



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	154 – COSIT
DATA	24 de julho 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. CRÉDITOS. INSUMOS. ASSISTÊNCIA À SAÚDE DE COLABORADORES. PREVISÃO EM ACORDO COLETIVO DE TRABALHO. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

Na espécie dos autos, os dispêndios com assistência à saúde prestada por pessoa jurídica não são considerados insumos e, por conseguinte, não geram créditos da Cofins, ainda que decorra de norma contida em convenção ou acordo coletivo de trabalho.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 02, DE 2020, E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 57, DE 2023.

Dispositivos Legais: Artigo 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018; artigo 177, parágrafo único da IN RFB nº 2.121, de 2022.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. ASSISTÊNCIA À SAÚDE DE COLABORADORES. PREVISÃO EM ACORDO COLETIVO DE TRABALHO. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

Na espécie dos autos, os dispêndios com assistência à saúde prestada por pessoa jurídica não são considerados insumos e, por conseguinte, não geram créditos da Contribuição do PIS/Pasep, ainda que decorra de norma contida em convenção ou acordo coletivo de trabalho.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 02, DE 2020, E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 57, DE 2023.

Dispositivos Legais: Artigo 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018; artigo 177, parágrafo único da IN RFB nº 2.121, de 2022.

RELATÓRIO

A pessoa jurídica, acima identificada, que atua, dentre outros ramos, na *“prestação de serviços de emendas, reparação, manutenção e recuperação de correias transportadoras”*, formula consulta disciplinada, à época da petição, pela Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, revogada pela IN RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, objetivando sanar dúvida sobre a interpretação da legislação tributária relativa a tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB).

2. A consulta diz respeito ao conceito de insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, na forma do inciso II do *caput* do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e de dispositivo análogo constante da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 (artigo 3º, inciso II), *“especificamente no tocante ao direito de creditamento dos valores relativos a despesas com assistência médica paga aos colaboradores da empresa, levando em consideração que, no caso da CONSULENTE, trata-se de uma obrigação legal”*.

3. A interessada relata que a maior parte de seus clientes *“está concentrada no ramo da mineração, envolvendo, via de regra, grandes empresas e projetos de alta complexidade e estrutura, normalmente localizados em locais afastados dos grandes centros, justamente pelo tipo de atividade que exercem essas empresas (mineração).”*

4. Explica que *“Pela natureza das atividades de mineração e da dimensão dos projetos e de toda estrutura envolvida (mineração), os serviços prestados pela CONSULENTE se apresentam como essenciais e elementares para o funcionamento das referidas atividades, pois trata da instalação, reparos e manutenção das correias transportadoras dos minérios, instaladas diretamente nas minas e arredores.”* E que *“De fato, em regra, nos próprios contratos firmados entre a CONSULENTE e os tomadores de serviços, já consta a informação de que os serviços serão prestados nas instalações dos complexos, tal como evidenciado na citada nota fiscal.”*

5. Alega que, entre outras despesas que envolvem a prestação dos seus serviços, promove o pagamento de assistência médica aos seus colaboradores por disposição legal.

6. Neste sentido, defende que *“No contexto apresentado e trazendo ao caso os critérios da essencialidade e relevância para definição de insumos das atividades empresariais delineados pelo E. Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170 e, levando em consideração as suas atividades, o tipo e a natureza dos serviços executados, a CONSULENTE entende que as despesas com assistência médica, por decorrer de obrigação legal, é um elemento essencial para a atividade empresarial da CONSULENTE, caracterizando insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS.”*

7. Argui que a contratação de assistência médica não é de sua liberalidade, *“mas decorre de imposição legal, de modo essa despesa se torna obrigatória, imprescindível e essencial para a execução o dos serviços prestados.”*
8. Explana que *“sujeita-se às regras impostas nos acordos e convenções coletivas de trabalho, inclusive as entidades sindicais das localidades onde presta serviços, de modo permanente ou não.”* Adiciona: *“Entre outras diversas obrigações, deveres e dispêndios com sua mão de obra, previstos no referido Acordo Coletivo, a CONSULENTE tem obrigação de contratar assistência médica a seus empregados e dependentes, inclusive aqueles sob regime de contratação temporária e intermitente.”*
9. Enfatiza que o conceito de insumo, para fins de determinação de créditos na sistemática não cumulativa de apuração da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, deve levar em consideração os critérios de essencialidade e relevância conforme definidos pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, quando houve a interpretação do disposto no artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003, e no artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 2002.
10. Ao final, questiona (grifos do original):
“(…) está correto o entendimento no sentido de que as despesas auferidas com assistência médica aos empregados e/ou contratados, NA CONDIÇÃO DE INSUMOS DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (essencialidade/relevância), nos conferem direito ao creditamento do PIS e da COFINS, interpretando que nossa condição fática se subsume ao quanto previsto no artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03?”
11. É o relatório, em apertada síntese.

FUNDAMENTOS

12. Preliminarmente, ressalta-se que o objetivo da consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Administração Pública dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado de sua atividade, propiciando-lhe correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, de forma a evitar eventuais sanções. Constitui, assim, instrumento à disposição do sujeito passivo para lhe possibilitar acesso à interpretação dada pela Fazenda Pública a um fato determinado.
13. A consulta, corretamente formulada, configura orientação oficial e produz efeitos legais, como a proibição de se instaurar procedimentos fiscais contra o interessado e a não aplicação de multa ou juros de mora, relativamente à matéria consultada, desde a data de apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à ciência da solução da consulta.
14. A Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pela Consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos aos quais, em tese, ela se aplica.

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

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

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

18. A dúvida da consulente, enquanto prestadora de serviços [*“prestação de serviços de emendas, reparação, manutenção e recuperação de correias transportadoras”*], está na correta interpretação do inciso II do *caput* artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003 (dispositivo esse referente à Cofins que possui homólogo na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep – Lei nº 10.637, de 2002), abaixo transcrito (grifou-se):

Lei nº 10.833, de 2003, e 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)

(...)

19. Sobre a apuração de créditos com base na aquisição de insumos a que se referem os atos legais citados, deve-se atentar que, por meio do julgamento pela Primeira Seção do STJ do Recurso Especial 1.221.170/PR, consoante procedimento previsto para os recursos repetitivos, cujo acórdão foi publicado no Diário da Justiça Eletrônico de 24 de abril de 2018, sob a relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, a E. Corte deu entendimento próprio ao conceito de insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, na forma do inciso II do *caput* do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003. Transcreve-se, a seguir, a ementa do referido acórdão:

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
Documento: 82073880 - EMENTA / ACORDÃO - Site certificado - DJe: 24/04/2018 Página 1 de 2
Superior Tribunal de Justiça 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.

20. A decisão proferida pelo STJ tem efeito vinculante para esta RFB, em razão do disposto no artigo 19-A 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 Explicativa¹ correlata exarada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

21. Diante disso, tornou-se necessária a edição do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018,² publicado no Diário Oficial da União (DOU) de 18 de dezembro de 2018, para a correta aplicação dos critérios definidos pelo STJ sobre o conceito de insumos. A seguir, transcrevem-se trechos do referido Parecer pertinentes à presente consulta (grifos não constam do original):

¹Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF (Disponível em <<https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/representacao-judicial/documentos-portaria-502/nota-sei-63-2018.pdf/view>>) (consultado em 09 mai. 2023)

² Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97407>> (consultado em 09 mai. 2023)

Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018.

Assunto. Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil 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 Recurso Especial 1.221.170/PR.

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDO NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

(...)

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

(...)

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.*

(...)

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.

(...)

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.*

(...)

II. ALGUMAS APLICAÇÕES ESPECÍFICAS DO CONCEITO DEFINIDO NO RESP 1.221.170/PR

(...)

4. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS POR IMPOSIÇÃO LEGAL

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

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

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

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

53. *São exemplos de itens utilizados no processo de produção de bens ou de prestação de serviços pela pessoa jurídica por exigência da legislação que podem ser considerados insumos para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins: a) no caso de indústrias, os testes de qualidade de produtos produzidos exigidos pela legislação; b) tratamento de*

efluentes do processo produtivo exigido pela legislação c) no caso de produtores rurais, as vacinas aplicadas em seus rebanhos exigidas pela legislação, etc.

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.

(...)

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

(...)

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

(...)

9. MÃO DE OBRA

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

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

9.1. 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.

(...)

9.2. DISPÊNDIOS PARA VIABILIZAÇÃO DA ATIVIDADE DA MÃO DE OBRA

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

131. Acerca desta discussão, cumpre inicialmente observar que em relação ao fator capital do processo produtivo (máquinas, equipamentos, instalações, etc.) as normas que instituíram a modalidade de creditamento pela aquisição de insumos foram expressas em alargá-la para abranger também alguns itens cuja função é viabilizar seu funcionamento, mediante a inclusão de "inclusive combustíveis e lubrificantes" no conceito de insumo (inciso II do caput do art. 3º da

Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) (ver parágrafos 92 a 96). Diferentemente, em relação ao fator trabalho (recursos humanos) da produção, as referidas normas não apenas omitiram qualquer expansão do conceito de insumos como vedaram a possibilidade de creditamento referente a parcela dos dispêndios relativos a este fator (mão de obra paga a pessoa física, conforme explicado acima).

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

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

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

(...)

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

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.*

(...)

22. Ressalta-se que, em regra, não devem ser considerados como insumos os dispêndios (que a pessoa jurídica arca para o exercício das atividades) que não estejam intrinsecamente relacionadas ao exercício de sua atividade-fim e que seriam mero dispêndio operacional. Isso porque há bens e serviços que possuem papel importante para as atividades da empresa, inclusive, para obtenção de vantagem concorrencial, mas cujo nexo de causalidade não está atrelado à sua atividade

precípua, ou seja, ao processo produtivo relacionado ao produto ou serviço (cf. item 38 da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF).

23. Deste modo, diante do Parecer Normativo supracitado, importa destacar que, para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o conceito de insumos deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica; e que somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, consoante artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, excluindo-se desse 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.

24. No caso concreto ora em análise, depreende-se do questionamento da consulente, a qual atua em diversos ramos/atividades, que esta amplia o escopo da consulta, pois pretende considerar como insumo toda a despesa com *“assistência médica aos empregados e/ou contratados”*, independentemente de o colaborador/funcionário prestar serviço na área operacional vinculada ao acordo coletivo de trabalho firmado.

25. Assim, consoante o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, a despesa com assistência médica pode ser considerada relevante desde que *“(...) embora não indispensável (...) à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja: (...) b.2) ‘por imposição legal’”*. (grifou-se)

26. Nada obstante, além da necessária imposição legal, as despesas médicas que podem gerar direito a crédito a título de insumo estão circunscritas aos colaboradores que atuam nas atividades vinculadas ao processo de prestação de serviços ao tomador (no caso, as despesas com o plano de saúde que ampara/viabiliza a atividade dos funcionários que atuam na atividade fim de *“prestação de serviços de emendas, reparação, manutenção e recuperação de correias transportadoras”* a terceiros).

27. Como frisado nos itens 52 e 69 do supratranscrito Parecer Normativo *“(...) nem mesmo em relação aos itens impostos à pessoa jurídica pela legislação se afasta a exigência de que sejam utilizados no processo de produção de bens ou de prestação de serviços para que possam ser considerados insumos para fins de creditamento das contribuições, pois esta exigência se encontra na noção mais elementar do conceito de insumo e foi reiterada diversas vezes nos votos dos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (...)”*.

27.1. Por sua vez, conforme consta do item 121 do Parecer, há expressa proibição legal de creditamento de dispêndios com mão de obra contratada de pessoa física (artigo 3º, § 2º, I, das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003).

28. Quanto à vedação para a apuração de crédito, na modalidade de insumo, relativo a dispêndios da pessoa jurídica (com outra pessoa jurídica) destinados à viabilização da atividade da mão de obra empregada em seu processo de prestação de serviço (itens 130 a 137 do Parecer Normativo nº 5, de 2018), a exemplo dos dispêndios com assistência médica, tem-se que essa vedação alcança os

serviços destinados a viabilizar a atividade da mão de obra utilizada em qualquer área da pessoa jurídica (produção, administração, contabilidade, jurídica etc.).

28.1. Contudo, “(...) deve-se ressaltar que as vedações de creditamento afirmadas nesta seção não se aplicam caso o bem ou serviço sejam especificamente exigidos pela legislação (...) para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades” (item 136, grifado). Em que pese a exigência firmada pela legislação, somente se amoldam ao conceito de insumo os serviços relacionados “(...) a trabalhadores alocados pela pessoa jurídica nas atividades de produção de bens ou de prestação de serviços (...)” (item 137).

29. Neste mesmo sentindo, esta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) se manifestou através da Solução de Consulta Cosit nº 2, de 10 de janeiro de 2020³ - referenciada pela consultante -, cuja ementa foi publicada no DOU de 27 de janeiro de 2020, e que, nos termos do inciso I artigo 33 da IN RFB nº 2.058, de 2021,⁴ tem efeito vinculante no âmbito da RFB quanto à interpretação a ser dada à matéria.

29.1. Transcrevem-se os trechos pertinentes para esta solução de consulta:

Solução de Consulta Cosit nº 2, de 2020

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL. FORNECIMENTO DE MÃO DE OBRA. ASSISTÊNCIA MÉDICA.

(...)

Não permitem a apuração de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep na modalidade insumo, os dispêndios com assistência médica oferecida pela pessoa jurídica aos trabalhadores empregados em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, a menos que a referida assistência médica seja especificamente exigida pela legislação.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA AO PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 5, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2018, PUBLICADO NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO DE 18 DE DEZEMBRO DE 2018.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, II e § 2º, I; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL. FORNECIMENTO DE MÃO DE OBRA. ASSISTÊNCIA MÉDICA.

(...)

Não permitem a apuração de crédito da Cofins na modalidade insumo, os dispêndios com assistência médica oferecida pela pessoa jurídica aos trabalhadores empregados

³ Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=106290>> (consultado em 09 mai. 2023)

⁴ Art. 33. As soluções de consulta proferidas pela Cosit, a partir da data de sua publicação: I - têm efeito vinculante no âmbito da RFB; e (...)

em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, a menos que a referida assistência médica seja especificamente exigida pela legislação.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA AO PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 5, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2018, PUBLICADO NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO DE 18 DE DEZEMBRO DE 2018.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, II e § 2º, I; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018.

(...)

Fundamentos

(...)

15. Por fim, a menos que seja especificamente exigida pela legislação, a assistência médica oferecida pela pessoa jurídica à mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços não se considera insumo, pois esse gasto não está abrangido pelos critérios de relevância e essencialidade, além de não estar relacionado à atividade de produção de bens ou prestação de serviços.

30. Portanto, a contraprestação ao dispêndio com assistência médica, para ser qualificada como insumo, com o atendimento ao critério de relevância, deve, cumulativamente:

(1) ser referente à contratação de pessoa jurídica;

(2) ser exigida pela legislação; e

(3) amparar/viabilizar, especificamente, a mão de obra empregada na atividade de produção de bens ou de prestação de serviços. Importante, pois, que a interessada mantenha controle segregado que permita a identificação e a demonstração dos gastos relacionados especificamente com as atividades geradoras de créditos.

31. A consulente, por sua vez, pontua que “(...) os próprios contratos de prestação de serviços com seus clientes, em regra, impõem como condição contratual o dever da CONSULENTE manter planos de saúde aos empregados alocados nos serviços, justamente pelo tipo de serviço e o grau de risco e de salubridade decorrente das localidades onde são prestados (regiões de minérios)”, e que os dispêndios com a assistência médica para colaboradores decorrem da celebração de acordo coletivo de trabalho (fls. 38 a 40). Com efeito, essa vinculação apontada pela consulente deve estar evidenciada em documentação hábil e idônea, não cabendo essa apreciação em sede de consulta à interpretação da legislação.

32. Isso posto, resta, pois, **verificar se convenções e acordos coletivos de trabalho atendem ao requisito de exigência/imposição pela legislação**, já que, segundo a consulente, os dispêndios com a assistência médica para colaboradores decorrem da celebração de acordo coletivo de trabalho.

33. A respeito desse assunto, esta Cosit exarou a Solução de Consulta Cosit nº 57, de 3 de março de 2023,⁵ cuja ementa foi publicada no DOU de 17 de março de 2023, e que, nos termos do inciso I do artigo 33 da IN RFB nº 2.058, de 2021, tem efeito vinculante no âmbito da RFB quanto à interpretação a ser dada a matéria.

33.1. Abaixo trechos relevantes da supracitada Solução de Consulta relevantes para o presente feito (grifos não constam do original):

Solução de Consulta Cosit nº 57, de 2023

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

NÃO CUMULATIVIDADE. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. INSUMOS. VALES-TRANSPORTE. VALES-REFEIÇÃO. VALES-ALIMENTAÇÃO. UNIFORMES. 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 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, por ser despesa decorrente de imposição legal; e

b) não se consideram insumos os vales-refeição, vales-alimentação e uniformes fornecidos pela pessoa jurídica a seus funcionários que trabalham no processo de produção de bens ou de prestação de serviços, ainda que o referido fornecimento decorra de norma contida em Convenção Coletiva de Trabalho.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 45, DE 28 DE MAIO DE 2020.

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; IN RFB nº 2.121, de 2022, art. 177.

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

NÃO CUMULATIVIDADE. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. INSUMOS. VALES-TRANSPORTE. VALES-REFEIÇÃO. VALES-ALIMENTAÇÃO. UNIFORMES. 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 2003:

NÃO CUMULATIVIDADE. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. INSUMOS. VALES-TRANSPORTE. VALES-REFEIÇÃO. VALES-ALIMENTAÇÃO. UNIFORMES. 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 2003:

⁵ Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=129556>> (consultado em 09 mai. 2023)

a) é permitida a apropriação de créditos decorrentes dos dispêndios da pessoa jurídica com vales-transporte fornecidos a seus funcionários que trabalham no processo de produção de bens ou de prestação de serviços, por ser despesa decorrente de imposição legal; e

b) não se consideram insumos os vales-refeição, vales-alimentação e uniformes fornecidos pela pessoa jurídica a seus funcionários que trabalham no processo de produção de bens ou de prestação de serviços, ainda que o referido fornecimento decorra de norma contida em Convenção Coletiva de Trabalho.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 45, DE 28 DE MAIO DE 2020.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, 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; IN RFB nº 2.121, de 2022, art. 177.

(...)

Fundamentos

(...)

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

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

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.

27. Consequentemente, **não se considera que a categoria de Bens e Serviços Utilizados por Imposição Legal, de que tratam os itens 49 a 54 do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018,**

abranja os bens e serviços cuja obrigatoriedade de utilização pela pessoas jurídica decorra apenas de norma prevista em Convenção Coletiva de Trabalho.

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

(...)

34. Depreende-se do exposto acima que as convenções e os acordos coletivos de trabalho 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.

34.1 Portanto, em relação ao caso ora em análise, os dispêndios com assistência à saúde de colaboradores prestada por pessoa jurídica não configuram insumo para fins de creditamento das contribuições sociais em comento, nos termos descritos no parágrafo único do artigo 177 da IN RFB nº 2.121, de 2022.

CONCLUSÃO

35. Diante do exposto, responde-se à consulente que, na espécie dos autos, os dispêndios com assistência à saúde a seus colaboradores prestada por pessoa jurídica não são considerados insumos e, por conseguinte, não geram créditos da Contribuição do PIS/Pasep e da Cofins, ainda que decorra de norma contida em convenção ou acordo coletivo de trabalho, nos termos do parágrafo único do artigo 177 da IN RFB nº 2.121, de 2022.

Assinado digitalmente

FABIO BIGARELLI

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotri.

Assinado digitalmente

RAUL KLEBER GOMES DE SOUZA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Chefe da Direi

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

Assinado digitalmente

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JÚNIOR

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador da Cotri

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta, vinculando-a parcialmente à Solução de Consulta Cosit nº 02, de 2020, e à Solução de Consulta Cosit nº 57, de 2023, nos termos do inciso I do artigo 33 da IN RFB nº 2.058, de 2021. Publique-se e divulgue-se nos termos do artigo 43 da referida IN. Dê-se ciência ao interessado.

Assinado digitalmente

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