



Solução de Consulta nº 6.013 - SRRF06/Disit

Data 1 de julho de 2022

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO À INFORMAÇÃO. FICAM RESSALVADAS INTERPRETAÇÕES EM SENTIDO CONTRÁRIO CONSTANTES DE ATO NORMATIVO OU INTERPRETATIVO SUPERVENIENTE.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

NÃO CUMULATIVIDADE. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. INSUMOS. FABRICAÇÃO DE EMBALAGENS, PRODUTOS DE PAPEL E FRALDAS DESCARTÁVEIS. FORNECIMENTO DE VALES-TRANSPORTE AOS FUNCIONÁRIOS.

Desde que atendidos os requisitos da legislação de regência, é permitida a apropriação dos créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep, na modalidade aquisição de insumos, vinculados a dispêndios da pessoa jurídica referentes à aquisição de vales-transporte fornecidos a seus funcionários que trabalham em seu processo de produção de bens.

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

NÃO CUMULATIVIDADE. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. INSUMOS. FABRICAÇÃO DE EMBALAGENS, PRODUTOS DE PAPEL E FRALDAS DESCARTÁVEIS. FORNECIMENTO DE VALES-TRANSPORTE AOS FUNCIONÁRIOS.

Desde que atendidos os requisitos da legislação de regência, é permitida a apropriação dos créditos da não cumulatividade da Cofins, na modalidade aquisição de insumos, vinculados a dispêndios da pessoa

jurídica referentes à aquisição de vales-transporte fornecidos a seus funcionários que trabalham em seu processo de produção de bens.

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

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

Relatório

Trata-se de consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal, disciplinada pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, e formalizada pela pessoa jurídica acima identificada, que tem por objeto social *“a fabricação, importação e exportação de embalagens e produtos de papel, e a fabricação de fraldas descartáveis”* (cf. fl. 8).

2. A Consulente afirma que apura de forma não cumulativa a Contribuição para o PIS/Pasep e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), sendo-lhe permitido descontar créditos dessas contribuições, vinculados a dispêndios decorrentes de sua atividade industrial, nos termos do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

3. Alega que *“o rol de despesas designado pelas referidas leis é meramente exemplificativo, sendo dado ao contribuinte, sobretudo ao industrial e ao prestador de serviços, se creditar sobre qualquer gasto considerado essencial e relevante para sua atividade, categorizando-o como insumo na forma do art. 3º, II”*.

4. Observa que *“especificamente em relação à despesa com vale-transporte, as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 previram o direito ao creditamento para empresas dedicadas aos serviços de limpeza, conservação e manutenção (art. 3º, X)”* (destaque do original).

5. Acrescenta que por atuar no ramo industrial, *“entende que também está autorizada a considerar a despesa com vale-transporte dos seus funcionários da área industrial como insumo e, por conseguinte, apurar créditos de PIS/COFINS sobre tal dispêndio”*.

6. Isso posto, tece comentários sobre a matéria e indaga:

1) É permitido à Consulente apurar créditos da contribuição para o PIS sobre as despesas com vale-transporte dos funcionários vinculados à área industrial?

2) É permitido à Consulente apurar créditos da COFINS sobre as despesas com vale-transporte dos funcionários vinculados à área industrial?

Fundamentos

7. Na presente consulta, a consulente indaga se está autorizada a apropriar créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, na modalidade aquisição de insumos, referentes aos seus dispêndios com o fornecimento de vales-transporte para seus funcionários vinculados ao seu processo de produção.

8. A possibilidade da pessoa jurídica apropriar créditos vinculados a dispêndios com o fornecimento de vales-transporte a seus funcionários que trabalham na produção de bens foi examinada pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) na Solução de Consulta Cosit nº 45, de 28 de maio de 2020, cuja ementa foi publicada no DOU de 16 de junho de 2020, e cujo inteiro teor está disponível no link *Legislação* da coluna *Acesso à Informação*, existente na parte inferior da página inicial do site da Receita Federal na internet (www.rfb.gov.br).

9. A referida Solução de Consulta Cosit nº 45, de 2020, que, nos termos do art. 34 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, vincula o presente ato, esclarece (destaques do original):

(...)

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 nº 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 nºs 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 nº 219, de 06 de agosto de 2014, e nº 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 nºs 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 nº 10.637, de 2002 e nº 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 nº 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 nº 10.637, de 2002, e nº 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 nº 10.637, de 2002 e nº 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.

19.1. *O acórdão ora citado foi ementado conforme se observa a seguir (grifos não constantes no original):*

“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.”

19.2. *Nessa seara, torna-se importante transcrever o voto da Ministra Regina Helena Costa, a qual fixou a tese que foi acordada pela maioria dos Ministros ao final do julgamento (grifo nosso):*

(...)

Nesse cenário, penso seja possível extrair das leis disciplinadoras dessas contribuições o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

(...)

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

19.3. *Dessa forma, depreende-se dos excertos citados que a tese central firmada pelos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça acerca da matéria em comento é que “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”.*

19.4 *De tal sorte que, pelo critério da essencialidade definido pelo STJ, nas palavras da eminente Ministra Regina Helena Costa, o conceito de insumos “(...) diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço (...)”. Já o critério da relevância é identificável “(...) no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (...) seja por imposição legal (...)”.*

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)”*edor dos produtos por ele adquiridos. Em poucas palavras, o adquirente se habilita, enquanto o vendedor recebe o benefício da suspensão.*

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”

(...)

14. Conforme constante da ementa do acórdão, a tese central firmada pelos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça acerca da matéria em comento é que “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”.

15. Neste ponto já se mostra necessário interpretar a abrangência da expressão “atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Conquanto essa expressão, por sua generalidade, possa fazer parecer que haveria insumos geradores de crédito da não cumulatividade das contribuições em qualquer atividade desenvolvida pela pessoa jurídica (administrativa, jurídica, contábil, etc.), a verdade é que todas as discussões e conclusões buriladas pelos Ministros circunscreveram-se ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica.

16. Aliás, esta limitação consta expressamente do texto do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de

2003, que permite a apuração de créditos das contribuições em relação a “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”.

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.

18. Deveras, essa conclusão também fica patente na análise preliminar que os Ministros acordaram acerca dos itens em relação aos quais a recorrente pretendia creditar-se. Por ser a recorrente uma indústria de alimentos, os Ministros somente consideraram passíveis de enquadramento no conceito de insumos dispêndios intrinsecamente relacionados com a industrialização (“água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e (...) equipamentos de proteção individual – EPI”), excluindo de plano de tal conceito itens cuja utilidade não é aplicada nesta atividade (“veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (...), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões”).

19. Prossequindo, verifica-se que a aquela apresentada pela Ministra Regina Helena Costa, segundo a qual o conceito de tese acordada pela maioria dos Ministros foi insumos na legislação das contribuições deve ser identificado “segundo os critérios da essencialidade ou relevância”, explanados da seguinte maneira por ela própria (conforme transcrito acima):

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

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 legislação⁴; 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.

137. Nesse sentido, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça decidiu, no acórdão em comento, que os equipamentos de proteção individual (EPI) podem se enquadrar no conceito de insumos então estabelecido. Conquanto não tenha havido ressalva no referido acórdão em relação a tais equipamentos, decorre dos critérios para definição do conceito de insumos firmados por aquela Seção e explanados acima que somente os equipamentos de proteção individual fornecidos a trabalhadores alocados pela pessoa jurídica nas atividades de produção de bens ou de prestação de serviços podem ser considerados insumo.

(...)

21. Pela leitura dos trechos do ora citado Parecer Normativo Cosit/RFB nº 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 nº 7.418, de 1985, bem como o disposto no Decreto nº 95.247, de 1987:

Lei nº 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 nº 95.247, de 1987:

Art. 1º São beneficiários do Vale-Transporte, nos termos da Lei nº 7.418, de 16 de dezembro de 1985, os trabalhadores em geral, tais como:

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

II - os empregados domésticos, assim definidos na Lei nº 5.859, de 11 de dezembro de 1972;

III - os trabalhadores de empresas de trabalho temporário, de que trata a Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974;

(...)

Art. 4º 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. 9º 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 nº 7.418, de 1985, destacando-se em seu art. 1º 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. 8º da Lei nº 7.418, de 1985, c/c art. 4º do Decreto nº 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.**

(...)

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.

(...)

10. A análise dos excertos da Solução de Consulta Cosit nº 45, de 2020, transcritos no item anterior revela que, desde que sejam atendidos os requisitos da legislação de regência:

a) para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o gasto com vales-transporte fornecidos pela pessoa jurídica a seus funcionários que trabalham diretamente na produção de bens é considerado aquisição de insumos; e

b) nos casos de fornecimento de vales-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.

Conclusão

11. Diante do que foi exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo à consulente que, desde que atendidos os requisitos da legislação de regência, é permitida a apropriação dos créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, na modalidade aquisição de insumos, vinculados a dispêndios da pessoa jurídica referentes à aquisição de vales-transporte fornecidos a seus funcionários que trabalham em seu processo de produção de bens.

Encaminhe-se à Divisão de Tributação da SRRF06.

Assinado digitalmente
ADEMAR DE CASTRO NETO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Ordem de Intimação

Aprovo a presente Solução de Consulta. Declaro sua vinculação à Solução de Consulta Cosit nº 45, de 28 de maio de 2020, com base no art. 34 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Publique-se na forma do art. 43 da referida Instrução Normativa. Dê-se ciência à consulente.

Assinado digitalmente
HELDER GERALDO MIRANDA DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Divisão de Tributação da SRRF06