



Receita Federal

Divisão de Tributação da 4ª RF

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	4.024 – DISIT04
DATA	11 de julho 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

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. INSUMO. IMPOSIÇÃO LEGAL. GASTO COM TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIOS. VALE-TRANSPORTE. TRANSPORTE FRETADO.

Para fins de apuração de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep na modalidade insumo, conforme previsto no art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002:

a) é permitida a apropriação de créditos decorrentes dos dispêndios da pessoa jurídica com vales-transportes fornecidos a seus funcionários que trabalham no processo de produção de bens ou de prestação de serviços, ou a contratação de pessoa jurídica que preste serviço de transporte para o deslocamento residência-trabalho e vice-versa desses, por serem despesas decorrentes de imposição legal; e

b) no caso do vale-transporte, apenas a parcela custeada pelo empregador (o que exceder 6% do salário do empregado) pode ser objeto do referido creditamento.

APURAÇÃO EXTEMPORÂNEA DE CRÉDITO. É possível o aproveitamento de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep não utilizados em períodos anteriores, desde que não tenha decorrido o prazo prescricional.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA ÀS SOLUÇÕES DE CONSULTA COSIT, Nº 319, DE 2017, Nº 45, DE 2020, Nº 45, DE 2023, E Nº 53, DE 2023.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, II e § 4º, I; Lei nº 7.418, de 1985, arts. 1º, 2º, 4º e 8º; Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, art. 176, § 1º, II, XX e XXI; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. INSUMO. IMPOSIÇÃO LEGAL. GASTO COM TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIOS. VALE-TRANSPORTE. TRANSPORTE FRETADO.

Para fins de apuração de crédito da Cofins na modalidade insumo, conforme previsto no art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003:

a) é permitida a apropriação de créditos decorrentes dos dispêndios da pessoa jurídica com vales-transportes fornecidos a seus funcionários que trabalham no processo de produção de bens ou de prestação de serviços, ou a contratação de pessoa jurídica que preste serviço de transporte para o deslocamento residência-trabalho e vice-versa desses, por serem despesas decorrentes de imposição legal; e

b) no caso do vale-transporte, apenas a parcela custeada pelo empregador (o que exceder 6% do salário do empregado) pode ser objeto do referido creditamento.

APURAÇÃO EXTEMPORÂNEA DE CRÉDITO. É possível o aproveitamento de créditos da não cumulatividade da Cofins não utilizados em períodos anteriores, desde que não tenha decorrido o prazo prescricional.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA ÀS SOLUÇÕES DE CONSULTA COSIT, Nº 319, DE 2017, Nº 45, DE 2020, Nº 45, DE 2023, E Nº 53, DE 2023.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, II e § 4º, I; Lei nº 7.418, de 1985, arts. 1º, 2º, 4º e 8º; Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, art. 176, § 1º, II, XX e XXI; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018.

RELATÓRIO

A pessoa jurídica em epígrafe é uma *“Indústria de transformação fabricando produtos de papel, cartolina, papel cartão e papelão ondulado para uso comercial e de escritório, bem como atua na fabricação de embalagens de papel, chapas e de embalagens de papelão ondulado, na impressão de jornais, livros, revistas e outras publicações periódicas, material para uso publicitário e edição integrada à impressão de livros e revistas”* e diz estar sujeita à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) na sistemática não cumulativa.

2. Pretende esclarecer se os dispêndios com vale-transporte e com a contratação de pessoa jurídica para transporte do trajeto de ida e volta do trabalho (transporte fretado) da mão de obra empregada em seu processo de produção podem gerar crédito das referidas contribuições na modalidade insumo, ainda que o aproveitamento desse seja extemporâneo.

3. Cita as Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, art. 3º, II e § 4º, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, art. 3º, II e § 4º, e o Acórdão do julgamento pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça do Recurso Especial 1221170/PR, como base para sua petição.

4. Por fim, questiona literalmente o seguinte:

“1) Os valores despendidos pela empresa com vale-transporte da mão-de-obra empregada em seu processo de produção podem ser considerados como insumos, para efeito de desconto de créditos na apuração do PIS e da Cofins não cumulativos da consulente?

2) A consulente pode aplicar ao caso o que está previsto no § 4º do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 (PIS) e 10.833/2003 (Cofins), para poder descontar os créditos extemporâneos correspondentes aos valores despendidos com vale-transporte e com a contratação de pessoa jurídica para transporte do trajeto de ida e volta do trabalho da mão de obra empregada em seu processo de produção, relativos aos últimos cinco anos?”

FUNDAMENTOS

I – CONSIDERAÇÕES GERAIS

5. Inicialmente, cabe proferir o exame positivo de admissibilidade da presente consulta, visto estarem preenchidos os requisitos legalmente exigidos para seu conhecimento, contidos na Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, arts. 48 a 50, no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, arts. 46 a 53, no Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, arts. 88 a 103, e na Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 09 de dezembro de 2021.

6. Posteriormente, é necessário ressaltar que o instituto da consulta se destina exclusivamente a dirimir dúvidas do sujeito passivo quanto à interpretação da legislação tributária federal. Ademais, não está no campo da aplicação do direito, mas da interpretação, segundo se verifica facilmente no art. 1º da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, o que implica dizer, compete à consulente analisar os elementos fáticos e corretamente enquadrá-los à luz da legislação. Portanto, a presente Solução de Consulta não convalida nem invalida quaisquer das afirmativas da consulente, mormente, se, em ação fiscal, for comprovada a inverdade dos fatos alegados.

7. A finalidade do instituto da consulta é, portanto, fornecer ao sujeito passivo esclarecimentos sobre a interpretação adotada pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) acerca de dispositivo da legislação tributária, cujo sentido lhe pareça dubio, obscuro ou de difícil compreensão. Por esse motivo, um dos requisitos indispensáveis à consulta versando sobre matéria tributária é que as questões nela formuladas guardem natureza interpretativa.

8. Depreende-se, portanto, que nesse contexto cabe à Receita Federal apontar a sua interpretação quanto ao dispositivo da legislação tributária questionado, sendo que a aplicação dessa interpretação a cada caso concreto deve ser de responsabilidade do contribuinte, não sendo lícito que essa verificação de conformidade seja submetida à apreciação da Receita Federal em sede de processo de consulta sobre interpretação da legislação tributária.

9. Salienta-se mais uma vez que o processo de consulta não tem por fim declarar ou reconhecer direitos, homologando procedimentos adotados pela consulente ou expedindo qualquer entendimento sobre sua regularidade nem serve para obter um manual de procedimentos diante de

determinado diploma legal, pois sua essência consiste em esclarecer dúvidas pontuais a respeito da interpretação da legislação tributária federal. De outra sorte, estaria a Receita Federal exercendo um trabalho assemelhado ao de uma consultoria privada, o que, por óbvio, não é possível, conforme deixa claro o Parecer CST/SIPR nº 448, de 3 de maio de 1990, segundo o qual “não cabe à Secretaria da Receita Federal a prestação de assessoria contábil-fiscal a contribuintes”, e o art. 27, XIV, da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, ao afirmar que não produz efeitos a consulta formulada quando tiver por objetivo a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB.

10. Fechando este preâmbulo, anote-se que o art. 34 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, estabelece que, havendo solução de consulta ou solução de divergência proferida pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) da Receita Federal do Brasil, as consultas com mesmo objeto serão solucionadas mediante Solução de Consulta Vinculada, assim entendida aquela que adota o entendimento constante em solução de consulta (SC) ou solução de divergência (SD) Cosit. Logo, como perceberá a consulente ao longo desta, quando existir SC ou SD tratando de matéria conexa a um dos temas aqui expostos, seu entendimento será reproduzido. O inteiro teor das soluções vinculantes é disponibilizado na página <normas.receita.fazenda.gov.br> da **internet**.

II – LEGISLAÇÃO APLICADA À MATÉRIA

11. De saída, citam-se trechos das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, que dispõem sobre a não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, respectivamente (sublinhou-se):

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)

(...)

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

~~I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)~~

I - de mão de obra paga a pessoa física; (Redação dada pela Medida Provisória nº 1.159, de 2023)

(...)”

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)

(...)

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

~~I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)~~

I - de mão de obra paga a pessoa física; (Redação dada pela Medida Provisória nº 1.159, de 2023)

(...).”

12. Copiam-se também trechos da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022, responsável pela consolidação das normas sobre a apuração, a cobrança, a fiscalização, a arrecadação e a administração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, que dão uma boa perspectiva sobre o assunto (sublinhou-se):

“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.

(...)

§ 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:

(...)

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;

(...)

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

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

§ 2º Não são considerados insumos, entre outros:

(...)

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

(...)

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

(...)

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.

(...)."

13. Ressalta-se vivamente que:

13.1 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 não são tidas como insumo, a não ser que especificamente exigidas pela legislação; e

13.2 as despesas efetuadas em razão de celebração de acordos ou Convenções Coletivas de Trabalho não podem ser caracterizadas como insumo por imposição legal.

III – GASTOS COM TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIOS

14. O assunto referido no questionamento “1)” do relatório acima já foi analisado pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) por meio de Soluções de Consulta, as quais apresentam efeito vinculante no âmbito desta Receita Federal do Brasil (item 10 desta Solução), sendo transcritas a seguir as passagens relevantes para o entendimento da consultante (sublinhou-se duplamente).

Solução de Consulta Cosit nº 45, de 28 de maio de 2020

“24. Pela leitura dos dispositivos supramencionados, fica evidente que o empregador **deve** fornecer o vale-transporte ao funcionário e arcar com as despesas que ultrapassarem 6% (seis por cento) do salário básico deste. De acordo com Martinez (2016), trata-se de um **benefício** que o empregador **antecipa** ao empregado para deslocamento “residência-trabalho” e vice-versa. Tal vantagem fora

instituída pela Lei nº 7.418, de 1985, destacando-se em seu art. 1º que o deslocamento deve ser feito por meio do sistema de **transporte coletivo público** (urbano, intermunicipal e/ou interestadual).

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

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

27. Por conseguinte, a contratação de pessoa jurídica para transporte do trajeto de ida e volta do trabalho da mão de obra empregada em processo de produção de bens ou de prestação de serviços podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nos termos do art. 3º, “II”, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

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

(...)

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.

(...).”

Solução de Consulta Cosit nº 45, de 22 de fevereiro de 2023

“17. Nesta ordem de ideias, cumpre frisar que a regra do art. 176, § 1º, inciso II da IN RFB nº 2.121, de 2022, — segundo a qual — inclusivamente — são considerados insumos os bens ou serviços que, mesmo utilizados após a finalização do processo de produção, de fabricação ou de prestação de serviços, tenham sua utilização decorrente de imposição legal — precisa ser interpretada com temperamentos, em conjunção com o disposto no parágrafo 24 e na seção 5 do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, intitulada “gastos posteriores à finalização do processo de produção ou de prestação”, mesmo

porque o parágrafo 52 desse último ato normativo adverte que "nem mesmo em relação aos itens impostos à pessoa jurídica pela legislação se afasta a exigência de que sejam utilizados no processo de produção de bens ou de prestação de serviços para que possam ser considerados insumos para fins de creditamento das contribuições, pois esta exigência se encontra na noção mais elementar do conceito de insumo e foi reiterada diversas vezes nos votos dos ministros da 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça colacionados acima.

(...)

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

(...)

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

(...)."

Solução de Consulta Cosit nº 57, de 3 de março de 2023

"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 vales-transportes, vales-refeição, vales-alimentação ou uniformes 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 2002, e nº 10.833, 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.

(...)

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 aquela que ultrapassar tal percentual e que é de fato custeado pelo empregador; e

(...).”

15. Por conseguinte, as despesas com vale-transporte e transporte fretado estão explicitamente referidas nas mencionadas Soluções de Consulta vinculantes, esclarecendo a matéria.

16. Cabe aqui apenas reforçar alguns pontos que deverão ser observados quanto ao direito de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, como insumo, por imposição legal, das despesas com o pagamento de transporte de mão de obra empregada no processo produtivo ou de prestação de serviços, com fundamento no art. 3º, inciso II, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003:

- 16.1 apenas os dispêndios com o transporte da mão de obra empregada diretamente na atividade de produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços são elegíveis a gerar crédito como insumo, por imposição legal. Portanto, não há direito de creditamento sobre tais dispêndios quando vinculados à mão de obra empregada nos demais segmentos que porventura atue a interessada nem nos seus setores administrativo, contábil, jurídico, entre outros;
- 16.2 como afirmado no item 29 “(a)” da Solução de Consulta Cosit nº 45, de 2020, no caso de fornecimento de vale-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;
- 16.3 os gastos da pessoa jurídica com a contratação de serviços de transporte (fretado) para o deslocamento residência-trabalho e vice-versa da mão de obra empregada diretamente na atividade de produção de bens ou de prestação de serviços podem ser considerados insumo, por imposição legal, para fins de apuração de crédito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nos termos do art. 3º, II, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003;
- 16.4 os gastos com transporte próprio da pessoa jurídica (inclusive combustíveis e lubrificantes) para transporte do trajeto de ida e volta do trabalho da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços não podem ser considerados insumo para fins de apuração de crédito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nos termos do art. 3º, II, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

IV – APROVEITAMENTO EXTEMPORÂNEO DE CRÉDITOS

17. A Solução de Consulta Cosit nº 319, de 20 de junho de 2017 (DOU de 28/06/2017), versa sobre o aproveitamento extemporâneo de créditos das contribuições em comento, sendo os fragmentos relevantes ao caso abaixo replicados (grifos do original):

Solução de Consulta Cosit nº 319, de 2017

“30. Com respeito ao segundo questionamento, a legislação é clara ao permitir o aproveitamento extemporâneo do crédito (Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 4º, e Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, § 4º), a saber:

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

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes. (sem destaques no original).

31. Entretanto, o direito ao aproveitamento desses créditos está sujeito a prazo prescricional. Deveras, tal direito não se confunde com o direito à restituição de tributo pago indevidamente ou a maior, nem com o direito decorrente de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória no âmbito da administração tributária, hipóteses que sujeitariam tal direito aos prazos previstos no art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN).

32. Por outro lado, enquadra-se na categoria residual de direito de qualquer natureza contra a Fazenda Pública, referido no art. 1º do Decreto nº 20.910, de 6 de janeiro de 1932, razão pela qual se aplica o prazo prescricional quinquenal previsto naquele artigo, verbis:

Art. 1º - As dívidas passivas da União, dos Estados e dos Municípios, bem assim todo e qualquer direito ou ação contra a Fazenda Federal, Estadual ou Municipal, seja qual for a sua natureza, prescrevem em cinco anos contados da data do ato ou fato do qual se originarem.

33. Em relação ao prazo prescricional em que incorre o referido crédito, a Cosit, por meio da Solução de Divergência Cosit nº 21, de 25 de novembro de 2011, exarou orientação de que “o termo de início para contagem de seu prazo prescricional é o primeiro dia do mês subsequente ao da sua apuração”, como se lê na ementa publicada no Diário Oficial da União - DOU de 22.08.2011, a seguir transladada:

EXISTÊNCIA E TERMO DE INÍCIO DO PRAZO PRESCRICIONAL DOS CRÉDITOS REFERIDOS NO ART. 3º DA LEI Nº 10.637, DE 30 DE DEZEMBRO DE 2001; E NO ART. 3º DA LEI Nº 10.833, DE 29 DE DEZEMBRO DE 2003.

*Os direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, **estão sujeitos ao prazo prescricional** previsto no art. 1º do Decreto nº 20.910, de 06 de janeiro de 1932. Os fatos geradores dos direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, têm natureza complexiva e aperfeiçoam-se no último dia do mês da apuração. **O termo de início para contagem do prazo prescricional** relativo aos direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, **é o primeiro dia do mês subsequente ao de sua apuração**; (sem destaques no original).*

(...).”

18. Isto é, se os créditos eram passíveis de apuração e não o foram na época própria, poderão ser apurados de forma extemporânea, cabendo efetivar os necessários registros e retificações de declarações e demonstrativos exigidos pela Receita Federal do Brasil.

CONCLUSÃO

19. Em vista do exposto acima, conclui-se que:
- 19.1 é permitida a apropriação de créditos decorrentes de dispêndios da pessoa jurídica com vales-transportes fornecidos a seus funcionários que trabalham no processo de produção de bens ou de prestação de serviços, por serem despesas decorrentes de imposição legal (atente-se que a parcela arcada pelo empregado não é considerada insumo);
- 19.2 os gastos da consultante com a contratação de pessoa jurídica que preste serviço de transporte para o deslocamento residência-trabalho e vice-versa de sua mão de obra empregada diretamente na produção de bens ou de prestação de serviços também podem ser considerados insumo, por imposição legal, para fins de apuração de crédito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nos termos do art. 3º, II, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003; e
- 19.3 é possível o aproveitamento de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não utilizados em períodos anteriores, desde que não tenha decorrido o prazo prescricional.
20. É o entendimento. Encaminhe-se para procedimento próprio.

Assinado digitalmente

CARLOS FREDERICO ANTUNES NUNES
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo esta Solução de Consulta e declaro a sua vinculação às Soluções de Consulta Cosit nºs 319, de 2017, 45, de 2020, 45, de 2023, e 57, de 2023, com fundamento nos arts. 29, inciso III, e 34 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, que, por motivo de brevidade, constituem partes integrantes, inseparáveis e complementares deste ato, para todos os efeitos legais, como se nele estivessem inteiramente reproduzidas.

Publique-se na forma do art. 43 da referenciada instrução normativa. Dê-se ciência à consultante.

Assinado digitalmente

FLÁVIO OSÓRIO DE BARROS
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da SRRF04/Disit