



Solução de Consulta nº 15 - SRRF03/Disit

Data 28 de agosto de 2013

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CREDITO. DISPÊNDIOS COM AVALIAÇÃO, REGISTRO E CADASTRO EM ÓRGÃOS PÚBLICOS. DEFENSIVOS AGRÍCOLAS. FITOSSANITÁRIOS. ADUBOS. FERTILIZANTES.

Não geram direito ao desconto de créditos, para fins de determinação dos valores devidos de Contribuição para o PIS/Pasep, na modalidade não-cumulativa, os custos, despesas e encargos relativos a prévios registros e cadastros em órgãos federais (Anvisa, Ibama e Mapa), estaduais e municipais exigidos para a industrialização, importação e comercialização de defensivos agrícolas, fitossanitários, adubos e fertilizantes.

Dispositivos Legais: CF/1988, art. 150, § 6º; CTN, art. 111; e Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CREDITO. DISPÊNDIOS COM AVALIAÇÃO, REGISTRO E CADASTRO EM ÓRGÃOS PÚBLICOS. DEFENSIVOS AGRÍCOLAS. FITOSSANITÁRIOS. ADUBOS. FERTILIZANTES.

Não geram direito ao desconto de créditos, para fins de determinação dos valores devidos de Cofins, na modalidade não-cumulativa, os custos, despesas e encargos relativos a prévios registros e cadastros em órgãos federais (Anvisa, Ibama e Mapa), estaduais e municipais exigidos para a industrialização, importação e comercialização de defensivos agrícolas, fitossanitários, adubos e fertilizantes.

Dispositivos Legais: CF/1988, art. 150, § 6º; CTN, art. 111; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º.

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**

A pessoa jurídica acima identificada, XXXXX, por intermédio de procuradores, dirige-se a esta Superintendência formulando consulta para dirimir dúvidas sobre a possibilidade de desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com fulcro nos arts. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, sobre despesas e custos relacionados aos registros obrigatórios de produtos agrotóxicos junto a órgãos de saúde, meio ambiente e agricultura, produtos esses que importa ou fabrica e comercializa.

2. Em apertada síntese, a consulente informa que sua atividade exige que tais produtos estão sujeitos a prévios registros em órgãos federais, tais como Anvisa, Ibama e Mapa, e ainda em cadastros estaduais e municipais, sem os quais não podem ser sequer testados, produzidos, embalados, transportados, armazenados, comercializados, utilizados, importados ou exportados, o que exige gastos.

3. Ampara-se (item 30 e seguintes de sua petição) no art. 3º, inciso II do § 3º e § 7º e no art. 15, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003, para assegurar o direito ao desconto de créditos das contribuições relativamente aos dispêndios mencionados. Além disso, menciona a doutrina e jurisprudência administrativa, para defender que o conceito de custos, despesas e encargos vinculados às respectivas receitas, quando aplicado à Contribuição para o PIS/Pasep e à COFINS, deve ter alcance mais amplo do que aquele utilizado no IPI e no ICMS, tendo em vista que essas contribuições alcançam todas as receitas auferidas.

4. Segundo entende (item 35 da peça inicial), o conceito de custos, despesas e encargos vinculados às respectivas receitas (não restrito ao IPI e ICMS) aplica-se ao direito previsto no inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 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, inclusive combustíveis e lubrificantes.*

5. Ao final, indaga se é legítimo o desconto de créditos a título de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins, relativamente àqueles custos, despesas e encargos, e qual procedimento deveria adotar em relação a créditos porventura oriundos dos dispêndios incorridos em data anterior à formulação da presente consulta.

Fundamentos

6. De início, cumpre esclarecer que o processo administrativo de consulta tem por escopo dirimir dúvidas do sujeito passivo acerca da interpretação ou aplicação da legislação tributária, não se prestando a examinar ou atestar a eventual condição de direitos, que envolve, regra geral, situações de fato que atendam aos requisitos fixados em lei. Assim, a presente solução de consulta limitar-se-á a interpretar a legislação de regência concernente ao direito de desconto de créditos na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins,

sobre custos, despesas e encargos, pagos ou creditados, a pessoas jurídicas, públicas ou privadas, por serviços de avaliação, registros e cadastros de produtos agrotóxicos.

7. Para análise inicial, esclarecemos que as Leis n.ºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, instituíram, respectivamente, os regimes não-cumulativos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em observância à previsão inserta no § 12 do art. 195 da Constituição Federal sobre a cobrança não-cumulativa das contribuições, sendo, em muitos tópicos, a segunda complementar da primeira. Tais leis, resultantes das conversões das Medidas Provisórias n.º 66, de 29 de agosto de 2002, e n.º 135, de 30 de outubro de 2003, adotaram o Método Subtrativo Indireto, que permite ao contribuinte descontar, do valor da contribuição devida, créditos calculados em relação aos bens e serviços adquiridos, custos, despesas e encargos definidos em lei, na mesma proporção da alíquota que grava as receitas auferidas. No que tange aos tópicos abordados na consulta, os diplomas legais instituidores do regime não-cumulativo das contribuições assim dispõem na redação atualmente em vigor:

Lei n.º 10.637, de 2002:

Art. 1.º A Contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

(...)

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

(...)

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

a) no inciso III do § 3.º do art. 1.º desta Lei; e

b) nos §§ 1.º e 1.º-A do art. 2.º desta Lei;

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. 2.º da Lei n.º 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;

III – (VETADO)

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

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES;

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

IX - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.

§ 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;

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

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

(...)

Lei n.º 10.833, de 2003:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

(...)

Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o 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:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;

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;

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

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

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES;

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.

*§ 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:*

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

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

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

8. Dessa forma, consoante o disposto nos excertos acima transcritos, o contribuinte sujeito ao regime de apuração não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins determina o valor devido da contribuição fazendo incidir a alíquota correspondente sobre a base de cálculo, conforme definido nos arts. 1º e 2º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, acima destacados. Do valor apurado poderá descontar créditos aplicando a mesma alíquota sobre custos, despesas e encargos, enumerados de forma exaustiva nos incisos do *caput* do art. 3º dos mesmos diplomas legais, vinculados aos bens e serviços cujas receitas produziram a base de cálculo, para determinar os valores de Contribuição para o PIS/Pasep e

de Cofins a recolher. As hipóteses de creditamento seguem, estritamente, a disciplina estabelecida pelo legislador ordinário.

9. Mister se faz ressaltar que a legislação de regência não assegura o direito de apurar crédito sobre todo e qualquer custo, despesa e encargo que venha a ser necessário às atividades da pessoa jurídica, ainda que contribuinte pelo regime não-cumulativo das contribuições, mas única e exclusivamente sobre aqueles taxativamente discriminados nos arts. 3º das Leis n.º 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, observado o disposto no art. 15 da Lei n.º 10.833, de 2003.

10. A consulente pretende ver reconhecido a si o direito de apurar créditos sobre valores pagos por serviços de avaliações, registros e cadastros a que está obrigada por importar, fabricar e comerciar produtos agrotóxicos, dispêndios necessários para o completo desempenho de suas atividades, amparando-se inicialmente (item 30 e seguintes de sua petição) no art. 3º, inciso II do § 3º e § 7º e art. 15, inciso II, da Lei n.º 10.833, de 2003, abaixo reproduzidos:

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

(...)

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

(...)

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

(...)

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei n.º 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 n.º 11.051, de 2004)

11. É incabível, no caso, a aplicação isolada da norma constante do inciso II do § 3º e do § 7º do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003, sem se observar que os créditos passíveis de desconto estão taxativamente listados no *caput* do art. 3º dessa Lei (acima transcrito). Os mencionados inciso II do § 3º e § 7º do art. 3º não criam novas modalidades de créditos além daquelas estatuídas no *caput* do próprio artigo.

12. Com efeito, a norma não tem o condão de ampliar as hipóteses que geram direito ao desconto de créditos. Pelo contrário, o preceito legal em destaque (inciso II do § 3º e do § 7º do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003) foi editado apenas para deixar claro que o desconto daqueles créditos, expressamente catalogados na cabeça do art. 3º, não será permitido

quando o pagamento dos custos e despesas for efetuado a pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, aplicando-se somente quando o fornecedor estiver domiciliado no país. Na redação dada pelo legislador:

§ 3º O direito ao crédito 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 a pessoa jurídica domiciliada no País;

13. Nesse sentido, também não merece acolhida o argumento de que o conceito mais amplo de custos, despesas e encargos vinculados às respectivas receitas (não restrito ao IPI e ICMS) aplica-se ao direito previsto no inciso II do art. 3º das Leis n.ºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003. A interpretação é exatamente em sentido contrário, ou seja, o dispositivo citado, e mais uma vez transcrito a seguir, limita de forma explícita o direito ao desconto de créditos apenas aos bens e serviços utilizados como INSUMO na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda:

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, (...);

14. O cerne da questão sob controvérsia, então, consiste na definição do que será considerado INSUMO, para fins de apuração dos descontos legalmente permitidos no cálculo das Contribuição para o PIS/Pasep e COFINS.

15. É preciso, nesse caso, ter em vista que diplomas legais hierarquicamente superiores firmam diretrizes para a aplicação e a interpretação da legislação tributária, quando diante de hipóteses de isenções, reduções de bases de cálculo, concessão de benefícios fiscais e outras desonerações tributárias, tendo como exemplo maior as disposições do art. 150 da Constituição Federal de 1988, que assim dispõe:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

16. O Código Tributário Nacional – CTN, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, assim dispõe sobre interpretação de legislação tributária:

Art. 107. A legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste Capítulo.

(...)

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

(...)

17. Para disciplinar a matéria, no âmbito da Contribuição para o PIS/Pasep foi editada a Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, contemplando no *caput* do art 66, § 5º, a seguinte redação:

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 358, de 09/09/2003)

b.1) na fabricação de produtos destinados à venda; ou (Incluída pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b.2) na prestação de serviços; (Incluída pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

(...)

18. A definição de INSUMO está prevista no § 5º do art. 66 acima citado, nos seguintes termos:

§ 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)"

19. Com relação à COFINS, essa mesma definição foi adotada pelo caput e § 4º do 8º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004.

20. Resta claro que o entendimento expresso nas Instruções Normativas SRF 247/2002 e 404/2004 alinhou-se corretamente ao sentido de insumo adotado pela legislação do IPI, análogo ao insumo industrial referente a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, conforme previsto no artigo 1º da Lei 9.363/96, in verbis:

Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nos 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

21. Cumpre observar que, se o legislador não tivesse restringido o desconto dos créditos ao termo INSUMO, as contribuições para o PIS e COFINS teriam se transformado em tributo sobre o lucro, uma vez que das receitas auferidas seriam deduzidos todos os custos e despesas, de forma que não restaria outra coisa a se tributar senão o lucro.

22. Da análise das normas expostas, pode-se verificar, portanto, que o conceito de insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda restringe-se:

a) às matérias primas, produtos intermediários, material de embalagem e 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;

b) aos serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

23. Nesse sentido, não se enquadram como insumos as despesas mencionadas pela consultante, tendo em vista que não se referem a 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 também não se referem a serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

24. Sobre a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF apresentada nos autos, vale dizer as ementas, construídas de forma resumida, nem sempre refletem o entendimento expresso no inteiro teor dos julgados, além do que as decisões administrativas do CARF aplicam-se apenas aos casos concretos submetidos à apreciação, nos exatos limites em que tiverem sido exaradas.

25. Por outro lado, a Solução de Consulta COSIT nº 12, de 26 de março de 2008, trazida à baila pela consultante, não corresponde às condições fáticas discutidas no presente processo. No presente caso discute-se os dispêndios relativos a prévios registros e cadastros em órgãos federais (Anvisa, Ibama e Mapa), estaduais e municipais, enquanto naqueles autos, como se depreende da leitura da ementa, ocorre uma ação direta sobre o produto, pois os custos incorridos correspondem aos testes e aposição de selos de garantia, realizados por estabelecimentos credenciados, nas próprias mercadorias a serem comercializadas, ou seja, nas vacinas. Além disso ficou claro que o direito à apuração do

crédito não é estendido aos demais custos, como transporte das vacinas até os centros de armazenagem, testes e aposição dos selos.

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 12 de 26 de Marco de 2008

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

EMENTA: Pessoas jurídicas que produzam vacinas de uso veterinário podem descontar créditos da Cofins não-cumulativa relativos aos custos incorridos com a aposição do selo de garantia, realizado em estabelecimento homologado pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA). Não gera direito à apuração do crédito da Cofins não-cumulativa o pagamento dos custos de transporte das vacinas até os centros de armazenagem, testes e aposição dos selos de garantia.

26. Aliás, é oportuno lembrar que a COSIT se manifestou claramente por meio da Solução de Divergência nº 25, de 2008, no sentido de que o termo INSUMO não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas tão somente aqueles bens ou serviços intrínsecos à atividade, adquiridos de pessoa jurídica e aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado:

Solução de Divergência Nº 25 de 2008

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins 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 tão somente aqueles bens ou serviços intrínsecos à atividade, adquiridos de pessoa jurídica e aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado. As diárias pagas a empregados e funcionários em virtude da prestação de serviços em localidade diversa da que residem ou trabalham não dão direito ao crédito da Cofins não-cumulativa, por configurarem pagamento de mão-de-obra, a apuração do crédito é vedada no art 3º, § 2º, I, da Lei nº 10.833, de 2003. Os gastos com passagem e hospedagem de funcionários, não são considerados "insumos" na prestação de serviços, não podendo ser considerados para fins de desconto de crédito na apuração da contribuição para a Cofins não-cumulativa.

(...)

27. Finalmente, o Poder Judiciário também acolheu o entendimento de que as Instruções Normativas SRF 247, de 2002 e SRF 404, de 2004 não restringem, mas apenas explicitam o conceito de insumo previsto nas Leis 10.637, de 2002, e Lei nº 10.833, de 2003. Em recente julgamento, o Ministro Sérgio Kukina, do Superior Tribunal de Justiça, assim se manifestou no Recurso Especial nº 1.020.991 – RS (2008/0000796-8):

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CREDITAMENTO. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003. NÃO-CUMULATIVIDADE. ART. 195, § 12, DA CF. MATÉRIA EMINENTEMENTE CONSTITUCIONAL. INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF 247/02 e SRF 404/04. EXPLICITAÇÃO DO CONCEITO DE INSUMO. BENS E SERVIÇOS EMPREGADOS OU UTILIZADOS DIRETAMENTE NO PROCESSO PRODUTIVO. BENEFÍCIO FISCAL. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. IMPOSSIBILIDADE. ART. 111 CTN.

1. A análise do alcance do conceito de não-cumulatividade, previsto no art. 195, § 12, da CF, é vedada neste Tribunal Superior, por se tratar de matéria

eminentemente constitucional, sob pena de usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal.

2. As Instruções Normativas SRF 247/02 e SRF 404/04 não restringem, mas apenas explicitam o conceito de insumo previsto nas Leis 10.637/02 e 10.833/03.

3. Possibilidade de creditamento de PIS e COFINS apenas em relação aos bens e serviços empregados ou utilizados diretamente sobre o produto em fabricação.

4. Interpretação extensiva que não se admite nos casos de concessão de benefício fiscal (art. 111 do CTN).

Precedentes: AgRg no REsp 1.335.014/CE, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 8/2/13, e REsp 1.140.723/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 22/9/10.

5. Recurso especial a que se nega provimento.

(...)

VOTO

(...)

Assim, a parte recorrente não faz jus à obtenção de créditos de PIS e Cofins sobre todos os serviços mencionados como necessários à consecução do objeto da empresa, como pretende relativamente aos valores pagos à empresas pela representação comercial (comissões), pelas despesas de marketing para divulgação do produto, pelos serviços de consultoria prestados por pessoas jurídicas (aqui incluídos assessoria na área industrial, jurídica, contábil, comércio exterior, etc), pelos serviços de limpeza, pelos serviços de vigilância, etc., porque tais serviços não se encontram abarcados pelo conceito de insumo previsto na legislação, visto não incidirem diretamente sobre o produto em fabricação.

Quando a lei entendeu pela incidência de crédito nesses serviços secundários, expressamente os mencionou, a exemplo do creditamento de combustíveis e lubrificantes previsto nos dispositivos legais questionados.

(...)

Ademais, o art. 111 do CTN, de modo expresso, prevê regra que impõe a interpretação literal nos casos de benefício fiscal, não se admitindo o uso da exegese extensiva. (Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I - suspensão ou exclusão do crédito tributário; II - outorga de isenção; III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.)”.

Conclusão

28. Diante do exposto, soluciono a presente consulta de forma a esclarecer à interessada que não geram direito ao desconto de créditos, para fins de determinação dos valores devidos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins, nos moldes da disciplina introduzida pelos arts. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, os custos, despesas e

encargos relativos a prévios registros e cadastros em órgãos federais (Anvisa, Ibama e Mapa), estaduais e municipais, ainda que exigidos para a industrialização, importação e comercialização de defensivos agrícolas, fitossanitários, adubos e fertilizantes.

Ordem de Intimação

29. Na forma do disposto no art. 48 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, os processos administrativos de Consulta são solucionados em instância única, não comportando assim a presente decisão, recurso de ofício ou voluntário e nem pedido de reconsideração. Excepcionalmente, se o interessado vier a tomar conhecimento de outra solução divergente desta, aplicada à mesma matéria e fundada em idêntica norma jurídica, caberá recurso especial, sem efeito suspensivo, para a Coordenação Geral de Tributação - Cosit, em Brasília - DF, na forma da Instrução Normativa RFB nº 740, de 2 de maio de 2007.

30. O prazo para interposição do recurso é de trinta dias, contados da ciência desta solução, ou da solução divergente, se publicada posteriormente à ciência desta, competindo ao interessado comprovar a existência das soluções divergentes acerca de idênticas situações, mediante juntada das ementas das correspondentes publicações.

31. Publique-se no Diário Oficial da União, em atendimento ao disposto no § 4º do art. 48 da Lei nº 9.430, de 1996.

32. Encaminhe-se à XXXXX, para ciência ao interessado e adoção das medidas adequadas à observância da presente Solução de Consulta, nos termos do art. 6º, inciso IV, da Instrução Normativa RFB nº 740, de 2007.

Fortaleza, 28 de agosto de 2013.

(assinado digitalmente)

JOÃO CARLOS DIÓGENES DE OLIVEIRA
CHEFE DA DIVISÃO DE TRIBUTAÇÃO
Delegação de competência

Portaria SRRF03 nº 172, de 04/03/2013.