



Solução de Consulta nº 2.013 - SRRF02/Disit

Data 16 de dezembro de 2021

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. GASTOS COM VALE-TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIOS.

O gasto custeado pelo empregador com vale-transporte fornecido a seus funcionários que trabalham diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços, por ser despesa decorrente de imposição legal, pode ser considerado insumo, para fins do desconto de crédito de PIS/Pasep previsto no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 2002.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 45, DE 28 DE MAIO DE 2020.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, incisos II; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018; Lei nº 7.418, de 1985; Decreto nº 95.247, de 1987.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. GASTOS COM VALE-TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIOS.

O gasto custeado pelo empregador com vale-transporte fornecido a seus funcionários que trabalham diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços, por ser despesa decorrente de imposição legal, pode ser considerado insumo, para fins do desconto de crédito de Cofins, previsto no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 45, DE 28 DE MAIO DE 2020.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, incisos II; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018; Lei nº 7.418, de 1985; Decreto nº 95.247, de 1987.

Relatório

A consulente, acima identificada, pessoa jurídica com ramo de atividade em “prestação de serviço de manutenção e conservação de redes elétricas de diferentes concessionárias do serviço público”, dirige-se à RFB para formular consulta acerca da interpretação da legislação tributária federal.

2. A consulente detalha a questão nos seguintes termos:

A partir da Lei n.º 11.898/09, passaram a ser admitidos créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, na apuração "não cumulativa", calculados sobre gastos como vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados de empresas de limpeza, conservação e manutenção.

Isto ainda, levando-se em consideração que, a legislação trabalhista impõem a obrigação do empregador oferecer o transporte para os empregados entre a localidade de sua residência e a localidade de trabalho, salvo no caso do empregado dispensar por possuir meios próprios de transporte.

*Diante da legislação mencionada, recentemente (18/01/2021) foi publicada pela Receita Federal o resultado de uma Solução de Consulta Administrativa proferida pela DISIT (Divisão de Tributação) sob o n.º 7.081/2020, onde este órgão superior vinculado a RFB chancelou o entendimento já exposto em Solução de Consulta realizada à COSIT (coordenação de tributação), a de n.º 45/2020, por meio da qual ficou evidenciado o entendimento do órgão quanto à possibilidade de utilização dos valores gastos pela empresa (não só de Limpeza) à título de **Vale-Transporte** ...*

Ou seja, em relação especificamente ao "Vale-Transporte", ante a legislação trabalhista que obriga ao empregador fornecê-lo e arcar com a despesa que ultrapasse o valor de 6% (seis por cento), podendo ser descontado até este limite o valor do salário base do funcionário, o empregador poderia utilizar esse montante efetivamente pago com o transporte do funcionário para crédito no regime não cumulativo do PIS/COFINS.

3. Na fundamentação legal, a interessada refere-se aos termos do art 3º, inciso II, das Leis n.ºs. 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, ao conceito de insumo definido pelo Superior Tribunal de Justiça, em Recurso Especial julgado sob o rito repetitivo (REP n.º 1.221.170/PR) e à Lei n.º 7.418, de 1985, que institui o vale-transporte.

4. Diante do exposto, questiona:

1) O gasto da empresa prestadora de serviço, efetivamente pago (acima dos 6%) referente ao "Vale-Transporte" pode ser considerado insumo para a regra da "cumulatividade" das contribuições para o PIS e para a COFINS?

Fundamentos

5. A solução de consulta, atualmente regulamentada pela IN RFB nº 1396, de 2013, visa esclarecer dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado, esclarecendo ambiguidade ou obscuridade acaso existentes e configura orientação oficial da RFB.

6. Seu âmbito de aplicação é restrito à solução de questões acerca da legislação tributária federal que possuam natureza interpretativa, desse modo, não se presta a confirmar ou infirmar determinada situação jurídico-tributária da consulente, ficando sob sua inteira responsabilidade a verificação do fato concreto e a correta aplicação do entendimento proferido na solução de consulta.

7. No presente caso, a Consulente busca saber se as despesas com vale-transporte “da empresa prestadora de serviço” tem natureza de insumo, para fins de desconto de crédito na apuração de PIS e Cofins, referindo-se, na sua fundamentação legal, aos termos do art 3º, inciso II, das Leis n.ºs. 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.

7.1. Importante fazer-se aqui uma digressão para esclarecer que a presente Consulta se restringe à possibilidade de creditamento do vale-transporte na condição de insumo, aplicável indistintamente a quaisquer contribuintes, com base no inciso II, do art. 3º das Leis n.ºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, pois a dúvida da consulente aborda este tópico.

7.2. Não se trata, portanto, de aplicar a hipótese de creditamento prevista no inciso X, dos citados diplomas e dispositivos, que não decorre da condição de insumo, mas de regra própria, aplicável somente às pessoas jurídicas que explorem as atividades de prestação de *serviços de limpeza, conservação e manutenção*. O esclarecimento é oportuno, visto que a interessada declara que sua empresa realiza **manutenção e conservação** de redes elétricas, o que estaria dentro do escopo do inciso X.

8. Conforme a própria Consulente demonstra conhecer, a RFB manifestou-se sobre o tema na Solução de Consulta Cosit nº 45, de 28 de maio de 2020, quando decidiu pela possibilidade de desconto de créditos de despesas com vale-transporte dos empregados, na condição de insumo, independentemente da natureza da atividade da pessoa jurídica, por se tratar de despesa decorrente de imposição legal.

9. A Solução de Consulta emanada do Órgão Central (Soluções de Consulta Cosit e Soluções de Divergência) tem efeito vinculante, de acordo com o art. 9º da IN RFB nº 1396, de 2013, aplicável aos contribuintes que se enquadram na mesma situação.

10. Feitos esses esclarecimentos, passemos ao conteúdo da Solução de Consulta Cosit nº 45, de 2020. Assim dispõe a ementa da referida SC.

SC Cosit nº 45, de 28 de maio de 2020

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. GASTOS COM TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIOS. GASTOS COM ALIMENTAÇÃO DE FUNCIONÁRIOS.

O direito da pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção, ao crédito da Contribuição para o PIS/Pasep de que trata o art. 3º, “X”, da Lei nº 10.637, de 2002, apenas se concretiza se os gastos com transporte e alimentação dos empregados que atuem diretamente nessas atividades forem realizados através do fornecimento de vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, conforme expressa previsão legal. No caso do vale-transporte, apenas a parcela custeada pelo empregador (o que exceder 6% do salário do empregado) pode ser objeto do referido creditamento.

Os gastos com contratação de pessoa jurídica para transporte do trajeto de ida e volta do trabalho da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep, nos termos do art. 3º, “II”, da Lei nº 10.637, de 2002. (grifei)

Os gastos com transporte próprio da pessoa jurídica (inclusive combustíveis e lubrificantes) para transporte do trajeto de ida e volta do trabalho da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep, nos termos do art. 3º, “II”, da Lei nº 10.637, de 2002.

Os gastos da pessoa jurídica com alimentação da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços não são considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep, nos termos do art. 3º, “II”, da Lei nº 10.637, de 2002.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, incisos II e X; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018; Lei nº 7.418, de 1985; Decreto nº 95.247, de 1987; Decreto-Lei nº 5.452, de 1943.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. GASTOS COM TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIOS. GASTOS COM ALIMENTAÇÃO DE FUNCIONÁRIOS.

O direito da pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção, ao crédito da Cofins de que trata o art. 3º, “X”, da Lei nº 10.833, de 2003, apenas se concretiza se os gastos com transporte e alimentação dos empregados que atuem diretamente nessas atividades forem realizados através do fornecimento de vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, conforme expressa previsão legal. No caso do vale-transporte, apenas a parcela custeada pelo empregador (o que exceder 6% do salário do empregado) pode ser objeto do referido creditamento.

Os gastos com contratação de pessoa jurídica para transporte do trajeto de ida e volta do trabalho da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Cofins, nos termos do art. 3º, “II”, da Lei nº 10.833, de 2003.

Os gastos com transporte próprio da pessoa jurídica (inclusive combustíveis e lubrificantes) para transporte do trajeto de ida e volta do trabalho da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de

serviços não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Cofins, nos termos do art. 3º, “II”, da Lei nº 10.833, de 2003.

Os gastos da pessoa jurídica com alimentação da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços não são considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Cofins, nos termos do art. 3º, “II”, da Lei nº 10.833, de 2003.

Dispositivos Legais: *Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, incisos II e X; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018; Lei nº 7.418, de 1985; Decreto nº 95.247, de 1987; Decreto-Lei nº 5.452, de 1943.*

11. Embora a ementa acima transcrita não seja expressa quanto à possibilidade de tratamento do vale-transporte como insumo para fins de tomada de créditos de PIS e Cofins, na forma prevista no art. 3º, inciso II, das Leis nºs. 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, tal conclusão pode ser extraída dos fundamentos da referida Solução, conforme excertos abaixo transcritos:

Solução de Consulta Cosit nº 45, de 28 de maio de 2020

(...)

Fundamentos

(...)

15. A Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, que dispõe sobre a não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep, e a Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que trata da Cofins não cumulativa, trazem em seu artigo 3º a seguinte hipótese de creditamento:

Lei nº 10.637, 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;

(...)

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.

(...)

16. O alcance da aplicação desse dispositivo já foi objeto de vários pronunciamentos em sede de consulta, destacando-se a Solução de Consulta

Cosit n.º 57, de 28 de março de 2018, disponível na íntegra no sítio eletrônico da Receita Federal do Brasil (RFB), que ao analisar a possibilidade de crédito no caso do pagamento do vale-transporte em pecúnia, concluiu:

(...)

21 ... por força do disposto no inciso II do § 2º e no inciso I do § 3º, ambos do artigo 3º das Leis n.ºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, é vedado à pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção a apuração de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação aos dispêndios com vale-transporte pago em pecúnia.

16.1 Elucidativas, também, as Soluções de Consulta Cosit n.º 219, de 06 de agosto de 2014, e n.º 581, de 20 de dezembro de 2017, que enfatizam as condições para fruição do direito ao crédito do inciso X do artigo 3º das Leis n.ºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

*17. Importa salientar que as hipóteses de crédito previstas na legislação de regência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não comportam uma interpretação extensiva: deve o aplicador da norma ater-se ao texto legal. Nesse sentido, o direito ao crédito previsto no inciso X do artigo 3º das Leis n.º 10.637, de 2002 e n.º 10.833, de 2003, ocorrerá apenas se houver por parte do empregador dispêndios **com a efetiva aquisição** do vale-transporte, do vale-alimentação ou do vale-refeição fornecidos aos trabalhadores que atuem diretamente na prestação dos serviços de limpeza, conservação e manutenção.*

17.1. A parcela arcada pelo empregado na aquisição do vale-transporte não pode ser objeto de creditamento, dado que não é gasto da pessoa jurídica empregadora. Nesses termos, tendo em vista a exigência legal de que o valor relativo ao vale-transporte de até 6% do salário do empregado será arcado por este (Parágrafo único do art. 4º da Lei n.º 7.418, de 16 de dezembro de 1985), apenas o que ultrapassar esse montante poderá ser objeto de crédito do art. 3º, “X”, das Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003.

*18. Assim, conquanto afastada a possibilidade de gozo do crédito em comento quando adotada pelo empregador qualquer modalidade alternativa ao vale transporte, vale alimentação ou vale refeição, para suprimento das necessidades de transporte e alimentação da mão de obra empregada nas atividades de limpeza, conservação e manutenção, caberia ser verificado se haveria outra hipótese de crédito elencada no art. 3º das Leis n.º 10.637, de 2002 e n.º 10.833, de 2003, que pudesse alcançar os gastos incorridos com o transporte e alimentação dos empregados. Do exame do rol exaustivo das hipóteses de creditamento listadas naquele dispositivo, verifica-se que a única possibilidade desses dispêndios gerarem crédito seria o seu enquadramento no inciso “II”, para o quê necessitariam **atender aos critérios para serem considerados insumos**.*

19. A este respeito, relevante mencionar as recentes decisões decorrentes do julgamento pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça do Recurso Especial 1.221.170/PR, consoante procedimento previsto para os recursos repetitivos, cujo acórdão foi publicado no Diário da Justiça Eletrônico de 24 de abril de 2018, sob a relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Neste acórdão, a E. Corte definiu o conceito de insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Contribuição para o PIS/Pasep) e

da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) na forma do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

[...]

19.5. A referida decisão é vinculante para esta Secretaria da Receita Federal do Brasil em razão do disposto no art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 12 de fevereiro de 2014, e nos termos da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF exarada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos termos do art. 3º da referida Portaria Conjunta.

20. Trazendo a análise para o caso concreto esposado pela consulente, registra-se que, acerca do tema e da definição dos conceitos trazidos pelo STJ, foi exarado o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de Dezembro de 2018, publicado no Diário Oficial da União (DOU) de 18 de Dezembro de 2018, (disponível na íntegra no sítio eletrônico da RFB <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/>>), que nos termos do art. 8º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 17 de setembro de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.

20.1 Os trechos do mencionado Parecer Normativo relevantes para o deslinde do presente feito são os seguintes (grifou-se):

PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 05, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2018.

(...)

Fundamentos

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

5. Para a perfeita identificação do conceito de insumos geradores de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecido pelos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça é necessária análise cuidadosa da demanda em discussão, dos votos exarados pelos Ministros e do acórdão proferido.

6. Nos autos do Resp 1.221.170/PR, a recorrente, que se dedica à industrialização de produtos alimentícios, postulava em grau recursal direito de apurar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na forma do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, em relação aos seguintes itens:

“ 'Custos Gerais de Fabricação' (água, combustíveis, gastos com veículos, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção EPI, materiais de limpeza, ferramentas, seguros, viagens e conduções) e 'Despesas Gerais Comerciais' (combustíveis, comissão de vendas a representantes, gastos com veículos, viagens e conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone, comissões)”(conforme relatado pela Ministra Assusete Magalhães, a fls 110 do inteiro teor do acórdão).

7. O acórdão proferido foi assim ementado:

“TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”

[...]

17. Das transcrições dos excertos fundamentais dos votos dos Ministros que adotaram a tese vencedora resta evidente e incontestável que somente podem ser considerados insumos itens relacionados com a produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros, o que não abarca itens que não estejam sequer indiretamente relacionados com tais atividades.

[...]

20. Portanto, a tese acordada afirma que são insumos bens e serviços que compõem o processo de produção de bem destinado à venda ou de

prestação de serviço a terceiros, tanto os que são essenciais a tais atividades (elementos estruturais e inseparáveis do processo) quanto os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal.

(...)

4. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS POR IMPOSIÇÃO LEGAL

49. *Conforme relatado, os Ministros incluíram no conceito de insumos geradores de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em razão de sua relevância, os itens “cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção (...) por imposição legal”.*

50. *Inicialmente, destaca-se que o item considerado relevante em razão de imposição legal no julgamento da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça foram os equipamentos de proteção individual (EPIs), que constituem itens destinados a viabilizar a atuação da mão de obra e que, nos autos do AgRg no REsp 1281990/SC (Relator Ministro Benedito Gonçalves, julgamento em 05/08/2014), não foram considerados essenciais à atividade de uma pessoa jurídica prestadora de serviços de mão de obra, e, conseqüentemente, não foram considerados insumos pela Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça.*

51. *Daí se constata que a inclusão dos itens exigidos da pessoa jurídica pela legislação no conceito de insumos deveu-se mais a uma visão conglobante do sistema normativo do que à verificação de essencialidade ou pertinência de tais itens ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços por ela protagonizado. Aliás, consoante exposto pelo Ministro Mauro Campbell Marques em seu segundo aditamento ao voto (que justamente modificou seu voto original para incluir no conceito de insumos os EPIs) e pela Ministra Assusete Magalhães, o critério da relevância (que engloba os bens ou serviços exigidos pela legislação) difere do critério da pertinência e é mais amplo que este.*

52. *Nada obstante, nem mesmo em relação aos itens impostos à pessoa jurídica pela legislação se afasta a exigência de que sejam utilizados no processo de produção de bens ou de prestação de serviços para que possam ser considerados insumos para fins de creditamento das contribuições, pois esta exigência se encontra na noção mais elementar do conceito de insumo e foi reiterada diversas vezes nos votos dos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça colacionados acima.*

53. *São exemplos de itens utilizados no processo de produção de bens ou de prestação de serviços pela pessoa jurídica por exigência da legislação que podem ser considerados insumos para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins: a) no caso de indústrias, os testes de qualidade de produtos produzidos exigidos pela legislação; b) tratamento de efluentes do processo produtivo exigido pela legislação c) no caso de produtores rurais, as vacinas aplicadas em seus rebanhos exigidas pela legislação, etc.*

54. *Por outro lado, não podem ser considerados para fins de creditamento das contribuições: a) itens exigidos pela legislação relativos à pessoa*

jurídica como um todo, como alvarás de funcionamento, etc; b) itens relativos a atividades diversas da produção de bens ou prestação de serviços.

(...)

9.2. DISPÊNDIOS PARA VIABILIZAÇÃO DA ATIVIDADE DA MÃO DE OBRA

130. Nesta seção discute-se possível enquadramento na modalidade de creditamento pela aquisição de insumos de dispêndios da pessoa jurídica destinados à viabilização da atividade de sua mão de obra, como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, equipamentos de segurança, etc..

131. Acerca desta discussão, cumpre inicialmente observar que em relação ao fator capital do processo produtivo (máquinas, equipamentos, instalações, etc.) as normas que instituíram a modalidade de creditamento pela aquisição de insumos foram expressas em alargá-la para abranger também alguns itens cuja função é viabilizar seu funcionamento, mediante a inclusão de “inclusive combustíveis e lubrificantes” no conceito de insumo (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) (ver parágrafos 92 a 96). Diferentemente, em relação ao fator trabalho (recursos humanos) da produção, as referidas normas não apenas omitiram qualquer expansão do conceito de insumos como vedaram a possibilidade de creditamento referente a parcela dos dispêndios relativos a este fator (mão de obra paga a pessoa física, conforme explicado acima).

132. Além disso, insta salientar que a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do AgRg no REsp 1281990/SC, em 05/08/2014, sob relatoria do Ministro Benedito Gonçalves, mesmo afirmando que “insumo para fins de creditamento de PIS e de Cofins diz respeito àqueles elementos essenciais à realização da atividade fim da empresa”, concluiu que não se enquadravam no conceito “as despesas relativas a vale-transporte, a vale-alimentação e a uniforme custeadas por empresa que explore prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção”.

133. Diante disso, resta evidente que não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os dispêndios da pessoa jurídica com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc. (sem prejuízo da modalidade específica de creditamento instituída no inciso X do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

(...)

136. Nada obstante, deve-se ressaltar que as vedações de creditamento afirmadas nesta seção não se aplicam caso o bem ou serviço sejam especificamente exigidos pela legislação (ver seção relativa aos bens e serviços utilizados por imposição legal) para viabilizar a atividade de

produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades.

[...]

21. Pela leitura dos trechos do ora citado Parecer Normativo Cosit/RFB n.º 5, de 17 de Dezembro de 2018, nota-se que não são considerados insumos, para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em regra, os dispêndios com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada no processo de produção de bens ou de prestação de serviços da pessoa jurídica, tais como alimentação, vestimenta, educação, saúde, etc.

22. Contudo, destaque-se que o entendimento de que tais vedações ao crédito na modalidade aquisição de insumos não se aplicam aos casos em que o bem ou serviço sejam especificamente exigidos pela legislação a fim de viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviço por parte da mão de obra empregada.

23. Por conseguinte, cabe aqui apresentar o disposto na Lei n.º 7.418, de 1985, bem como o disposto no Decreto n.º 95.247, de 1987:

Lei n.º 7.418, de 1985:

Art. 1º Fica instituído o vale-transporte, que o empregador, pessoa física ou jurídica, antecipará ao empregado para utilização efetiva em despesas de deslocamento residência-trabalho e vice-versa, através do sistema de transporte coletivo público, urbano ou intermunicipal e/ou interestadual com características semelhantes aos urbanos, geridos diretamente ou mediante concessão ou permissão de linhas regulares e com tarifas fixadas pela autoridade competente, excluídos os serviços seletivos e os especiais.

Art. 2º

(...)

Parágrafo único - O empregador participará dos gastos de deslocamento do trabalhador com a ajuda de custo equivalente à parcela que exceder a 6% (seis por cento) de seu salário básico.

(...)

Art. 4º - A concessão do benefício ora instituído implica a aquisição pelo empregador dos Vales-Transporte necessários aos deslocamentos do trabalhador no percurso residência-trabalho e vice-versa, no serviço de transporte que melhor se adequar.

Parágrafo único - O empregador participará dos gastos de deslocamento do trabalhador com a ajuda de custo equivalente à parcela que exceder a 6% (seis por cento) de seu salário básico.

(...)

Art. 8º - Asseguram-se os benefícios desta Lei ao empregador que proporcionar, por meios próprios ou contratados, em veículos adequados ao transporte coletivo, o deslocamento integral de seus trabalhadores.

Decreto n.º 95.247, de 1987:

Art. 1.º São beneficiários do Vale-Transporte, nos termos da Lei n.º 7.418, de 16 de dezembro de 1985, os trabalhadores em geral, tais como:

I - os empregados, assim definidos no art. 3.º da Consolidação das Leis do Trabalho;

II - os empregados domésticos, assim definidos na Lei n.º 5.859, de 11 de dezembro de 1972;

III - os trabalhadores de empresas de trabalho temporário, de que trata a Lei n.º 6.019, de 3 de janeiro de 1974;

(...)

Art. 4.º Está exonerado da obrigatoriedade do Vale-Transporte o empregador que proporcionar, por meios próprios ou contratados, em veículos adequados ao transporte coletivo, o deslocamento, residência-trabalho e vice-versa, de seus trabalhadores.

(...)

Art. 9.º O Vale-Transporte será custeado:

I - pelo beneficiário, na parcela equivalente a 6% (seis por cento) de seu salário básico ou vencimento, excluídos quaisquer adicionais ou vantagens;

II - pelo empregador, no que exceder à parcela referida no item anterior.

Parágrafo único. A concessão do Vale-Transporte autorizará o empregador a descontar, mensalmente, do beneficiário que exercer o respectivo direito, o valor da parcela de que trata o item I deste artigo.

Art. 10. O valor da parcela a ser suportada pelo beneficiário será descontada proporcionalmente à quantidade de Vale-Transporte concedida para o período a que se refere o salário ou vencimento e por ocasião de seu pagamento, salvo estipulação em contrário, em convenção ou acordo coletivo de trabalho, que favoreça o beneficiário.

(...)

24. Pela leitura dos dispositivos supramencionados, fica evidente que o empregador **deve** fornecer o vale-transporte ao funcionário e arcar com as despesas que ultrapassarem 6% (seis por cento) do salário básico deste. De acordo com Martinez (2016), trata-se de um **benefício** que o empregador **antecipa** ao empregado para deslocamento "residência-trabalho" e vice-versa. Tal vantagem fora instituída pela Lei n.º 7.418, de 1985, destacando-se em seu art. 1.º que o deslocamento deve ser feito por meio do sistema de **transporte coletivo público** (urbano, intermunicipal e/ou interestadual).

25. Todavia, de acordo com o art. 8.º da Lei n.º 7.418, de 1985, c/c art. 4.º do Decreto n.º 95.247, de 1987, o empregador estará desobrigado do fornecimento do vale-transporte caso proporcione, por meios próprios ou contratados, em veículos adequados ao transporte coletivo, o deslocamento, residência-trabalho e vice-versa, de seus trabalhadores.

26. Destarte, resta claro que se trata de dispêndio da pessoa jurídica com item destinado a viabilizar a atividade da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços **exigido por imposição legal**.

27. Por conseguinte, a contratação de pessoa jurídica para transporte do trajeto de ida e volta do trabalho da mão de obra empregada em processo de produção de bens ou de prestação de serviços podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nos termos do art. 3º, "II", das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

(...)

29. Aqui, cabe uma última observação a respeito dos dispêndios com transporte fornecido pela pessoa jurídica aos seus funcionários, passíveis de creditamento das contribuições na modalidade aquisição de insumos:

(a) nos casos de fornecimento de vale-transporte (e não de contratação de transporte), tem-se que o empregado arca com os custos de até 6% (seis por cento) da sua remuneração básica, de tal sorte que o dispêndio passível de creditamento das contribuições em voga pela pessoa jurídica é somente aquele que ultrapassar tal percentual e que é de fato custeado pelo empregador;

(b) os dispêndios com vale-transporte ou com contratação de transporte, para que a pessoa jurídica faça jus ao creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devem ser aqueles utilizados para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada efetivamente nessas atividades, ou seja, gastos com contratação de transporte dos funcionários que trabalham diretamente na produção dos bens ou na prestação de serviço.

30. No caso do vale-alimentação, diferentemente do vale-transporte, não se trata de uma obrigação da empresa, sendo, portanto, uma faculdade do empregador. De acordo com o art. 458 da Consolidação das Leis Trabalhistas (CLT), Decreto-Lei nº 5.452, de 1 de maio de 1943, no salário pago ao trabalhador compreende, dentre outros, a alimentação, o vestiário e a habitação.

30.1. Portanto, não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os dispêndios da pessoa jurídica com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços que não sejam uma imposição legal, tais como vale-alimentação ou vale-refeição, tampouco os gastos com contratação diretamente do estabelecimento fornecedor dos alimentos (restaurante).

12. Como se vê, de acordo com o entendimento firmado na Solução de Consulta acima transcrita, o vale-transporte dos **empregados que trabalham diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços**, por ser despesa decorrente de imposição legal, pode ser considerado insumo, para fins do creditamento de PIS/Pasep e Cofins previstos no inciso II, do art. 3º das Leis 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, respectivamente, seja qual for o ramo de atividade da pessoa jurídica.

13. Por sua vez, de acordo com o art. 22 da IN RFB nº 1396, de 2013, existindo Solução de Consulta, as consultas com o mesmo objeto devem ser solucionadas por meio de Solução de Consulta Vinculada, reproduzindo o entendimento da Solução de Consulta

Vinculante. Portanto, no presente caso, responde-se à Consulta vinculando-a à Solução de Consulta Cosit n.º 45, de 2020.

Conclusão

14. À vista do exposto, conclui-se que o gasto custeado pelo empregador com vale-transporte fornecido a seus funcionários que trabalham diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços, por ser despesa decorrente de imposição legal, pode ser considerado insumo, para fins do desconto de crédito de PIS/Pasep e Cofins, previstos nos arts. 3º, inciso II, das Leis n.ºs 10.637 de 2002 e 10.833, de 2003.

14.1 Destaque-se que, nesses casos de fornecimento de vale-transporte (e não de contratação de transporte), tem-se que o empregado arca com os custos de até 6% (seis por cento) da sua remuneração básica, de tal sorte que o dispêndio que será utilizado como base de cálculo para se apurar o valor passível de creditamento das contribuições em voga pela pessoa jurídica, é somente aquele que ultrapassar tal percentual e que é de fato custeado pelo empregador.

À consideração do Chefe da Disit.

Assinado digitalmente

LADISLAU BATISTA DE OLIVEIRA FILHO
Auditor-Fiscal da RFB

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Declaro a vinculação à **Solução de Consulta Cosit n.º 45, de 28 de maio de 2020**, com base no art. 22 da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013. Nos termos do § 2º do art. 7º da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 2013, não cabe recurso nem pedido de reconsideração para a parte em que foi declarada a ineficácia da consulta.

Publique-se na forma do art. 27 da referida Instrução Normativa. Encaminhe-se ao GT-Triagem, gerenciador do BNC, para conhecimento e posterior encaminhamento para ciência à interessada e demais providências cabíveis.

Assinado digitalmente

ALDENIR BRAGA CHRISTO
Auditor-Fiscal da RFB
Chefe da Divisão de Tributação da SRRF02