



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	94 – COSIT
DATA	28 de abril de 2023
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. INSUMO. DESPESAS. VIABILIZAÇÃO DE MÃO DE OBRA. CONVENÇÃO OU ACORDO COLETIVO. IMPOSSIBILIDADE.

Os dispêndios para viabilização da mão de obra, tais como alimentação; cesta de Natal; cesta básica (*in natura* ou *ticket*) e apólice de seguro de vida dos empregados da pessoa jurídica que trabalham no processo de produção de bens ou na prestação de serviços, não podem ser considerados insumos para fins de apuração dos créditos da não cumulatividade da Cofins.

A previsão de referidos gastos em cláusulas de convenção ou acordo coletivo de trabalho aplicável à pessoa jurídica não lhe permite a apropriação e a utilização dos créditos da Cofins nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 45, de 2020, E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 57, DE 2023.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, arts. 175, § 2º, inciso VI, art. 176, incisos I e II, e art. 177; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018; Decreto-Lei nº 5.452, de 1943, arts. 166 e 611.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. INSUMO. DESPESAS. VIABILIZAÇÃO DE MÃO DE OBRA. CONVENÇÃO OU ACORDO COLETIVO. IMPOSSIBILIDADE.

Os dispêndios para viabilização da mão de obra, tais como alimentação; cesta de Natal; cesta básica (*in natura* ou *ticket*), e apólice de seguro de vida dos empregados da pessoa jurídica que trabalham no processo de produção de bens ou na prestação de serviços, não podem ser considerados insumos para fins de apuração dos créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep.

A previsão de referidos gastos em cláusulas de convenção ou acordo coletivo de trabalho aplicável à pessoa jurídica não lhe permite a apropriação e a utilização dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 45, de 2020, E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 57, DE 2023.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, arts. 175, § 2º, inciso VI, art. 176, incisos I e II, e art. 177; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018; Decreto-Lei nº 5.452, de 1943, arts. 166 e 611.

RELATÓRIO

A pessoa jurídica acima identificada, que tem por atividade a fabricação de vinhos filtrados, espumantes e destilados, formula consulta disciplinada, à época da petição, pela Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, revogada pela IN RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, objetivando sanar dúvida sobre a interpretação da legislação tributária relativa a tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB).

2. A interessada afirma que as *“receitas decorrentes das vendas dos produtos industrializados pela Consulente são tributadas pela Contribuição ao PIS e pela COFINS no regime não cumulativo, conforme Leis 10.637/2002 e 10.833/2003”*.

3. Nas palavras da consulente, decorre *“deste regime, bem como de previsão expressa no artigo 3º, inciso II de ambos os diplomas legais em tela o direito ao desconto de créditos sobre bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços”*.

4. Nesse contexto, pretende-se indagar acerca do *“direito a crédito de PIS e COFINS sobre os chamados ‘dispêndios para viabilização da atividade de mão de obra’, especificamente benefícios que a Consulente é obrigada a pagar a seus empregados em razão de convenção coletiva de trabalho, a título de (i) alimentação; (ii) cesta de natal; (iii) cesta básica (in natura ou em ticket), e (iv) apólice de seguro de vida” “restrito aos dispêndios voltados à mão de obra empregada no setor de produção”*.

5. A peticionante cita a Solução de Consulta Cosit nº 45, de 2020, segundo a qual *“os gastos da pessoa jurídica com alimentação da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços não são considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Cofins, nos termos do art. 3º, “II”, da Lei nº 10.833, de 2003”*.

6. No entanto, no entendimento da consulente, a Solução de Consulta Cosit nº 45, de 2020, não lhe é aplicável, tendo em vista que em seu caso, as despesas acima elencadas decorrem de convenção coletiva de trabalho, e referida decisão tem por fundamento o fato de que *“os gastos com alimentação de mão de obra constituíam uma faculdade do empregador”*.

7. A consulente menciona ainda a decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) em sede do REsp nº 1.221.170-PR, salientando que nos termos de tal decisão, o conceito de insumo deve ser *“aferido à luz dos critérios da essencialidade e da relevância de um determinado gasto para a atividade econômica desempenhada pela empresa”*. Assim, a *“relevância de um determinado bem ou serviço para a atividade do contribuinte pode ser aferida tanto em razão das peculiaridades da atividade, como em decorrência de imposições legais que, por exemplo, tornem obrigatório a aquisição de itens de segurança para a produção de um bem ou à prestação de um serviço”*.

8. Ademais, a interessada cita o Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018, transcrevendo sua ementa, bem como os seus itens 130, 132 a 134 e 136, admitindo que *“em regra os dispêndios para viabilização de mão de obra não dão direito a crédito de PIS e COFINS. No entanto, se o dispêndio decorrer de uma imposição legal, a vedação não se aplica”*.

9. E adicionando por fundamento o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, bem como o inciso I do § 1º do art. 172 da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019,¹ a consulente tenta firmar seu entendimento de que o fato de seus dispêndios com *“ (i) alimentação; (ii) cesta de natal; (iii) cesta básica (in natura ou em ticket), e (iv) apólice de seguro de vida”* não decorrerem de lei no sentido estrito, mas de convenção coletiva de trabalho, não é impeditivo para que se aproprie e utilize créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

10. Para reforçar seu entendimento, a interessada apresenta os seguintes argumentos:

“- o principal elemento para a definição de um insumo pelo critério da relevância, tal como formulado pelo STJ, é o caráter obrigatório do dispêndio, independentemente da fonte formal da obrigação (lei, convenção coletiva, decisão judicial, ato normativo, etc....).

- de acordo com o artigo 611-A, incluído pela Lei 13.467/2017 na Consolidação da Leis do Trabalho, aprovada pelo DL 5.542/43, as convenções e acordos coletivos de trabalho não apenas têm força de lei como têm prevalência sobre a lei em diversas matérias.”

11. Por fim, a interessada questiona se está correta a sua interpretação no sentido de que:

“a. os dispêndios para viabilização da atividade de mão de obra, especificamente as importâncias que a Consulente é obrigada a arcar em razão de convenção coletiva de trabalho, a título de (i) a alimentação; (ii) cesta de natal; (iii) cesta básica (in natura ou ticket), e (iv) apólice de seguro de vida são considerados insumos passíveis de créditos de PIS e de COFINS apurados pelo regime não cumulativo; e,

b. para efeitos de créditos de PIS e COFINS sobre os dispêndios acima, a obrigatoriedade estipulada em Convenção Coletiva de Trabalho tem os mesmos efeitos do que uma obrigação legal em sentido estrito.”

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

FUNDAMENTOS

12. Preliminarmente, importa destacar que o processo de consulta tem seu regramento básico estatuído nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Sua regulamentação deu-se por meio do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011. Destina-se exclusivamente a dirimir dúvidas sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária federal.

13. No âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), o processo de consulta tem o seu disciplinamento regido pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, inclusive quanto aos requisitos de eficácia da consulta a ser solucionada. Trata-se em sua essência de um pedido de esclarecimento de determinado dispositivo da legislação tributária e sua incidência sobre um fato concreto, ressaltado, claro, quando da situação ainda não ocorrida – neste caso, o contribuinte deverá demonstrar vinculação com o fato, bem como a efetiva possibilidade de sua ocorrência e o reflexo de específico dispositivo legal sobre o mesmo.

14. Assim, a consulta sobre a interpretação da legislação tributária não se presta a ratificar informações ou classificações fiscais prestadas ou a atestar fatos declarados pela consulente, sendo as análises feitas com base nas afirmações apresentadas, reservando-se sempre à Administração Tributária o direito de, caso necessário, averiguar no caso concreto, a realidade dos fatos.

15. Nesse arcabouço normativo, admite-se que estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade, de modo que a presente consulta deve ser apreciada.

16. No que tange à petição apresentada, constata-se que a interessada, fabricante de bebidas sujeita à incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, pretende saber se os valores que despende “a título de (i) alimentação; (ii) cesta de natal; (iii) cesta básica (in natura ou ticket), e (iv) apólice de seguro de vida” podem originar créditos dessas contribuições apuradas nos termos do inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, caso decorram de convenção coletiva de trabalho.

17. De início, cumpre observar a letra do inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, bem como do inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, que, com idênticas redações, autorizam a utilização de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins decorrentes da aquisição de bens e serviços que são utilizados como insumos na produção de produtos ou na prestação de serviços, nos seguintes termos:

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

(...)

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

(...)”

18. Regulamentando o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, o art. 175 da IN RFB nº 2.121, de 2022, dispõe que a base de cálculo dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na modalidade insumos compreende os valores das aquisições de bens e serviços, mas **somente aqueles utilizados na produção/fabricação de bens ou na prestação de serviços:**

“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):

*I - bens e serviços, utilizados **como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;** e*

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

(...)”

(Negrito nosso)

19. Sobre o tema em análise, importa destacar a recente decisão no julgamento pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) do Recurso Especial (Resp) 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. Em referido acórdão, a Egrégia Corte definiu o conceito de insumos geradores de créditos da não cumulatividade 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.

20. O acórdão citado foi ementado nos seguintes termos:

“TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NAO-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).

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.

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.

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.

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. "

(Negrito nosso)

21. Do acórdão citado, também vale transcrever o voto da Ministra Regina Helena Costa, que apresentou a tese acordada pela maioria dos Ministros ao final do julgamento:

"(...)

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.***

(Negrito nosso)

22. Em síntese, depreende-se dos trechos acima transcritos do acórdão do Resp 1.221.170/PR e do voto da Ministra Regina Helena Costa, 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", sendo que o critério da:

22.1. 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 (...)" e

22.2. 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 (sublinhou-se):

- “a) pelas singularidades de cada cadeia produtiva; ou
b) por imposição legal”.*

23. Relevante mencionar que referida decisão é vinculante para esta Secretaria 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 na 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.

24. E esta Secretaria, apresentando as principais repercussões da decisão proferida pela Primeira Seção do STJ no Julgamento do Recurso Especial 1.221.170-PR exarou o Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018, publicado no DOU de 18 de dezembro de 2018, definindo o conceito de insumos para fins de apropriação e utilização de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

25. Especificamente acerca da possibilidade de utilização dos créditos das contribuições relacionados a dispêndios para a viabilização da atividade da mão de obra, tais como aquelas relacionadas à alimentação, à vestimenta, ao transporte, à educação, à saúde, a seguros de vida, no regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018, assim dispôs:

“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.

(...)

(Negrito nosso)

26. Extrai-se do capítulo 9.2. do Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018, que, em regra, 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, não podem ser considerados insumos para efeitos do creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins previsto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

26.1. Todavia, tal preceito não se aplica caso o bem ou o serviço seja especificamente exigido pela legislação.

27. Há de se acrescentar que o disposto no item anterior não prejudica a possibilidade de utilização de créditos relativo a **despesas realizadas por pessoa jurídica que explora as atividades de limpeza, conservação e manutenção**, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins prevista no art. 191, inciso VI, da IN RFB nº 2.121, de 2022, abaixo transcrito:

“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).”

28. Diante da decisão exarada pelo STJ no Resp 1.221.170-PR e do disposto no item 9.2. do Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018, o art. 176, § 2º, inciso VI, da IN RFB nº 2.121, de 2022, dispôs que 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, tais como alimentação, vestimenta, transporte, cursos, plano de seguro e seguro de vida não cabem no conceito de insumo para fins dos creditamentos previstos no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.8233, de 2003:

“Art. 176. Para efeitos do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes, que integram 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).

(...)

§ 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;

(...)”

29. Ainda sobre a utilização de créditos das contribuições relacionados a despesas com a viabilização da mão de obra empregada em processo de produção de bens ou de prestação de serviços, insta mencionar que a Solução de Consulta Cosit nº 45, de 28 de maio de 2020, publicado no Diário Oficial da União (DOU) de 16 de junho de 2020, analisou anteriormente o assunto, concluindo que 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 e da Cofins.

30. Infere-se da decisão proferida em citada Solução de Consulta Cosit nº 45, de 2020, que as despesas com itens destinados a viabilizar a mão de obra empregada na produção de bens para a venda ou na prestação de serviços, em regra, não podem ser considerados insumos para efeitos do creditamento das contribuições de que tratam o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Eis os trechos de tal Solução de Consulta que resultam nesta conclusão:

Solução de Consulta Cosit nº 45, de 2020

Fundamentos

(...)

*18. (...) 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.

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.”*

(...)

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).*

(negrito nosso)

31. De outra parte, no que se refere a bens e serviços que são considerados insumos por imposição legal, o Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018, assim assentou:

“4. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS POR IMPOSIÇÃO LEGAL

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

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

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

52. *Nada obstante, nem mesmo em relação aos itens impostos à pessoa jurídica pela legislação se afasta a exigência de que sejam utilizados no processo de produção de bens*

ou de prestação de serviços para que possam ser considerados insumos para fins de creditamento das contribuições, pois esta exigência se encontra na noção mais elementar do conceito de insumo e foi reiterada diversas vezes nos votos dos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça colacionados acima.

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

55. *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.”*

(negritou-se)

32. Em relação ao questionado na presente consulta, haja vista a vedação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relacionados a despesas destinadas a viabilizar a mão de obra empregada no processo de produção ou na prestação de serviços pela pessoa jurídica, salvo a utilização de tais itens por **imposição legal ou por exigência da legislação**, cumpre analisar se a previsão de gastos com “(i) alimentação; (ii) cesta de natal; (iii) cesta básica (in natura ou ticket), e (iv) apólice de seguro de vida” em cláusulas de convenção coletiva de trabalho se equipara a uma imposição legal, ou ainda, a uma exigência da legislação, e, por conseguinte, possibilite à pessoa jurídica que arca com tais despesas a utilização de créditos das contribuições na modalidade insumos, nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

33. Acerca da classificação bens e serviços como insumos em virtude de exigência por imposição legal, a IN RFB nº 2.121, de 2022, é taxativa ao dispor que tal classificação não se aplica nas hipóteses em que a exigência dos bens ou dos serviços decorrem de celebração de acordos ou convenções coletivas de trabalho. Senão vejamos:

“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.”***

(negrito nosso)

34. Da mesma maneira se posicionou esta Coordenação-Geral de Tributação na Solução de Consulta Cosit nº 57, de 3 de março de 2023, a qual vincula esta presente Solução em virtude do disposto no inciso I do art. 33 da IN RFB nº 2.058, de 2021.² Vejamos:

² IN RFB nº 2.058, de 2021: Art. 33. As soluções de consulta proferidas pela Cosit, a partir da data de sua publicação: I - têm efeito vinculante no âmbito da RFB; e (...)

Solução de Consulta Cosit nº 57, de 2023**Fundamentos**

(...)

25. Ocorre que as situações jurídicas examinadas na presente solução de consulta e na Solução de Consulta Cosit nº 45, de 2020, diferem em um detalhe relevante: no presente caso, a consulente relata a existência de uma Convenção Coletiva de Trabalho que a obrigaria a fornecer vales-alimentação, vales-refeição e uniformes a seus empregados, enquanto, no caso examinado pela Solução de Consulta Cosit nº 45, de 2020, não existe essa obrigação (ao menos não foi relatada à época).

26. Consequentemente, para examinar a possibilidade de desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins questionada pela consulente, cumpre observar o disposto no art. 177 da IN RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022:

(...)

26.1 Do exame dos dispositivos supra referenciados, resta claro que **os acordos coletivos não podem ser equiparados a bens e serviços exigidos por imposição legal** para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na modalidade aquisição de insumos, nos termos descritos no parágrafo único do art. 177 da IN RFB nº 2.121, de 2022.

27. Consequentemente, não se considera que a categoria de Bens e Serviços Utilizados por Imposição Legal, de que tratam os itens 49 a 54 do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, abranja os bens e serviços cuja obrigatoriedade de utilização pela pessoas jurídica decorra apenas de norma prevista em Convenção Coletiva de Trabalho.

28. Sendo assim, conclui-se que os dispêndios da pessoa jurídica com vales-refeição, vales-alimentação e uniformes fornecidos a seus funcionários que trabalham no processo de produção de bens ou de prestação de serviços não são considerados insumos para fins de desconto da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nos termos dos arts. 3º, II, das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, ainda que o referido fornecimento decorra de norma contida em Convenção Coletiva de Trabalho.

(...)

(negrito nosso)

35. Deste modo, no caso em análise, os valores que a consulente despense “a título de (i) alimentação; (ii) cesta de natal; (iii) cesta básica (in natura ou ticket), e (iv) apólice de seguro de vida”, são decorrentes de convenção coletiva de trabalho e, portanto, não são considerados insumos na modalidade “por imposição legal”, consoante parágrafo único do art. 177 da IN RFB nº 2.121, de 2022, acima transcrito. Por conseguinte, tais dispêndios não são passíveis de originar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nos termos do inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.833

36. Por fim, acresça-se por oportuno, que de acordo com o art. 34 da IN RFB nº 2.058, de 13 de dezembro de 2021, a existência de Solução de Consulta Cosit com o mesmo objeto da consulta formulada produz efeito vinculante em relação à interpretação a ser dada à matéria consultada:

“Art. 34. Caso exista solução de consulta com o mesmo objeto de consulta formulada, pendente de análise, esta será solucionada por meio de solução de consulta vinculada, proferida pelas Disit ou pelas Coordenações de área da Cosit.

§ 1º Considera-se Solução de Consulta Vinculada aquela que reproduz o entendimento constante de solução de consulta proferida pela Cosit.

§ 2º A vinculação a que se refere esta Seção será realizada somente à solução de consulta publicada a partir de 17 de setembro de 2013.”

CONCLUSÃO

37. Com base no exposto, responde-se à consulente que:

37.1. dispêndios para viabilização da mão de obra, tais como a *alimentação; a cesta de Natal; a cesta básica (in natura ou ticket), e a apólice de seguro de vida* dos empregados da pessoa jurídica que trabalham no processo de produção de bens ou na prestação de serviços não podem ser considerados insumos para fins de apuração dos créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins;

37.2. a previsão de referidos gastos em cláusulas de convenção ou acordo coletivo de trabalho aplicável à pessoa jurídica não lhe permite a apropriação e a utilização dos créditos das contribuições nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003; e

37.3. considera-se a presente consulta parcialmente vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 45, de 2020, e à Solução de Consulta Cosit nº 57, de 2023.

Assinado digitalmente

LENI FUMIE FUJIMOTO

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Assinado digitalmente

FABIO BIGARELLI

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Cotri – Coordenação de Tributos sobre a Receita Bruta e Produtos Industrializados.

Assinado digitalmente

AMILSON MELO SANTOS

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Chefe da Disit/SRRF08 - Substituto

Assinado digitalmente

RAUL KLEBER GOMES DE SOUZA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Chefe da Direi

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

Assinado digitalmente

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JÚNIOR

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador da Cotri

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta e declaro sua vinculação parcial à Solução de Consulta Cosit nº 45, de 2020, e à Solução de Consulta Cosit nº 57, de 2023. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 43 da IN RFB nº 2.058, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao consulente.

Assinado digitalmente

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