



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	45 – COSIT
DATA	22 de fevereiro de 2023
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

SOCIEDADE DE ADVOGADOS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. SUBSUNÇÃO AO CONCEITO DE INSUMOS.

SEGURO DE RESPONSABILIDADE CIVIL PROFISSIONAL. AÇÕES DE PROMOÇÃO EXTERNA DA ATIVIDADE E CAPACITAÇÃO PROFISSIONAL.

Para efeito de apuração de créditos no regime de incidência não cumulativa, não se considera insumo o dispêndio referente à contratação de seguro de responsabilidade civil profissional, vez que não se considera item essencial ou relevante segundo a legislação regente da Cofins.

Outrossim, os dispêndios relativos a ações de promoção externa da atividade e capacitação profissional não integram intrinsecamente o processo da referida prestação de serviços, seja pelas singularidades deste, seja por imposição legal, de modo a configurar sua relevância, para que possam ser considerados insumos para fins de creditamento da Cofins.

DISPÊNDIOS COM CONTRIBUIÇÕES DE INTERESSE DE CATEGORIAS PROFISSIONAIS.

Os dispêndios relativos à contribuição profissional-anuidade, que visa prover de recursos órgãos fiscalizadores das profissões, e à contribuição sindical patronal e laboral não são decorrentes da aquisição de bens ou de serviços, pelo que, por conseguinte, não podem ser considerados insumos para efeito da apuração de créditos da Cofins, em face do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL. MÁSCARAS DE PROTEÇÃO CONTRA A COVID-19. DISPÊNDIOS RELATIVOS À HIGIENE, VENTILAÇÃO, LIMPEZA E DESINFECÇÃO DOS AMBIENTES.

Os Equipamentos de Proteção Individual (EPIs) que tiverem sido fornecidos pela pessoa jurídica a profissionais por ela alocados nas suas atividades de prestação de serviços podem ser considerados insumos para fins da

apropriação de créditos da Cofins na apuração não cumulativa, desde que exigidos por imposição legal.

Embora não sejam consideradas EPIs, as máscaras de proteção contra a covid-19 que, em cumprimento de norma de caráter excepcional e temporário prevista na legislação de combate à referida doença, tiverem sido fornecidas pela pessoa jurídica a profissionais por ela alocados nas suas atividades de prestação de serviços podem ser consideradas insumos durante o período em que a referida legislação for aplicável.

Os EPIs e as máscaras destinadas à proteção contra a covid-19 que tiverem sido fornecidas pela pessoa jurídica a colaboradores por ela alocados nas atividades administrativas não podem ser considerados insumos para fins da apropriação de créditos na apuração não cumulativa.

Os dispêndios com serviços de higienização do ambiente destinado à atividade de prestação de serviços (excluído, pois, o ambiente utilizado nas atividades administrativas) também podem constituir insumos, nos termos do item 5 do Anexo I da Portaria Conjunta SEPR/MS nº 20, de 2020, concernente à higiene, ventilação, limpeza e desinfecção dos ambientes, durante o período em que essa legislação sanitária for aplicável.

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

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.

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.

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.

BENS OU SERVIÇOS ESPECIFICAMENTE EXIGIDOS PELA LEGISLAÇÃO PARA VIABILIZAR A ATIVIDADE DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR PARTE DA MÃO DE OBRA NELA EMPREGADA, CONSIDERADOS INSUMOS, "VIS-À-VIS" MERAS DESPESAS DESTINADAS A VIABILIZAR ESTA, QUE NÃO CONSTITUEM INSUMOS.

Bens ou serviços especificamente exigidos pela legislação para viabilizar a atividade de prestação de serviços por parte da mão de obra nela empregada, considerados insumos, não se confundem com meras despesas destinadas a viabilizá-la, que não constituem insumos.

Portanto, exames médicos obrigatórios (art. 168 da CLT), vale-alimentação, vale-refeição, seguro-saúde, auxílio-creche, indenizações de anuidades pagas a conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas e outras utilidades concedidas pelo empregador aos empregados — ainda que estas sejam exigidas por convenção coletiva de trabalho — não constituem insumos, porque não estão vinculados diretamente à execução dos serviços pela consulente, nos termos previstos no Estatuto da Advocacia, tratando-se, antes, de meras despesas operacionais e acessórias, por sinal que podem fazer-se presentes em qualquer atividade econômica, não sendo exclusivas da prestação de serviços advocatícios.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA ÀS SOLUÇÕES DE CONSULTA COSIT Nº 45, DE 28 DE MAIO DE 2020, E Nº 164, DE 27 DE SETEMBRO DE 2021.

Dispositivos Legais: Decreto-Lei nº 5.452, de 1943 (Consolidação das Leis do Trabalho - CLT), arts. 166, 168, 458 e 611; Lei nº 7.418, de 1985; Lei nº 8.906, de 1994 (Estatuto da Advocacia); Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, II e X, e § 2º, I; Decreto nº 95.247, de 1987; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018; Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, arts. 160, inciso III, art. 175, inciso II, art. 176, art. 177, *caput* e parágrafo único, art. 191, inciso VI; Portaria Conjunta SEPRT/MS nº 20, de 2020.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

SOCIEDADE DE ADVOGADOS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. SUBSUNÇÃO AO CONCEITO DE INSUMOS.

SEGURO DE RESPONSABILIDADE CIVIL PROFISSIONAL. AÇÕES DE PROMOÇÃO EXTERNA DA ATIVIDADE E CAPACITAÇÃO PROFISSIONAL.

Para efeito de apuração de créditos no regime de incidência não cumulativa, não se considera insumo o dispêndio referente à contratação de seguro de responsabilidade civil profissional, vez que não se considera item essencial ou relevante segundo a legislação regente da Contribuição para o PIS/Pasep.

Outrossim, os dispêndios relativos a ações de promoção externa da atividade e capacitação profissional não integram intrinsecamente o processo da referida prestação de serviços, seja pelas singularidades deste, seja por imposição legal, de modo a configurar sua relevância, para que possam ser considerados insumos para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep.

DISPÊNDIOS COM CONTRIBUIÇÕES DE INTERESSE DE CATEGORIAS PROFISSIONAIS.

Os dispêndios relativos à contribuição profissional-anuidade, que visa prover de recursos órgãos fiscalizadores das profissões, e à contribuição sindical patronal e laboral não são decorrentes da aquisição de bens ou de serviços, pelo que, por conseguinte, não podem ser considerados insumos para efeito da apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, em face do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL. MÁSCARAS DE PROTEÇÃO CONTRA A COVID-19. DISPÊNDIOS RELATIVOS À HIGIENE, VENTILAÇÃO, LIMPEZA E DESINFECÇÃO DOS AMBIENTES.

Os Equipamentos de Proteção Individual (EPIs) que tiverem sido fornecidos pela pessoa jurídica a profissionais por ela alocados nas suas atividades de prestação de serviços podem ser considerados insumos para fins da apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep na apuração não cumulativa, desde que exigidos por imposição legal.

Embora não sejam consideradas EPIs, as máscaras de proteção contra a covid-19 que, em cumprimento de norma de caráter excepcional e temporário prevista na legislação de combate à referida doença, tiverem sido fornecidas pela pessoa jurídica a profissionais por ela alocados nas suas atividades de prestação de serviços podem ser consideradas insumos durante o período em que a referida legislação for aplicável.

Os EPIs e as máscaras destinadas à proteção contra a covid-19 que tiverem sido fornecidas pela pessoa jurídica a colaboradores por ela alocados nas atividades administrativas não podem ser considerados insumos para fins da apropriação de créditos na apuração não cumulativa.

Os dispêndios com serviços de higienização do ambiente destinado à atividade de prestação de serviços (excluído, pois, o ambiente utilizado nas atividades administrativas) também podem constituir insumos, nos termos do item 5 do Anexo I da Portaria Conjunta SEPRT/MS nº 20, de 2020, concernente à higiene, ventilação, limpeza e desinfecção dos ambientes, durante o período em que essa legislação sanitária for aplicável.

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

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.

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.

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.

BENS OU SERVIÇOS ESPECIFICAMENTE EXIGIDOS PELA LEGISLAÇÃO PARA VIABILIZAR A ATIVIDADE DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR PARTE DA MÃO DE OBRA NELA EMPREGADA, CONSIDERADOS INSUMOS, "VIS-À-VIS" MERAS DESPESAS DESTINADAS A VIABILIZAR ESTA, QUE NÃO CONSTITUEM INSUMOS.

Bens ou serviços especificamente exigidos pela legislação para viabilizar a atividade de prestação de serviços por parte da mão de obra nela empregada, considerados insumos, não se confundem com meras despesas destinadas a viabilizá-la, que não constituem insumos.

Portanto, exames médicos obrigatórios (art. 168 da CLT), vale-alimentação, vale-refeição, seguro-saúde, auxílio-creche, indenizações de anuidades pagas a conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas e outras utilidades concedidas pelo empregador aos empregados — ainda que estas sejam exigidas por convenção coletiva de trabalho — não constituem insumos, porque não estão vinculados diretamente à execução dos serviços pela consulente, nos termos previstos no Estatuto da Advocacia, tratando-se, antes, de meras despesas operacionais e acessórias, por sinal que podem fazer-se presentes em qualquer atividade econômica, não sendo exclusivas da prestação de serviços advocatícios.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA ÀS SOLUÇÕES DE CONSULTA COSIT Nº 45, DE 28 DE MAIO DE 2020, E Nº 164, DE 27 DE SETEMBRO DE 2021.

Dispositivos Legais: Decreto-Lei nº 5.452, de 1943 (Consolidação das Leis do Trabalho - CLT), arts. 166, 168, 458 e 611; Lei nº 7.418, de 1985; Lei nº 8.906, de 1994 (Estatuto da Advocacia); Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, II e X; e § 2º, I; Decreto nº 95.247, de 1987; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018; Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, arts. 160, inciso III, art. 175, inciso II, art. 176, art. 177, *caput* e parágrafo único, art. 191, inciso VI; Portaria Conjunta SEPRT/MS nº 20, de 2020.

RELATÓRIO

Trata-se de consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal, disciplinada, à época da petição, pela Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, a qual foi revogada pela IN RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, formalizada pela pessoa jurídica acima identificada, que afirma ter como ramo de atividade a prestação de serviços advocatícios, sujeitando-se ao regime do lucro real do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e, conseqüentemente, ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

2. A petição da consulente é parcialmente reproduzida a seguir:

[...]

Para prestação de seus serviços advocatícios, a Consulente incorre em diversos dispêndios relativos a (i) insumos utilizados em suas atividades, (ii) contratados de pessoas jurídicas nacionais, (iii) sujeitas ao pagamento das contribuições ao PIS e à Cofins; e (iv) essenciais e/ou relevantes em relação às suas atividades fins. São eles:

1) Essenciais: intrínsecos à prestação do serviço

a. Seguros: como toda grande banca nacional, a contratação de seguro de responsabilidade civil é condição indispensável para participação em diversos projetos, licitações e tomadas de preço relacionados à prestação de serviços jurídicos.

2) Relevantes I: necessários e úteis à prestação do serviço

a. Promoção de atividade: dispêndios diversos relacionados a publicações de produções acadêmicas dos advogados, bem como de participação e apresentação de eventos jurídicos informativos, incluindo custos com assessoria de comunicação, anúncios, ações de divulgação de projetos e informativos periódicos de atualização de temas jurídicos a clientes, além de ações de consolidação da imagem corporativa no mercado, incluindo participação em associações.

b. Capacitação profissional: por se tratar de escritório com grande número de profissionais, com distintas áreas de atuação em especialidades não ministradas em currículo obrigatório ou em faculdades, a Consulente incorre em dispêndios relativos a treinamentos diversos de advogados, intrinsecamente ligados à prestação de serviços jurídicos.

c. Itens de combate e prevenção à covid-19: dispêndios realizados para cumprimento do protocolo de segurança sanitária para retomada das atividades presenciais, tais como materiais e equipamentos de proteção individual e serviços de higienização do ambiente.

3) Relevantes II: decorrentes de imposição legal

a. Direitos trabalhistas: dispêndios incorridos com colaboradores com vínculo empregatício vigente, em virtude de exigência da legislação trabalhista ou disposição em convenção coletiva de trabalho, tais como exames médicos admissionais e demissionais, transporte privado do local do trabalho até o ponto do transporte público, vale-transporte, vale-alimentação, vale-refeição, seguro-saúde, auxílio-creche etc.

b. Contribuições: sindical patronal e a entidades de classe, como a XXX, obrigatórias para o exercício da atividade.

Em razão das tradicionais controvérsias em torno do conceito de insumos do processo de prestação de serviços, a Consulente tem dúvidas acerca da correta interpretação da legislação tributária, pelas razões de fato e de direito a seguir aduzidas.

(a) Definição do conceito jurídico de insumo para fins de creditamento de PIS e Cofins

No regime não cumulativo, regido pelas Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 (“Lei 10.637”) e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 (“Lei 10.833”), a base de cálculo das contribuições ao

PIS e da Cofins corresponde à “totalidade das receitas” descontados créditos destas contribuições mediante a aplicação da alíquota combinada de 9,25% sobre determinados custos e despesas, tais como os bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços (art. 3º, II, das Leis 10.637 e 10.833).

Esse conceito de “insumo” foi definido pelo Superior Tribunal de Justiça (“STJ”) em 22.2.2018, no julgamento, pela Primeira Seção, do Recurso Especial (“REsp”) nº 1.221.170/PR, julgado sob o rito dos recursos repetitivos, no qual se consolidou o entendimento por um posicionamento intermediário, segundo o qual: “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 bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. (grifou-se)

[...]

Mais recentemente, a Receita Federal do Brasil (“RFB”) consolidou seu entendimento acerca da definição de insumos na Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019 (“Regulamento do PIS/Cofins”). No art. 172 do Regulamento do PIS/Cofins, a RFB conceituou como insumos os “bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes, que integrem o processo de (...) prestação de serviços”. E, revendo o posicionamento inicialmente disposto no Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018 (“PN 5”), esclareceu que são considerados insumos os “bens ou serviços que, mesmo utilizados após a finalização do processo de (...) prestação de serviços, tenham sua utilização decorrente de imposição legal”, sem qualquer exigência de que sejam utilizados no processo de prestação de serviços.

Portanto, a partir da análise do STJ, em sede de recurso repetitivo e de manifestações da RFB verifica-se que a imprescindibilidade ou importância de determinado bem ou serviço deve ser avaliada considerando as especificidades da atividade empresarial exercida por cada contribuinte, sendo possível a apuração de créditos das contribuições ao PIS e à Cofins tanto em relação a insumos diretamente aplicados na prestação, como também àqueles úteis à prestação e também aos decorrentes de imposição legal.

(b) Aplicação do Conceito de Insumo ao Caso Concreto

Conforme narrado anteriormente, a fim de evitar potenciais questionamentos futuros, a Consulente pretende esclarecer suas dúvidas acerca da interpretação da legislação tributária relativa à classificação de alguns de seus dispêndios como insumos de sua atividade, quais sejam:

1) Se os dispêndios com seguros de responsabilidade civil podem ser classificados como “insumos” em função de sua essencialidade aos serviços advocatícios prestados pela Consulente por ser um pré-requisito frequentemente exigido por clientes para contratação dos serviços advocatícios.

2) Se os dispêndios, abaixo indicados, podem ser classificados como “insumos” por sua relevância em função da utilidade para os serviços advocatícios prestados pela Consulente:

a. Ações de promoção externa de atividade: referidas ações são de suma relevância para o exercício da atividade de advocacia por divulgarem a expertise dos advogados que compõem as equipes da Consulente, incrementando significativamente a contratação dos serviços.

b. Treinamentos e ações de capacitação profissional: atividades e cursos de capacitação de pessoal com respectiva certificação e titulação de advogados em matérias complementares ao Direito frequentemente exigidas nas demandas apresentadas por clientes, os quais representam relevante diferencial competitivo e repercutem diretamente no incremento do número de contratações da Consulente.

3) Se os dispêndios abaixo podem ser classificados como “insumos” por sua relevância por decorrerem de imposição legal:

a. Itens de combate e prevenção à covid-19: com o quadro de pandemia mundial instaurado no Brasil e no mundo, a Consulente vem arcando com diversos dispêndios necessários à manutenção da integridade física e da saúde dos seus colaboradores que são de indiscutível

relevância para o exercício de suas atividades não apenas pela utilidade como também por imposição da legislação brasileira.

b. Direitos e verbas trabalhistas: por exigência da legislação trabalhista, incluindo as convenções coletivas de trabalho aplicáveis aos seus colaboradores, a Consulente incorre em dispêndios indiscutivelmente relevantes ao exercício de suas atividades, para a manutenção de sua atuação regular.

c. Contribuições sindicais patronais e a entidades de classe: contribuições e anuidades devidas pelas categorias profissionais que compõem o quadro de pessoal do escritório a sindicatos e entidades de classe, como a XXX, as quais são devidas pela Consulente em virtude de imposição legal e previsão em convenções coletivas de trabalho, mostrando-se como dispêndios indiscutivelmente relevantes para a Consulente, também para a manutenção de sua atuação regular.

Especificamente acerca dos dispêndios relevantes porque decorrentes de imposição legal, como pode ser verificado, a maior parte destes é incorrida com direitos trabalhistas, os quais decorrem não apenas da Consolidação das Leis do Trabalho (“CLT”), como também da Convenção Coletiva de Trabalho (“CCT”) celebrada com o Sindicato representativo da categoria, que nada mais é que um acordo coletivo com caráter normativo, conforme previsto no artigo 611 da CLT.

É importante esclarecer que, embora a IN 1.911 preveja no § 2º do seu art. 172 que não são considerados insumos “despesas destinadas a viabilizar a atividade da mão de obra empregada no processo de produção (...) de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, cursos, plano de seguro e seguro de vida”, no entender da Consulente, esse dispositivo apenas é aplicável quando o fornecimento dessas utilidades aos funcionários não decorre de imposição legal.

No presente caso, como a Consulente encontra-se obrigada a fornecer essas utilidades a seus empregados, por força das disposições da CCT vigente, entende que prevalece a natureza de insumo dos bens e serviços utilizados em virtude de imposição legal de que trata o § 1º do mesmo dispositivo.

Inclusive, recentemente, essa Coordenadoria já se manifestou pelo tratamento como insumo do transporte custeado pelo empregador por meios próprios por se tratar 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” [N.B.: Trata-se do parágrafo 26 da Solução de Consulta Cosit nº 45, de 28 de maio de 2020, referida ao pé da fl. 10 da inicial].

Em relação aos demais dispêndios, considerando que os serviços prestados pela Consulente estão pautados essencialmente no conhecimento jurídico e na experiência dos profissionais que compõem o seu quadro de advogados, os gastos relativos às ações de promoção de serviços advocatícios e às atividades de capacitação dos profissionais são igualmente relevantes para a atividade da Consulente, na medida em que são imprescindíveis à manutenção da qualidade dos serviços prestados.

Reitere-se que as ações de promoção dos serviços advocatícios prestados pela Consulente aqui tratadas se referem preponderantemente à preparação e à disponibilização ao público externo de conteúdos jurídicos, que são o insumo principal das atividades da Consulente e têm papel fundamental na captação de novas demandas e no aperfeiçoamento da qualidade dos trabalhos desenvolvidos.

Assim como ocorre com o programa de capacitação dos advogados realizado pela Consulente e desenvolvido a partir da demanda crescente dos clientes por assessoria jurídica com visão multidisciplinar. Nesse programa de capacitação, os advogados recebem e produzem conteúdos complementares à prática jurídica, como contabilidade, negociação de contratos, noções de finanças, gestão de projetos, entre outros recursos essenciais à prestação de serviços jurídicos de excelência.

Diante disso, a Consulente entende que todos os dispêndios mencionados na presente Consulta podem ser considerados insumos de sua atividade de prestação de serviços advocatícios e,

portanto, representam pagamentos aptos a gerar créditos de PIS/Cofins, sempre que sejam pagos a pessoas jurídicas sujeitas ao pagamento dessas contribuições.

3. A peticionante cita os seguintes dispositivos da legislação que ensejam a consulta:

- Artigo 3º, II das Leis 10.637 e 10.833;
- Artigo 172 da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019;¹
- Portaria Conjunta da Secretaria Especial de Previdência e Trabalho do Ministério da Economia e do Ministério da Saúde nº 20, de 18 de junho de 2020;
- Artigos 166, 168, 458 e 611 do Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943 (Consolidação das Leis do Trabalho - “CLT”);
- Itens 4, 7, 8, 9, 10, 11 e 22 da Convenção Coletiva do Trabalho do Sindicato XXX “CCT - XXX” [cfr. fls. 51-52];
- Itens 22, 23, 24, 27 e 50 da Convenção Coletiva dos demais empregados “CCT – demais empregados” [cfr. fls. 52-54];
- Artigos 4º e 8º da Lei Federal nº 7.418, de 16 de dezembro de 1985 (Lei do vale-transporte);
- Artigos 1º e 4º do Decreto Federal nº 95.247, de 17 de novembro de 1987 (Regulamento do vale-transporte)

4. Ao final, apresenta os seguintes questionamentos:

A Consulente solicita esclarecimentos por parte dessa ilustre Coordenação se os dispêndios listados a seguir podem ser enquadrados como insumos dos serviços advocatícios por ela prestados:

- 1) Por sua essencialidade, os dispêndios incorridos com a contratação de seguros de responsabilidade civil, frequentemente exigida como condição para a contratação da Consulente pelo seu cliente;
- 2) Por sua relevância decorrente da utilidade e da necessidade para otimização da performance e desempenho da Consulente, os dispêndios incorridos com:
 - a. Ações de Promoção Externa de suas atividades pautadas em publicações de produções acadêmicas dos advogados, bem como participação e apresentação de eventos jurídicos informativos, incluindo custos com assessoria de comunicação, anúncios, ações de divulgação de projetos e informativos periódicos de atualização de temas jurídicos a clientes, além de ações de consolidação da imagem corporativa no mercado, incluindo participação em associações.
 - b. Capacitação Profissional mediante treinamento de Advogados para obtenção de qualificação e certificações em áreas do conhecimento que não integram o currículo regular das faculdades de Direito, mas são necessárias ao atendimento de demandas requeridas por clientes.
 - c. Itens de Combate e Prevenção à covid-19 necessários para o cumprimento do protocolo de segurança sanitária para retomada das atividades presenciais, tais como materiais e equipamentos de proteção individual e serviços de higienização do ambiente.
- 3) Por sua relevância decorrente de imposição legal, os dispêndios incorridos com o cumprimento de normas trabalhistas previstas na CLT e na CCT e na Lei do Inquilinato.

5. A requerente junta à inicial cópias do comprovante de inscrição no CNPJ (fl. 15), instrumento procuratório (fls. 16-17), documentos de identidade de 3 dos seus sócios (fls. 18-20), alteração do contrato social (fls. 21-48) bem como compilação dos fundamentos dos dispêndios exigidos por imposição legal (fls. 49-64).

6. Enfim, presta as declarações exigidas pelo art. 14, da IN RFB nº 2.058, de 2021.

¹ Revogada pela IN RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022.

7. Esse é o relatório, com supressões decorrentes da apertada síntese.

FUNDAMENTOS

8. Preliminarmente, cumpre esclarecer que o objetivo do instituto da consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Administração Pública dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado de sua atividade, propiciando-lhe o correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, de forma a evitar sanções decorrentes do desatendimento das referidas obrigações. Constitui, assim, instrumento à disposição do sujeito passivo para lhe possibilitar acesso à interpretação dada pela Fazenda Pública à aplicação da legislação tributária federal a um fato determinado.

9. A consulta corretamente formulada produz efeitos legais, como a proibição de se instaurar procedimentos fiscais contra o interessado e a não aplicação de multa ou juros de mora, relativamente à matéria consultada, desde a data de apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à ciência da solução da consulta.

10. A Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida nenhuma informação, interpretação, ação ou classificação fiscal procedida pelo consulente e não gera nenhum efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos aos quais, em tese, se aplica a Solução de Consulta.

11. O processo administrativo de consulta deve atender, para que se verifique sua admissibilidade e se operem os seus efeitos, aos requisitos e condições estabelecidos pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e pela Instrução Normativa (IN) RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, normas que ora disciplinam o instituto. Assim, além do exame dos aspectos atinentes ao objeto da consulta, à legitimidade do consulente e do atendimento dos requisitos formais exigidos para a sua formulação, a autoridade administrativa deverá, previamente ao conhecimento da consulta, verificar se nela está presente alguma das demais hipóteses determinantes de sua ineficácia. Tal análise preliminar, longe de configurar mero exercício formal, é etapa obrigatória a ser observada pela autoridade administrativa, visando resguardar os interesses da Administração Fiscal.

12. Ademais, a Solução de Consulta Cosit, a partir da data de sua publicação, tem efeito vinculante no âmbito da RFB e respalda o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser a Consulente, desde que se enquadre na hipótese por ela abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento.

13. Posto isso, deve ser proferido o exame positivo de admissibilidade da consulta, visto estarem preenchidos os requisitos legais exigidos para seu conhecimento.

14. Na presente consulta, a consulente que informa ter por ramo de atividade a prestação de serviços advocatícios e que se sujeita ao regime de apuração do lucro real do IRPJ e, por conseguinte, ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, indaga se os

diversos dispêndios que incorre para a prestação de seus serviços podem ser considerados insumos e assim, apurar créditos daquelas contribuições sociais, nos termos do art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

DA LEGISLAÇÃO APLICADA À MATÉRIA

15. Neste rumo, importa transcrever disposições do Parecer Normativo (PN) Cosit/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018,² aplicáveis à espécie:

Ementa: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES. Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica. Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento: 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”.

Fundamentos

[...]

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.

² Publicado no Diário Oficial da União (DOU) de 18 de dezembro de 2018.

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. Prosseguindo, verifica-se que a tese acordada pela maioria dos Ministros foi aquela apresentada inicialmente pela Ministra Regina Helena Costa, segundo a qual o conceito de 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.

21. O teste de subtração proposto pelo Ministro Mauro Campbell, segundo o qual seriam insumos bens e serviços “cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes” (fls. 62 do inteiro teor do acórdão), não consta da tese acordada pela maioria dos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, malgrado possa ser utilizado como uma importante ferramenta indiciária na identificação da essencialidade ou relevância de determinado item para o processo produtivo. Vale destacar que a aplicação do aludido teste, mesmo subsidiária, deve levar em conta os comentários feitos nos parágrafos 15 a 18 quando do teste resultar a obstrução da atividade da pessoa jurídica como um todo.

22. Diante da abrangência do conceito formulado na decisão judicial em comento e da inexistência nesta de vinculação a conceitos contábeis (custos, despesas, imobilizado, intangível, etc.), deve-se reconhecer esta modalidade de creditamento pela aquisição de insumos como a regra geral aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, sem prejuízo das demais modalidades de creditamento estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas.

23. Ademais, observa-se que talvez a maior inovação do conceito estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça seja o fato de permitir o creditamento para insumos do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, e não apenas insumos do próprio produto ou serviço comercializados, como vinha sendo interpretado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

24. Nada obstante, salienta-se que o processo de produção de bens, em regra, encerra-se com a finalização das etapas produtivas do bem e que o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente. Consequentemente, os bens e serviços empregados posteriormente à finalização do processo de produção ou de prestação não são considerados insumos, salvo exceções justificadas, como ocorre com a exceção abordada na seção GASTOS APÓS A PRODUÇÃO relativa aos itens exigidos pela legislação para que o bem ou serviço produzidos possam ser comercializados.

[...]

26. Também merece comentários o enquadramento como insumo do item cuja relevância advém de sua integração ao “processo de produção (...) por imposição legal”. Todavia, considerando a extensão dos comentários, reserva-se adiante uma seção específica para versar sobre o tema.

[...]

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 prelevância, 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.

5. GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO OU DE PRESTAÇÃO

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

56. Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da

pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.

57. Nada obstante, deve-se salientar que, por vezes, a legislação específica de alguns setores exige a adoção pelas pessoas jurídicas de medidas posteriores à finalização da produção do bem e anteriores a sua efetiva disponibilização à venda, como ocorre no caso de exigência de testes de qualidade a serem realizados por terceiros (por exemplo o Instituto Nacional de Metrologia, Qualidade e Tecnologia – Inmetro), aposição de selos, lacres, marcas, etc., pela própria pessoa jurídica ou por terceiro.

58. Nesses casos, considerando o quanto comentado na seção anterior acerca da ampliação do conceito de insumos na legislação das contribuições efetuada pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça em relação aos bens e serviços exigidos da pessoa jurídica pela legislação específica de sua área de atuação, conclui-se que tais itens são considerados insumos desde que sejam exigidos para que o bem ou serviço possa ser disponibilizado à venda ou à prestação.

59. Assim, conclui-se que, em regra, somente são considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica durante o processo de produção de bens ou de prestação de serviços, excluindo-se de tal conceito os itens utilizados após a finalização do produto para venda ou a prestação do serviço. Todavia, no caso de bens e serviços que a legislação específica exige que a pessoa jurídica utilize em suas atividades, a permissão de creditamento pela aquisição de insumos estende-se aos itens exigidos para que o bem produzido ou o serviço prestado possa ser disponibilizado para venda, ainda que já esteja finalizada a produção ou prestação.

60. Nesses termos, como exemplo da regra geral de vedação de creditamento em relação a bens ou serviços utilizados após a finalização da produção do bem ou da prestação do serviço, citam-se os dispêndios da pessoa jurídica relacionados à garantia de adequação do produto vendido ou do serviço prestado. Deveras, essa vedação de creditamento incide mesmo que a garantia de adequação seja exigida por legislação específica, vez que a circunstância geradora dos dispêndios ocorre após a venda do produto ou a prestação do serviço.

61. Diferentemente, exemplificando a regra específica relativa a bens e serviços exigidos por legislação específica, cita-se o caso abordado na Solução de Consulta Cosit nº 12, de 26 de março de 2008 (ementa publicada no Diário Oficial da União de 22/4/2008), na qual se analisou caso concreto em que o Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento exigia que pessoas jurídicas produtoras de vacinas de uso veterinário levassem o produto já finalizado até estabelecimento específico localizado em uma única cidade do País para receberem selo de qualidade e só então poderem ser comercializadas. Aplicando-se as disposições deste Parecer Normativo à espécie, concluir-se-ia que: a) os dispêndios da pessoa jurídica com a realização dos testes, compra e instalação dos selos permitiriam a apuração de créditos das contribuições na modalidade aquisição de insumos, visto serem exigidos pela legislação específica para que o produto possa ser comercializado; b) os dispêndios da pessoa jurídica com o transporte do produto até o local de realização dos testes também se enquadrariam na modalidade de creditamento em voga, pois se trata de item absolutamente necessário para que se possa cumprir a exigência de instalação dos selos.

[...]

6. DOS CUSTOS DE PRODUÇÃO DE BENS E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS E DAS DESPESAS

62. Evidentemente, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça não restringiu suas conclusões sobre o conceito de insumos geradores de créditos das contribuições a conceitos contábeis como custos, despesas, imobilizado, intangível, etc. Entretanto, é necessária uma análise acerca da interseção entre tal conceito e alguns conceitos contábeis porque, a uma, a legislação tributária federal utiliza-os em diversas definições e, a duas, a Secretaria da Receita Federal do Brasil se vale da contabilidade para acompanhar o cumprimento das obrigações tributárias por parte dos sujeitos passivos.

63. Inicialmente, analisa-se a interseção entre o conceito de insumos firmado na decisão em comento e os custos de produção de bens e de prestação de serviços para efeitos do custeio por absorção exigido pela legislação do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ).

64. Obviamente, considerando que a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça fixou critérios próprios para a identificação de insumos que permitem a apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, é certo que o conceito de insumos não se confunde com o conceito de custos de produção.

65. Nada obstante, é nítida a conexão entre a norma estabelecida pela alínea “a” do § 1º do art. 13 da Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 (“custo de produção dos bens ou serviços vendidos (...) quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção”), e a norma fixada pelo inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 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”).

66. Daí, mostra-se evidente que a relação entre os custos de produção e o conceito de insumos estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça é muito próxima, de maneira que a caracterização do item como custo serve de indício forte para sua caracterização como insumo.

67. Prosseguindo na análise da interseção entre conceitos contábeis e o conceito de insumos, se de um lado este não se confunde com o de custos de produção, por outro lado até mesmo algumas despesas podem nele se enquadrar (o termo despesa aqui foi utilizado em contraponto a custo, como terminologia usual na contabilidade de custos, e não em sua acepção mais ampla utilizada na contabilidade geral).

68. Deveras, dadas as próprias definições de custo e despesa firmadas pela contabilidade de custos, são raras as hipóteses em que um item classificado como despesa (não custo) poderá cumprir os requisitos para se enquadrar como insumo (relação de essencialidade ou relevância com a produção de bens destinados à venda ou à prestação de serviços). Entretanto, em tese, há a possibilidade.

69. Sem embargo, pode-se afirmar de plano que as despesas da pessoa jurídica com atividades diversas da produção de bens e da prestação de serviços não representam aquisição de insumos geradores de créditos das contribuições, como ocorre com as despesas havidas nos setores administrativo, contábil, jurídico etc. da pessoa jurídica.

[...]

9. MÃO DE OBRA

121. Acerca dos dispêndios da pessoa jurídica com mão de obra paga a pessoa física, a legislação da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins é expressa em vedar a possibilidade de apuração de créditos (inciso I do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

122. Todavia, no contexto de outros dispêndios da pessoa jurídica com mão de obra alguns pontos merecem comentários.

[...]

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).

134. Certamente, essa vedação alcança os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra utilizada em qualquer área da pessoa jurídica (produção, administração, contabilidade, jurídica etc.).

[...]

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.

[...]

168. Como características adicionais dos bens e serviços (itens) considerados insumos na legislação das contribuições em voga, destacam-se:

a) somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil etc., bem como itens relacionados à atividade de revenda de bens;

[...]

i) não são considerados insumos os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada pela pessoa jurídica em qualquer de suas áreas, inclusive em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc., ressalvadas as hipóteses em que a utilização do item é especificamente exigida pela legislação para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades, como no caso dos equipamentos de proteção individual (EPI);

[...]

16. Por seu turno, a indigitada Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022 (que revogou a Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019, mas não modificou o entendimento relativo à presente matéria), preconiza:

Art. 160. Não darão direito a créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os valores (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso I, "a" e "b", e § 2º, com redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008, art. 4º; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso I, "a" e "b", e § 2º, com redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008, art. 5º):

[...]

III - de mão de obra pagos a pessoa física.

[...]

Art. 175. Compõem a base de cálculo dos créditos a descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, os valores das aquisições efetuadas no mês de (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21):

[...]

II - bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços.

[...]

Art. 176. Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:

I - bens ou serviços necessários à elaboração de insumo em qualquer etapa anterior de produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo);

II - bens ou serviços que, mesmo utilizados após a finalização do processo de produção, de fabricação ou de prestação de serviços, tenham sua utilização decorrente de imposição legal;

[...]

IX - equipamentos de proteção individual (EPI);

[...]

XI - materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização de ativos utilizados em qualquer etapa da produção de bens ou da prestação de serviços;

XII - contratação de pessoa jurídica fornecedora de mão de obra para atuar diretamente nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços;

[...]

XIV - a subcontratação de serviços para a realização de parcela da prestação de serviços;

[...]

XX - parcela custeada pelo empregador relativa ao vale-transporte pago para a mão de obra empregada no processo de produção ou de prestação de serviços; e

XXI - dispêndios com contratação de pessoa jurídica para transporte da mão de obra empregada no processo de produção de bens ou de prestação de serviços.

§ 2º Não são considerados insumos, entre outros:

[...]

VI - despesas destinadas a viabilizar a atividade da mão de obra empregada no processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, cursos, plano de saúde e seguro de vida;

[...]

VIII - dispêndios com veículos, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados no setor administrativo, vendas, transporte de funcionários, entrega de mercadorias a clientes, cobrança, etc.;

[...]

XI - bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos em operações comerciais; e

XII - bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos nas atividades administrativas, contábeis e jurídicas da pessoa jurídica.

[...]

§ 4º Para efeito do disposto nesta Subseção, considera-se bem, não só produtos e mercadorias, mas também os intangíveis.

Art. 177. Também se consideram insumos, os bens ou os serviços especificamente exigidos por norma legal ou infralegal para viabilizar as atividades de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica nas hipóteses em que a exigência dos bens ou dos serviços decorrem de celebração de acordos ou convenções coletivas de trabalho.

[...]

Art. 191. Compõem a base de cálculo dos créditos a descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, os valores dos custos e despesas incorridos no mês relativos a:

[...]

VI - 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 (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso X, incluído pela Lei nº 11.898, de 8 de janeiro de 2009, art. 24; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso X, incluído pela Lei nº 11.898, de 2009, art. 25).

17. Nesta ordem de ideias, cumpre frisar que a regra do art. 176, § 1º, inciso II da IN RFB nº 2.121, de 2022, — segundo a qual — inclusivamente — são considerados insumos os bens ou serviços que, mesmo utilizados após a finalização do processo de produção, de fabricação ou de prestação de serviços, tenham sua utilização decorrente de imposição legal — precisa ser interpretada com temperamentos, em conjuminância com o disposto no parágrafo 24 e na seção 5 do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, intitulada "*gastos posteriores à finalização do processo de produção ou de prestação*", mesmo porque o parágrafo 52 desse último ato normativo adverte que "*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 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça colacionados acima.*"

DOS DISPÊNDIOS COM A CONTRATAÇÃO DE SEGUROS DE RESPONSABILIDADE CIVIL

18. Destaque-se que, em alguns países, a contratação do seguro de responsabilidade civil profissional de escritório de advocacia e de seus advogados é obrigatória.³ Tal não ocorre, porém, no Brasil, onde essa contratação não é imposta por lei, muito embora, não raro, haja previsão para sua contratação no âmbito de contratos de prestação de serviços, por exemplo.⁴

³ É o caso da França, Áustria, Alemanha e Reino Unido. Cfr. ALMEIDA, L. P. Moitinho de. Responsabilidade civil dos advogados. Lisboa: Coimbra Editora, 1985, pág. 25.

⁴ Incidentalmente, anote-se que os seguros obrigatórios estão previstos no art. 20 do Decreto-Lei nº 73, de 21 de novembro de 1966, e não dizem respeito à prestação de serviços advocatícios.

19. Outrossim, é de salientar que, conquanto os dispêndios com a contratação de seguros de responsabilidade civil profissional possam fazer parte da atividade da consultante, não se vislumbra, quanto ao critério da essencialidade, que a prestação dos serviços advocatícios deles dependa intrínseca e fundamentalmente, de modo a constituir elemento estrutural e inseparável da sua execução, para o fim de receberem a qualificação legal de insumo, nos termos da legislação aplicável à espécie.

DOS DISPÊNDIOS COM AÇÕES DE PROMOÇÃO EXTERNA DE ATIVIDADE E COM CAPACITAÇÃO PROFISSIONAL

20. Verifica-se que os dispêndios com as referidas ações de promoção externa de atividade e com capacitação profissional não integram intrinsecamente o processo de prestação de serviços advocatícios, seja pelas singularidades deste, seja por imposição legal, de modo a configurar sua relevância, para os fins específicos da conceituação de insumos.

21. Com efeito, viu-se que o parágrafo 18, **in fine**, do PN Cosit/RFB nº 5, de 2018, afasta, em princípio, a possibilidade de promoções e propagandas enquadrarem-se como insumos. Por sua vez, o art. 176, § 2º, inciso VI, da IN RFB nº 2.121, de 2022, preceitua que não são consideradas insumos as despesas destinadas a viabilizar a atividade da mão de obra empregada no processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços, elencando, designadamente, os cursos como exemplo.

22. Ademais, ressalte-se que ficou dito no item 168, "a", do supratranscrito Parecer que somente podem ser considerados insumos os itens aplicados na prestação de serviços a terceiros, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como é o caso dos gastos administrativos ou gerenciais, o que engloba os dispêndios com ações de promoção externa e capacitação profissional.

DOS DISPÊNDIOS RELATIVOS AO COMBATE E PREVENÇÃO À COVID-19

23. No tocante aos dispêndios realizados para cumprimento do protocolo de segurança sanitária para retomada das atividades presenciais, referentes a materiais e equipamentos de proteção individual contra a covid-19, remete-se, por brevidade, à leitura integral da Solução de Consulta Cosit nº 164, de 27 de setembro de 2021,⁵ que, nos termos do art. 33 da IN RFB nº 2.058, de 2021, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria, cuja ementa, que se dá aqui reproduzida, no atinente à Cofins, elucida como segue:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. EQUIPAMENTO DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL. ÁLCOOL EM GEL. LUVAS. MÁSCARAS DE PROTEÇÃO CONTRA A COVID-19.

Os Equipamentos de Proteção Individual (EPI) que tiverem sido fornecidos pela pessoa jurídica a trabalhadores por ela alocados nas suas atividades de produção de bens podem ser considerados insumos para fins da apropriação de créditos na apuração não cumulativa da Cofins.

⁵ Publicada no DOU de 01 de outubro de 2021.

Embora não sejam consideradas EPIs, as máscaras de proteção contra a covid-19 que, em cumprimento de norma de caráter excepcional e temporário prevista na legislação de combate à referida doença, tiverem sido fornecidos pela pessoa jurídica a trabalhadores por ela alocados nas suas atividades de produção de bens podem ser considerados insumos para fins da apropriação de créditos na apuração não cumulativa da Cofins durante o período em que a referida legislação for aplicável.

Os EPIs e as máscaras destinadas à proteção contra a covid-19 que tiverem sido fornecidas pela pessoa jurídica a trabalhadores por ela alocados nas atividades administrativas não podem ser considerados insumos para fins da apropriação de créditos na apuração não cumulativa da Cofins.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 183, DE 31 DE MAIO DE 2019, E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 318, DE 23 DE DEZEMBRO DE 2019.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, II; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018; Norma Regulamentadora nº 6, com redação da Portaria SIT nº 25, de 15 de outubro de 2001; Portaria Conjunta nº 20, de 18 de junho de 2020, editada pela Secretaria Especial de Previdência e Trabalho do Ministério da Economia e pelo Ministério da Saúde.

24. Por seu turno, os dispêndios com serviços de higienização do ambiente destinado à prestação de serviços (excluído, pois, o ambiente utilizado nas atividades administrativas) também podem constituir insumos, nos termos do item 5 do Anexo I da Portaria Conjunta SEPRT/MS nº 20, de 2020,⁶ concernente à higiene, ventilação, limpeza e desinfecção dos ambientes, durante o período em que essa legislação sanitária for aplicável.

DOS BENS OU SERVIÇOS ESPECIFICAMENTE EXIGIDOS PELA LEGISLAÇÃO PARA VIABILIZAR A ATIVIDADE DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR PARTE DA MÃO DE OBRA NELA EMPREGADA, CONSIDERADOS INSUMOS, "VIS-À-VIS" MERAS DESPESAS DESTINADAS A VIABILIZÁ-LA, QUE NÃO CONSTITUEM INSUMOS

25. Para contextualizar e especificar a dúvida em apreço, acentue-se que a requerente cita, nominalmente, dispêndios relativos a direitos e verbas exigidos pela legislação trabalhista e por convenções coletivas de trabalho, correspondentes a exames médicos admissionais e demissionais, transporte privado do local do trabalho até o ponto do transporte público, vale-transporte, vale-alimentação, vale-refeição, seguro-saúde e auxílio-creche.

26. Reproduzem-se abaixo trechos da Solução de Consulta Cosit nº 45, de 28 de maio de 2020,⁷ invocada pela petionária em abono de sua tese, que é dotada de força vinculante no âmbito desta Secretaria Especial,⁸ cuja íntegra, por brevidade, se dá aqui por transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

⁶ <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-conjunta-n-20-de-18-de-junho-de-2020-262408085>

⁷ Publicada no DOU de 16 de junho de 2020.

⁸ Nos termos do art. 33 da IN RFB nº 2.058, de 2021.

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.

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.

[...]

Fundamentos

[...]

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.

[...]

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. [cf. item 9.2 daquele Parecer Normativo].

22. Contudo, destaque-se 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 [cfr. parágrafo 136 do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018].

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:

[...]

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.

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.

28. De outra banda, caso a empresa disponha de meio de transporte próprio para a locomoção da mão de obra, ainda que relativa àquela empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, no trajeto de ida e volta ao trabalho, os gastos relativos a tal transporte (inclusive combustíveis e lubrificantes) não geram crédito de insumos, dado que não são bens e serviços utilizados no processo de produção de bens ou de prestação de serviços. O Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018, ao tratar de combustíveis e lubrificantes, é assente nesse sentido [transcrevem-se os parágrafos 138 a 144 desse ato]:

[...]

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).

27. Note-se que a consulente refere-se ao transporte privado de seus colaboradores do local do trabalho até o ponto do transporte público. Não é possível inferir se se trata de contratação de pessoa jurídica para transporte ou de transporte próprio da aqui requerente, para efeito de subsunção dos dispêndios ao conceito de insumo. Não obstante, a mencionada Solução de Consulta Cosit nº 45, de 2020, esclarece a matéria, inclusive quanto ao vale-transporte, vale-alimentação e vale-refeição.

28. De outra banda, assinale-se que os bens ou serviços especificamente exigidos pela legislação para viabilizar a atividade de prestação de serviços por parte da mão de obra nela empregada, considerados insumos, não se confundem com meras despesas destinadas a viabilizá-la, que não constituem insumos.

29. Por via de consequência, esclareça-se que exames médicos obrigatórios (art. 168 da CLT), vale-alimentação, vale-refeição, seguro-saúde, auxílio-creche, indenizações de anuidades pagas a conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas e outras utilidades concedidas pelo empregador aos empregados — ainda que estas sejam exigidas por convenção coletiva de trabalho — não constituem insumos pela legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, pois não estão vinculados diretamente à execução dos serviços pela consulente, nos termos previstos no Estatuto da Advocacia, tratando-se, antes, de meras despesas operacionais e acessórias, por sinal que podem fazer-se presentes em qualquer atividade econômica, não sendo exclusivas da prestação de serviços advocatícios.

DOS DISPÊNDIOS COM CONTRIBUIÇÕES E ANUIDADES OBRIGATÓRIAS DEVIDOS A SINDICATOS E OUTRAS ENTIDADES DE CLASSE

30. Lado outro, constata-se **prima facie** que dispêndios relativos à contribuição profissional-anuidade, que visa prover de recursos órgãos fiscalizadores das profissões, e à contribuição sindical patronal e laboral, como as citadas pela peticionária, não são decorrentes da aquisição de bens ou de serviços, e, por conseguinte, não podem ser considerados insumos para efeito da apuração de créditos, ante a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.

CONCLUSÃO

31. Diante do exposto, em síntese elucidativa, conclui-se que:

i) Para efeito de apuração de créditos no regime de incidência não cumulativa, não se considera insumo o dispêndio referente à contratação de seguro de responsabilidade civil profissional, vez que não se considera item essencial ou relevante segundo a legislação regente da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins;

ii) Os dispêndios relativos a ações de promoção externa da atividade e capacitação profissional não integram intrinsecamente o processo da referida prestação de serviços, seja pelas singularidades deste, seja por imposição legal, de modo a configurar sua relevância, para que possam ser considerados insumos;

iii) Os dispêndios relativos à contribuição profissional-anuidade, que visa prover de recursos órgãos fiscalizadores das profissões, e à contribuição sindical patronal e laboral não são decorrentes da aquisição de bens ou de serviços, pelo que, por conseguinte, não podem ser considerados insumos para efeito da apuração de créditos;

iv) Os EPIs que tiverem sido fornecidos pela pessoa jurídica a profissionais por ela alocados nas suas atividades de prestação de serviços podem ser considerados insumos para fins da apropriação de créditos na apuração não cumulativa, desde que exigidos por imposição legal;

v) Embora não sejam consideradas EPIs, as máscaras de proteção contra a covid-19 que, em cumprimento de norma de caráter excepcional e temporário prevista na legislação de combate à referida doença, tiverem sido fornecidas pela pessoa jurídica a profissionais por ela alocados nas suas atividades de prestação de serviços, podem ser consideradas insumos durante o período em que a referida legislação for aplicável;

vi) Os EPIs e as máscaras destinadas à proteção contra a covid-19 que tiverem sido fornecidas pela pessoa jurídica a colaboradores por ela alocados nas atividades administrativas não podem ser considerados insumos para fins da apropriação de créditos na apuração não cumulativa;

vii) Os dispêndios com serviços de higienização do ambiente destinado à prestação dos serviços advocatícios (excluído, pois, o ambiente utilizado nas atividades administrativas) também podem constituir insumos, nos termos do item 5 do Anexo I da Portaria Conjunta SEPRT/MS nº 20, de 2020, concernente à higiene, ventilação, limpeza e desinfecção dos ambientes, durante o período em que essa legislação sanitária for aplicável;

viii) 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. 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. 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;

ix) A regra do art. 176, § 1º, inciso II da IN RFB nº 2.121, de 2022, — segundo a qual são considerados insumos, inclusive, os bens ou serviços que, mesmo utilizados após a finalização do processo de produção, de fabricação ou de prestação de serviços, tenham sua utilização decorrente de imposição legal — precisa de ser interpretada com cautela, em conformidade com o disposto no parágrafo 24 e na seção 5 do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, intitulada "gastos posteriores à finalização do processo de produção ou de prestação", e com o parágrafo 52 desse último ato normativo;

x) Bens ou serviços especificamente exigidos pela legislação para viabilizar a atividade de prestação de serviços por parte da mão de obra nela empregada, considerados insumos, não se confundem com meras despesas destinadas a viabilizá-la, que não constituem insumos. De modo que, portanto, exames médicos obrigatórios (art. 168 da CLT), vale-alimentação, vale-refeição, seguro-saúde, auxílio-creche, indenizações de anuidades pagas a conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas e outras utilidades concedidas pelo empregador aos empregados — ainda que estas sejam exigidas por convenção coletiva de trabalho — não constituem insumos, pois não estão vinculados diretamente à execução dos serviços pela consulente, nos termos previstos no Estatuto da Advocacia, tratando-se, antes, de meras despesas operacionais e acessórias, por sinal que podem fazer-se presentes em qualquer atividade econômica, não sendo exclusivas da prestação de serviços advocatícios.

Assinatura digital

FLÁVIO OSÓRIO DE BARROS

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Chefe da Disit04

De acordo. Remeta-se à Coordenação de Tributos sobre a Receita Bruta e Produtos Industrializados (Cotri).

Assinatura digital

RAUL KLEBER GOMES DE SOUZA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Chefe da Direi

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

Assinatura digital

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador da Cotri

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a solução de consulta. Com fundamento no art. 33 da IN RFB nº 2.058, de 2021, declaro sua vinculação parcial às Soluções de Consulta Cosit nº 45, de 28 de maio de 2020, e nº 164, de 27 de setembro de 2021. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 43 da IN RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Dê-se ciência ao consulente.

Assinado digitalmente

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit