE SOUZA**  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. À consideração do Coordenador da Cotex-Substituto.

Assinado digitalmente  
**RONI PETERSON BERNARDINO DE BRITO**  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
(Delegação de Competência - Portaria RFB nº 657, de 26/04/2016 – DOU 27/04/2016)

De acordo. À Coordenadora-Geral da Cosit-Substituta, para aprovação.

Assinado digitalmente  
**FAUSTO VIEIRA COUTINHO**  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador da Cotex-Substituto

## **Ordem de Intimação**

Aprovo a presente Solução de Divergência Vinculada e os encaminhamentos propostos.

Fica reformada a Solução de Consulta SRRF10/Disit nº 176, de 26 de setembro de 2007, no que contraria esta Solução de Divergência.

Divulgue-se e publique-se na forma do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

Dê-se ciência ao destinatário da Solução de Consulta reformada.

Assinado digitalmente

**CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA**  
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenadora-Geral da Cosit-Substituta