



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	126 – COSIT
DATA	26 de junho de 2023
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS A PESSOAS COM DEFICIÊNCIA OU LIMITADA. MATERIAIS DIVERSOS. DISPÊNDIOS PARA VIABILIZAÇÃO DA ATIVIDADE DA MÃO DE OBRA. COMBUSTÍVEIS. UNIFORMES.

No âmbito do regime de apuração não cumulativa da Cofins devida por pessoa jurídica prestadora de serviços, não são considerados insumos as despesas com viagens para deslocamento de supervisores e treinadores, combustível, pedágio, passagens aéreas e rodoviárias, hospedagem, alimentação, treinamento, capacitação, uniformes, apostilas, locação de espaços físicos para palestras, entre outras - ainda que previstas contratualmente -, destinadas a viabilizar a atividade da sua mão de obra empregada no processo de prestação de serviços contínuos de auxílio e apoio a pessoas com deficiência e/ou enfermas que apresentem limitações motoras, cognitivas e outras que acarretem dificuldades de caráter permanente ou temporário no autocuidado.

Por outro lado, constituem insumos os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes que integram o processo de prestação dos referidos serviços, a exemplo do fornecimento, às pessoas assistidas, de materiais tais como fraldas, álcool, sabonete líquido e cadeiras de rodas, bem como dos combustíveis consumidos em veículos empregados nesse processo propriamente dito.

Os combustíveis incluem-se entre os insumos, se forem utilizados na prestação de serviços, mas não quando destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada nesse processo.

Os uniformes não constituem insumos, a menos que exigidos por imposição legal específica.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, "caput", incisos II e X, §§ 2º e 3º; Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF; Parecer Normativo

Cosit/RFB nº 5, de 2018; Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022, arts. 175, 176 e 191, VI.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS A PESSOAS COM DEFICIÊNCIA OU LIMITADA. MATERIAIS DIVERSOS. DISPÊNDIOS PARA VIABILIZAÇÃO DA ATIVIDADE DA MÃO DE OBRA. COMBUSTÍVEIS. UNIFORMES.

No âmbito do regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep devida por pessoa jurídica prestadora de serviços, não são considerados insumos as despesas com viagens para deslocamento de supervisores e treinadores, combustível, pedágio, passagens aéreas e rodoviárias, hospedagem, alimentação, treinamento, capacitação, uniformes, apostilas, locação de espaços físicos para palestras, entre outras - ainda que previstas contratualmente -, destinadas a viabilizar a atividade da sua mão de obra empregada no processo de prestação de serviços contínuos de auxílio e apoio a pessoas com deficiência e/ou enfermas que apresentem limitações motoras, cognitivas e outras que acarretem dificuldades de caráter permanente ou temporário no autocuidado.

Por outro lado, constituem insumos os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes que integram o processo de prestação dos referidos serviços, a exemplo do fornecimento, às pessoas assistidas, de materiais tais como fraldas, álcool, sabonete líquido e cadeiras de rodas, bem como dos combustíveis consumidos em veículos empregados nesse processo propriamente dito.

Os combustíveis incluem-se entre os insumos, se forem utilizados na prestação de serviços, mas não quando destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada nesse processo.

Os uniformes não constituem insumos, a menos que exigidos por imposição legal específica.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, "caput", II e X, §§ 2º e 3º; Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018; Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022, arts. 175, 176 e 191, VI.

RELATÓRIO

Trata-se de consulta interposta pela pessoa jurídica acima qualificada, que, inicialmente, presta as declarações exigidas pelo art. 3º, § 2º, inciso II, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013 (revogada pela IN RFB 2.058, de 09 de dezembro de 2021).

2. Reproduzem-se abaixo os trechos da peça consultiva de fls. 7-12 necessários para o exame da matéria (foram excluídos os grifos contidos no original):

[...] conforme se constata da análise de seu contrato social e de seu cartão CNPJ trazidos em anexo (doc. 01), destaca-se que a Consulente tem como atividade principal o fornecimento e gestão de recursos humanos para terceiros (CNAE 78.30.2-00) e como atividades secundárias o fornecimento de mão de obra em caráter temporário (CNAE 78.20-5-00) e serviços combinados de escritório e apoio administrativos (CNAE 82.11-3-00) [cfr. fls. 14 e 19].

Relevante se faz mencionar que essa mão de obra está principalmente voltada ao suporte de alunos com deficiência na rede de ensino regular e ao suporte de pessoas que, pelas mais variadas enfermidades, precisam de cuidados especiais.

Dessa forma, os recursos humanos fornecidos pela Consulente – tanto por obrigação contratual, como pelo próprio conteúdo de sua atividade – precisam ter um consistente treinamento e preparo para atender às necessidades de seus assistidos.

Nesse sentido, discriminam-se, abaixo, (i) os serviços essenciais adquiridos pela Consulente para viabilizar o treinamento e o preparo dos colaboradores da Consulente às necessidades especiais de seus assistidos, e, também, (ii) os bens/materiais sem os quais tal assistência não se efetiva:

a) despesas relacionadas com viagens de supervisão. Conforme já mencionado, a Consulente fornece mão de obra preparada atender [sic] as necessidades de pessoas com deficiência ou enfermas, razão pela qual faz-se necessário – inclusive por expressa previsão contratual – o deslocamento de supervisores e treinadores, algo que, conseqüentemente, acaba por originar gastos com combustível/pedágio; passagens aéreas e rodoviárias; hospedagem e alimentação.

*b) despesas com treinamento. Para qualificar sua mão de obra às exigências contratuais e, de uma forma geral, às necessidades de seus assistidos, é imprescindível que a Consulente realize constantemente o treinamento e a capacitação de seus colaboradores, motivo pelo qual incorre em gastos com a contratação de supervisores e treinadores terceirizados, com apostilas, com a locação de espaços físicos para palestras e com despesas de **coffee break**;*

c) bens primordiais à prestação dos serviços. Em razão das condições de seus assistidos, é estipulada contratualmente a obrigatoriedade do fornecimento de materiais como fraldas, álcool em gel, sabonete líquido, cadeiras de rodas e uniformes, ou seja, a Consulente tem inclusos nas despesas de sua atividade gastos com materiais necessários para viabilizar a adequada prestação dos serviços de apoio.

Todos esses gastos estão devidamente exemplificados, comprovados e discriminados na documentação em anexo, de modo que se percebe que os bens e serviços supracitados consistem em insumos sem os quais não se pode efetivar por completo o serviço de assistência ofertado, isto é, são insumos que, caso excluídos da atividade da Consulente, frustrariam o atendimento qualificado das pessoas que precisam de cuidados especiais. Logo, principalmente pelo fato de

ser a Consulente optante pelo regime do Lucro Real, especial importância adquire a regra da não cumulatividade, prevista constitucionalmente para o PIS e a Cofins no artigo 195, § 12, e complementada pelas disposições trazidas pelas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 em seus artigos 3º, incisos II, os quais determinam a possibilidade de descontar, na apuração contribuição [sic] para referidos tributos, os créditos gerados com insumos aplicados à atividade do contribuinte. Justamente por isso, o Superior Tribunal de Justiça apreciou essa matéria em caso representativo de controvérsia (REsp nº 1.221.170) e decidiu que insumo é qualquer custo e/ou despesa considerada essencial e/ou relevante para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte.

Melhor dizendo, pelo consolidado entendimento daquela Corte Superior, para fins da sistemática de apuração do PIS e da Cofins, passou-se a se considerar insumo qualquer bem ou serviço cuja subtração possa obstar, ou ao menos reduzir significativamente, a consecução do objeto social da empresa. É pacífico jurisprudencialmente, ainda, que a análise acerca do enquadramento de certas despesas como insumos deve ser feita caso a caso, sempre considerando as particularidades da atividade desempenhada.

Nesse sentido, é preciso destacar que, seja em razão de obrigação contratual, seja em virtude da prática do mercado, não se concebe a oferta de mão de obra de apoio a pessoas com deficiência e/ou enfermidades, (i) sem que haja o fornecimento de itens de suporte como cadeiras de rodas e fraldas; e (ii) sem que essa mão de obra domine as técnicas necessárias para assistir tais pessoas.

Não obstante o conteúdo do mencionado precedente jurisprudencial, a verdade é que a Instrução Normativa RFB nº 1.911/2019 ainda traz um conceito de insumo muito atrelado ao processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (art. 172), de forma a produzir um fundado receio da Consulente de que os bens e serviços acima descritos, apesar de sua essencialidade para sua atividade, talvez possam não ser considerados como insumos pela RFB, frustrando, por consequência, seu direito ao crédito de PIS e Cofins.

Por isso, a Consulente requer, respeitosamente, que esta Consultoria Tributária oficialize a presente Consulta para que as dúvidas apresentadas em relação à subjetividade do conceito de insumos que geram direito ao crédito de PIS e Cofins sejam devidamente sanadas e, por consequência, se efetive a adequação da sistemática da não cumulatividade desses tributos ao entendimento consolidado pelo STJ e posteriormente também confirmado no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional pela Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF.

Ante o exposto, indaga-se:

1 – Seguindo o entendimento consolidado no STJ em sede do REsp nº 1.221.170, em especial o denominado “teste de subtração”, bem como as exigências previstas contratualmente, a retirada dos gastos (i) relacionados com viagens de supervisão, (ii) referentes a despesas com treinamento (principalmente pela contratação dos profissionais terceirizados) e (iii) relativos aos bens primordiais à prestação dos serviços operacionalizados pela Consulente, traz redução de qualidade, quantidade e/ou eficiência à atividade comercial da Consulente?

2 – Revelada a essencialidade/imprescindibilidade dos serviços e bens supracitados, são eles classificados como insumos para a atividade da Consulente? Por consequência, estão eles aptos a gerarem crédito de PIS e de Cofins?

3. A postulante instrui o feito com vasta documentação, carreada às fls. 25-384. Nota-se, às fls. 25, 119 e 217, que o objeto dos contratos celebrados pela requerente é a prestação de serviços contínuos de auxílio e apoio a alunos com deficiência que apresentem limitações motoras, cognitivas e outras que acarretem dificuldades de caráter permanente ou temporário no autocuidado.
4. Esse é o relatório, em síntese.

FUNDAMENTOS

5. Preliminarmente, em sede do exame de admissibilidade da petição em tela, assinale-se que esta merece conhecimento, visto estarem preenchidos os requisitos para tanto. Nada obstante, acentua-se que, com a protocolização da consulta, não se sobrestão os prazos de recolhimento de tributo retido na fonte, de entrega de declaração de rendimentos ou de cumprimento de outras obrigações acessórias, tampouco sua eventual solução convalida informações apresentadas nos autos, sem prejuízo do poder-dever da Administração Tributária de, por meio de procedimento fiscal, verificar o efetivo enquadramento do caso concreto na hipótese abrangida pela resposta (cfr. art. 49 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e arts. 19, 33 e 45 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021).
6. Sendo assim, cumpridos os requisitos de admissibilidade, conforme art. 29 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, a presente consulta pode ser conhecida, sem embargo de posterior análise acerca dos requisitos para produção de efeitos.
7. Adentrando no mérito processual, cumpre frisar que o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018¹ — o qual, assinale-se, não foi colacionado pela ora interessada e 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 — apresenta as principais repercussões, no âmbito desta Secretaria Especial, decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do mencionado Recurso Especial representativo de controvérsia repetitiva nº 1.221.170/PR.
8. Destacam-se estes excertos do citado Parecer, que esclarecem as dúvidas apresentadas pela solicitante:

11. De outra feita, do voto original proferido pelo Ministro Mauro Campbell, é interessante apresentar os seguintes excertos:

“Ressalta-se, ainda, que a não cumulatividade do Pis e da Cofins não tem por objetivo eliminar o ônus destas contribuições apenas no processo fabril, visto que a incidência destas exações não se limita às pessoas jurídicas industriais, mas a todas as pessoas jurídicas que auferirem receitas, inclusive prestadoras de serviços (...), o que dá maior extensão ao contexto normativo desta contribuição do que aquele atribuído ao IPI. Não se

¹ O Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, foi publicado no Diário Oficial da União de 18 de dezembro de 2018, e seu inteiro teor também está disponível na rede mundial de computadores, em vários "websites".

trata, portanto, de desonerar a cadeia produtiva, mas sim o processo produtivo de um determinado produtor ou a atividade-fim de determinado prestador de serviço.

(...)

Sendo assim, o que se extrai de nuclear da definição de "insumos" (...) é que: 1º - O bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los (pertinência ao processo produtivo); 2º - A produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição (essencialidade ao processo produtivo); e 3º - Não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto (possibilidade de emprego indireto no processo produtivo). Ora, se a prestação do serviço ou produção depende da própria aquisição do bem ou serviço e do seu emprego, direta ou indiretamente, na prestação do serviço ou na produção, surge daí o conceito de essencialidade do bem ou serviço para fins de receber a qualificação legal de insumo. Veja-se, não se trata da essencialidade em relação exclusiva ao produto e sua composição, mas essencialidade em relação ao próprio processo produtivo. Os combustíveis utilizados na maquinaria não são essenciais à composição do produto, mas são essenciais ao processo produtivo, pois sem eles as máquinas param. Do mesmo modo, a manutenção da maquinaria pertencente à linha de produção.

Outrossim, não basta, que o bem ou serviço tenha alguma utilidade no processo produtivo ou na prestação de serviço: é preciso que ele seja essencial. É preciso que a sua subtração importe na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultante.

(...)

Em resumo, é de se definir como insumos, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e 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. 50, 59, 61 e 62 do inteiro teor do acórdão).

[...]

14. Conforme constante da ementa do acórdão, a tese central firmada pelos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça acerca da matéria em comento é que "o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte".

15. Neste ponto já se mostra necessário interpretar a abrangência da expressão "atividade econômica desempenhada pelo contribuinte". Conquanto essa expressão, por sua generalidade, possa fazer parecer que haveria insumos geradores de crédito da não cumulatividade das contribuições em qualquer atividade desenvolvida pela pessoa jurídica (administrativa, jurídica, contábil etc.), a verdade é que todas as discussões e conclusões

buriladas pelos Ministros circunscreveram-se ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica.

16. Aliás, esta limitação consta expressamente do texto do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, que permite a apuração de créditos das contribuições em relação a “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”.

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

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

19. 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.

[...]

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.

9.1. TERCEIRIZAÇÃO DE MÃO DE OBRA

123. Certamente, a vedação de creditamento estabelecida pelo citado inciso I do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, alcança apenas o pagamento feito pela pessoa jurídica diretamente à pessoa física.

124. Situação diversa é o pagamento feito a uma pessoa jurídica contratada para disponibilizar mão de obra à pessoa jurídica contratante (terceirização de mão de obra), o que afasta a aplicação da mencionada vedação de creditamento.

125. Neste caso (contratação de pessoa jurídica fornecedora de mão de obra), desde que os serviços prestados pela pessoa jurídica contratada sejam considerados insumo nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça e aqui explanados e inexistam outros impedimentos normativos, será possível a apuração de créditos em relação a tais serviços.

126. Deveras, na hipótese de contratação de pessoa jurídica fornecedora de mão de obra (terceirização de mão de obra) somente se vislumbra que o serviço prestado por esta pessoa jurídica (disponibilização de força de trabalho) seja considerado insumo se a mão de obra cedida for aplicada diretamente nas atividades de produção de bens destinados à venda (ou na produção de insumos utilizados na produção de tais bens – insumo do insumo) ou de prestação de serviços desempenhadas pela pessoa jurídica contratante.

127. Como cediço, sempre houve grande discussão jurídica acerca da possibilidade de terceirização da atividade-fim da pessoa jurídica. Exatamente por isso, a Solução de Consulta Cosit nº 105, de 31 de janeiro de 2017, publicada no DOU de 23 de março de 2017, somente reconhecia como enquadrada no conceito de insumos a contratação, em conformidade com a Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974, de empresa de trabalho temporário para disponibilização de mão de obra temporária utilizada na atividade-fim da pessoa jurídica contratante.

128. Entretanto, o Supremo Tribunal Federal decidiu na Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) 324 e no Recurso Extraordinário 958252/MG que “é lícita a terceirização ou qualquer outra forma de divisão do trabalho entre pessoas jurídicas distintas, independentemente do objeto social das empresas envolvidas, mantida a responsabilidade subsidiária da empresa contratante”.

129. Nesses termos, pode-se concluir que, na hipótese de contratação de pessoa jurídica fornecedora de mão de obra, somente haverá a subsunção ao conceito de insumos geradores de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins se a mão de obra cedida pela pessoa jurídica contratada atuar diretamente nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços protagonizadas pela pessoa jurídica contratante. Diferentemente, não haverá insumos: a) se a mão de obra cedida pela pessoa jurídica contratada atuar em atividades-meio da pessoa jurídica contratante (setor administrativo, vigilância, preparação de alimentos para funcionários da pessoa jurídica contratante, etc.); b) se, por qualquer motivo, for declarada irregular a terceirização de mão de obra e reconhecido vínculo empregatício entre a pessoa jurídica contratante e as pessoas físicas.

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.).

135. Para além disso, observa-se que, na vigência do conceito restritivo de insumos anteriormente adotado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, muito se discutia sobre o enquadramento no mencionado conceito de vestimentas da mão de obra utilizada na área produtiva da pessoa jurídica que sofriam desgaste, vez que se perquiria a ocorrência de contato físico com o bem em produção. Contudo, com base nas conclusões firmadas nesta seção, mostra-se incabível essa discussão, aplicando-se a vedação de apuração aos dispêndios da pessoa jurídica com vestimenta de seus funcionários, independentemente da área em que atuem.

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.

10. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES

138. *Conforme se explanou acima, o conceito de insumos (inciso II do caput do art. 3º Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, se de um lado é amplo em sua definição, de outro restringe-se aos bens e serviços utilizados no processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, não alcançando as demais áreas de atividade organizadas pela pessoa jurídica.*

139. *Daí, considerando que combustíveis e lubrificantes são consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos de qualquer espécie, e, em regra, não se agregam ao bem ou serviço em processamento, conclui-se que somente podem ser considerados insumos do processo produtivo quando consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens ou de prestação de serviços.*

140. *Com base no conceito restritivo de insumos que adotava, a Secretaria da Receita Federal do Brasil somente considerava insumos os combustíveis e lubrificantes consumidos em itens que promovessem a produção dos bens efetivamente destinados à venda ou a prestação de serviços ao público externo (bens e serviços finais).*

141. *Todavia, com base no conceito de insumos definido na decisão judicial em voga, deve-se reconhecer que são considerados insumos geradores de créditos das contribuições os combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens ou de prestação de serviços, inclusive pela produção de insumos do insumo efetivamente utilizado na produção do bem ou serviço finais disponibilizados pela pessoa jurídica (insumo do insumo).*

142. *Sem embargo, permanece válida a vedação à apuração de crédito em relação a combustíveis consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos utilizados nas demais áreas de atividade da pessoa jurídica (administrativa, contábil, jurídica, etc.), bem como utilizados posteriormente à finalização da produção do bem destinado à venda ou à prestação de serviço.*

143. *Cabe salientar que na decisão judicial em comento, os “gastos com veículos” não foram considerados insumos da pessoa jurídica industrial então recorrente (ver parágrafo 8). Todavia, não se pode deixar de reconhecer que em algumas hipóteses os veículos participam efetivamente do processo produtivo e, consequentemente, os combustíveis que consomem podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos das contribuições.*

144. *Diante do exposto, exemplificativamente, permitem a apuração de créditos na modalidade aquisição de insumos combustíveis consumidos em: a) veículos que suprem as máquinas produtivas com matéria-prima em uma planta industrial; b) veículos que fazem o transporte de matéria-prima, produtos intermediários ou produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica; c) veículos utilizados por funcionários de uma prestadora de serviços domiciliares para irem ao domicílio dos clientes; d) veículos utilizados na atividade-fim de pessoas jurídicas prestadoras de serviços de transporte, etc. Já em relação a “gastos com veículos” que não permitem a apuração de tais créditos, citam-se, exemplificativamente, gastos com veículos utilizados:*

a) pelo setor administrativo; b) para transporte de funcionários no trajeto de ida e volta ao local de trabalho; c) por administradores da pessoa jurídica; e) para entrega de mercadorias aos clientes; f) para cobrança de valores contra clientes; etc.

[...]

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;

b) permite-se 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 pela pessoa jurídica;

[...]

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);

9. Observa-se que, nos termos do parágrafo 21 do Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018, o chamado "teste de subtração" dos insumos pode ser realizado em conformidade com o disposto nos seus parágrafos 15 a 18, mas não alcança os dispêndios para viabilização da atividade da mão de obra, de que trata a seção 9.2 do referido Parecer, tendo em conta a vedação prevista no art. 3º, § 2º, I, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, concernente à impossibilidade de desconto de créditos relativamente ao valor de mão de obra pago a pessoa física.

10. Repisa-se que a aludida Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019, citada pela consulente, foi revogada pela atual Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022, a qual manteve o entendimento dado à matéria, nos seguintes termos:

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.

§ 1º Incluem-se entre os bens referidos no caput, os combustíveis e lubrificantes, mesmo aqueles consumidos na produção de vapor e em geradores da energia elétrica utilizados nas atividades de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 2º Não se incluem entre os combustíveis e lubrificantes de que trata o § 1º aqueles utilizados em atividades da pessoa jurídica que não sejam a produção ou fabricação de bens ou a 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;

III - combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos responsáveis por qualquer etapa do processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços;

[...]

IX - equipamentos de proteção individual (EPI);

[...]

§ 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;

[...]

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.

[...]

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). (negritou-se)

CONCLUSÃO

11. Em face do exposto, à vista do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, e da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, conclui-se que:

- i) A consulta tributária não constitui instrumento adequado para realizar o chamado "teste de subtração" de insumos, eis que sua finalidade precípua é a interpretação da legislação tributária aplicável a fato determinado, ao abrigo dos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 1972, e da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021;
- ii) Nos termos do item 21 do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, o chamado "teste de subtração" dos insumos pode ser realizado em conformidade com o disposto nos seus itens 15 a 18, mas não alcança os dispêndios para viabilização da atividade da mão de obra, de que trata a seção 9.2 do referido Parecer, por força da vedação prevista no art. 3º, § 2º, I, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003;
- iii) No âmbito do regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas por pessoa jurídica prestadora de serviços, não são considerados insumos as despesas com viagens para deslocamento de supervisores e treinadores, combustível, pedágio, passagens aéreas e rodoviárias, hospedagem, alimentação, treinamento, capacitação, uniformes, apostilas, locação de espaços físicos para palestras, entre outras — ainda que previstas contratualmente —, destinadas a viabilizar a atividade da sua mão de obra empregada no processo de prestação de serviços contínuos de auxílio e apoio a pessoas com deficiência e/ou enfermas que apresentem limitações motoras, cognitivas e outras que acarretem dificuldades de caráter permanente ou temporário no autocuidado;
- iv) Por outro lado, constituem insumos os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes que integram o processo de prestação dos referidos serviços, a exemplo do fornecimento, às pessoas assistidas, de materiais tais como fraldas, álcool, sabonete líquido e cadeiras de rodas, bem como dos combustíveis consumidos em veículos empregados nesse processo propriamente dito;

v) Os combustíveis incluem-se entre os insumos, se forem utilizados na prestação de serviços, mas não quando destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada nesse processo; e

vi) Os uniformes não constituem insumos, a menos que exigidos por imposição legal específica.

Assinado digitalmente

ELADIO ALBUQUERQUE COSTA NETO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

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

Assinado digitalmente

FLAVIO OSORIO DE BARROS
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit04

Assinado digitalmente

RAUL KLEBER GOMES DE SOUZA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Direi

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

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. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 13 de dezembro de 2021. Dê-se ciência à consulente.

Assinado digitalmente

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