



Receita Federal

Divisão de Tributação da 4ª RF

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	4.014 – DISIT/SRRF04
DATA	20 de abril de 2023
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

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

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

NÃO CUMULATIVIDADE. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. INSUMOS. PLANO DE SAÚDE E PLANO ODONTOLÓGICO. FORNECIMENTO A FUNCIONÁRIOS EM DECORRÊNCIA DE CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO.

Para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep na modalidade insumos, conforme previsto no art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, não se consideram insumos os gastos com plano de saúde e plano odontológico fornecidos pela pessoa jurídica a seus funcionários que trabalham no processo de produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda e de prestação de serviços, ainda que o referido fornecimento decorra de norma contida em Convenção Coletiva de Trabalho.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 57, DE 3 DE MARÇO DE 2023.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, II e X; Lei nº 7.418, de 1985; Decreto nº 95.247, de 1987; Decreto-Lei nº 5.452, de 1943; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018; Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, art. 177.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

NÃO CUMULATIVIDADE. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. INSUMOS. PLANO DE SAÚDE E PLANO ODONTOLÓGICO. FORNECIMENTO A FUNCIONÁRIOS EM DECORRÊNCIA DE CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO.

Para fins de apuração de créditos da Cofins na modalidade insumos, conforme previsto no art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, não se

- e) Tratando-se de mão de obra, a empresa está sujeita às normas trabalhistas, inclusive as decorrentes de normas, acordos e convenções sindicais trabalhistas, na forma do art. 611-A da Consolidação das Leis do Trabalho, com redação dada pela Lei nº 13.467, de 13 de julho de 2017, que estabelecem a prevalência da convenção e do acordo coletivo sobre a lei.
- f) As Soluções de Consulta Disit06 nº 6.026, de 12 de agosto de 2021 e 6.027, de 12 de agosto de 2021 reconhecem as despesas de vale-transporte e contratação de transporte de funcionários como insumos por se tratar de despesas decorrentes de imposição legal.
- g) A integridade da mão de obra está intrinsecamente ligada à prestação de serviços, por conseguinte, o dispêndio para a viabilização de mão de obra se torna diretamente relevante e deve ser enquadrado no conceito de insumo, na forma do art. 172, da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019.
- h) Formula os seguintes questionamentos, literalmente:

1) Em face da imposição dada pela convenção coletiva de trabalho, realizada pelo sindicato do trabalhador, para o custeio da despesa com plano de saúde e plano odontológico dos funcionários alocados na prestação de serviços como mão de obra, tendo em vista ser essencial e relevante para a prestação do serviços, essa despesa, por ser impositiva, a empresa pode creditar-se dos valores relativos ao PIS/Pasep e a Cofins sobre a despesa por ela custeada?

2) São o recibo e respectivo boleto emitidos pelo sindicato documentos hábeis a suportar a tomada de crédito de PIS/Pasep e Cofins para o caso em questão?

3. Ao final, prestou as declarações exigidas pelo art. 14, I a III, da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021.

4. É o relatório, em apertada síntese.

FUNDAMENTOS

5. Inicialmente, é para ressaltar que este feito merece conhecimento, de vez que preenche os requisitos legais de admissibilidade. Nada obstante, destaque-se que a consulta não sobrestá prazos de recolhimento de tributo retido na fonte ou declarado (autolanzado) antes ou depois da data de sua interposição, de entrega de declaração de rendimentos ou de cumprimento de outras obrigações acessórias, não impede a instauração de procedimento fiscal para fins de apuração da regularidade do recolhimento de tributos e da apresentação de declarações, tampouco convalida informações e classificações fiscais aduzidas pelo consultante, sem prejuízo do poder-dever desta autoridade de, por meio de procedimento de fiscalização, verificar o efetivo enquadramento do caso concreto na hipótese abrangida pela respectiva solução, forte no art. 49 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, no art. 89, § 1º, do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, e nos arts. 19, 33, inciso II, e 45 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021

6. A presente consulta refere-se à possibilidade de apropriação de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, na modalidade insumos, vinculados aos pagamentos relativos a plano de saúde e plano odontológico realizados pela pessoa jurídica em benefício de seus empregados que trabalham diretamente na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, em face de cláusula constante de Convenção Coletiva de Trabalho.

7. Na Solução de Consulta Cosit nº 57, de 3 de março de 2023, na qual foram analisadas as possibilidades de crédito de forma semelhante à formulada nesta consulta, assim foi examinado o questionamento:

16. *A legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins autoriza que, na apuração não cumulativa dessas contribuições, sejam descontados valores referentes a determinados dispêndios, na modalidade insumos, conforme previsto nos arts. 3º, II, das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, que estabelecem:*

Lei nº 10.637, de 2002

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

(...)

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

(...)

17. *A referida decisão, cujo acórdão, sob a relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, foi publicado no Diário da Justiça Eletrônico (DJe) de 24 de abril de 2018, é vinculante para esta Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil - RFB, em razão do disposto no art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 12 de fevereiro de 2014, e nos termos da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, exarada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN nos termos do art. 3º da referida Portaria Conjunta.*

18. *Trazendo a análise para o caso relatado pela consulente, registra-se que, acerca do tema e do estabelecimento dos conceitos trazidos pelo STJ, foi editado o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de Dezembro de 2018, publicado no Diário Oficial da União (DOU) de 18 de Dezembro de 2018, (disponível na íntegra no site da RFB - www.rfb.gov.br), que, nos termos do art. 31 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, tem efeito vinculante no âmbito da Receita Federal em relação à interpretação a ser dada à matéria.*

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

Lei nº 10.833, de 2003

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)

(...)

20. *Ao julgar o Recurso Especial 1.221.170/PR, consoante procedimento previsto para os recursos repetitivos, a Primeira Seção do STJ estabeleceu o conceito de insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, na forma dos já mencionados incisos II, dos arts. 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.*

(...)

Fundamentos

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

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

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

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

7. *O acórdão proferido foi assim ementado:*

“TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO,

SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

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

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

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

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

(...)

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

(...)

20. Portanto, a tese acordada afirma que são insumos bens e serviços que compõem o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiros, tanto os que são essenciais a tais atividades (elementos estruturais e inseparáveis do processo) quanto os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal.

(...)

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.

(...)

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 (grifo não é do original), pois esta exigência se encontra na noção mais elementar do conceito de insumo e foi reiterada diversas vezes nos votos dos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça colacionados acima.*

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

54. *Por outro lado, não podem ser considerados para fins de creditamento das contribuições: a) itens exigidos pela legislação relativos à pessoa jurídica como um todo, como alvarás de funcionamento, etc; b) itens relativos a atividades diversas da produção de bens ou prestação de serviços.*

(...)

9.2. DISPÊNDIOS PARA VIABILIZAÇÃO DA ATIVIDADE DA MÃO DE OBRA

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

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

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

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

(...)

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

(...)

21. O exame dos trechos do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, acima transcritos revela que, no caso de pessoa jurídica que não explora as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção, diante da impossibilidade de enquadrar seus dispêndios com assistência médica fornecidos aos empregados nas hipóteses previstas nos arts. 3º, X, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, deve ser verificada a possibilidade de enquadrar os referidos dispêndios nas hipóteses do inciso II dos mesmos artigos, que se referem ao desconto de créditos na modalidade insumos.

22. A possibilidade de enquadramento dos referidos dispêndios nas normas previstas nos arts. 3º, II, das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e 10.833, de 29 de dezembro de 2003 (modalidade insumos), foi examinada pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) na Solução de Consulta Cosit nº 45, de 28 de maio de 2020, que, nos termos dos arts. 31 e 33 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, tem efeito vinculante no âmbito da Receita Federal em relação à interpretação a ser dada à matéria nela examinada.

23. A referida Solução de Consulta Cosit nº 45, de 2020, cuja ementa foi publicada no DOU de 16 de junho de 2020, e cujo inteiro teor encontra-se disponível no site da Receita Federal na internet, esclarece:

(...)

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

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

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

Lei nº 7.418, de 1985:

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

Art. 2º

(...)

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

(...)

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

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

(...)

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

Decreto nº 95.247, de 1987:

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

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

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

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

(...)

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

(...)

Art. 9º O Vale-Transporte será custeado:

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

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

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

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

(...)

24. Pela leitura dos dispositivos supramencionados, fica evidente que o empregador **deve** fornecer o vale-transporte ao funcionário e arcar com as despesas que ultrapassarem 6% (seis por cento) do salário básico deste. De acordo com Martinez (2016), trata-se de um **benefício** que o empregador **antecipa** ao empregado para deslocamento "residência-trabalho" e vice-versa. Tal vantagem fora instituída pela Lei nº 7.418, de 1985, destacando-se em seu art. 1º que o deslocamento deve ser feito por meio do sistema de **transporte coletivo público** (urbano, intermunicipal e/ou interestadual).

25. Todavia, de acordo com o art. 8º da Lei nº 7.418, de 1985, c/c art. 4º do Decreto nº 95.247, de 1987, o empregador estará desobrigado do fornecimento do vale-transporte caso proporcione, por meios próprios ou contratados, em veículos adequados ao transporte coletivo, o deslocamento, residência-trabalho e vice-versa, de seus trabalhadores.

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

(...)

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

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

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

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).

(...)

24. *O exame dos excertos transcritos no item anterior revela que, nas situações jurídicas examinadas pela Solução de Consulta Cosit nº 45, de 2020:*

a) para fins de apuração de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o gasto com vales-transportes fornecidos pela pessoa jurídica a seus funcionários que trabalham diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços é considerado insumo, por ser despesa decorrente de imposição legal;

b) nos casos de fornecimento de vales-transportes (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; e

c) os gastos da pessoa jurídica com vales-refeição ou 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 creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nos termos do art. 3º, II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

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. *Conseqüentemente, 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:*

IN RFB nº 2.121, de 2022:

(...)

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.***

(...)

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.

8. Em razão da disposição do art. 177, parágrafo único, da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, demonstra-se que as despesas efetuadas em razão de celebração de acordos ou Convenções Coletivas de Trabalho não podem ser caracterizadas como insumos exigidos por disposição legal.

9. Há de se acrescentar, ainda, que, no presente caso, a consulente pretende o desconto de créditos relativos às despesas com plano de saúde e plano odontológico oferecidos a seus empregados em razão de Convenção Coletiva que estabeleceu referida obrigação, alegando apenas este fato como caracterizador da obrigação legal.

10. Verifica-se, em interpretação análoga à impossibilidade de descontos de créditos relativos ao oferecimento de vale-alimentação ou vale-refeição, que se demonstra um tipo de despesa realizado em razão de cláusula de Convenção Coletiva de Trabalho que, no entanto, não implica a inviabilização da mão de obra da empresa para a realização do trabalho.

11. No caso das despesas com plano de saúde e plano odontológico, o não oferecimento destes pela empresa não impede a presença e/ou o trabalho do empregado na realização da produção ou prestação dos serviços. Trata-se, desta forma, de um benefício obtido em cláusula convencional que não tem repercussão direta na realização do trabalho por parte do empregado beneficiado, faltando-lhe os requisitos de essencialidade ou relevância para caracterização da possibilidade de tomada de créditos.

12. Sendo assim, conclui-se que os dispêndios realizados pela pessoa jurídica com plano de saúde e plano odontológico fornecidos a seus funcionários vinculados ao processo de produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda e de prestação de serviços não são considerados insumos para fins de desconto de créditos 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.

CONCLUSÃO

13. Diante do exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo à consulente que, para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, na modalidade insumos, conforme previsto nos arts. 3º, II, das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003:

- a) não se consideram insumos os gastos com o pagamento de Plano de Saúde e Plano Odontológico fornecidos pela pessoa jurídica a seus funcionários que trabalham no processo de produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda e de prestação de serviços, ainda que o referido fornecimento decorra de norma contida em Convenção Coletiva de Trabalho.

- b) Prejudicado o segundo questionamento, acerca dos documentos necessários ao suporte da tomada destes créditos, em razão da negativa ao primeiro questionamento.

14. Esta Solução de Consulta é vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 57, de 2023, nos termos dos arts. 29, III, e 34 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.

É o entendimento. Encaminhe-se para procedimento próprio.

Assinatura digital

ABEL NUNES DE OLIVEIRA NETO

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

ORDEM DE INTIMAÇÃO

De acordo. Com base nos arts. 29, inciso III, e 34 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, declaro a vinculação do presente decisório com a Solução de Consulta Cosit nº 57, de 2023, que, por brevidade de causa, constitui parte integrante, inseparável e complementar deste ato, para todos os efeitos legais, como se nele estivesse inteiramente reproduzida.

Esta solução não desafia recurso ou pedido de reconsideração, nos termos do art. 48, § 3º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, do art. 58 do Decreto nº 70.235, de 1972, do art. 95, § 1º, do Decreto nº 7.574, de 2011, e do art. 32 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.

Nada obstante, informa-se que desta decisão cabe a interposição de recurso especial, sem efeito suspensivo, e de representação de divergência, nos termos do art. 48, §§ 3º e 5º a 10, da Lei nº 9.430, de 1996, dos arts. 101 e 102 do Decreto nº 7.574, de 2011, e dos arts. 32, 35 a 37 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, bem como no caso de existência de despacho decisório de ineficácia de consulta sobre a mesma matéria, fundado em fato definido ou declarado em disposição literal de lei, ou em fato disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes da apresentação da consulta.

Publique-se. Registre-se. Intime-se.

Assinatura digital

FLÁVIO OSÓRIO DE BARROS

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Chefe da SRRF04/Disit