



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	211 – COSIT
DATA	12 de setembro 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. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO EM LOCAL DIVERSO DA SEDE DA PESSOA JURÍDICA. DESLOCAMENTO DE FUNCIONÁRIOS. DISPÊNDIOS COM PASSAGENS AÉREAS, HOSPEDAGEM, ALIMENTAÇÃO E TRANSPORTE (ALUGUEL DE CARROS E PEDÁGIO).

Ante a inexistência de imposição normativa, as despesas com passagens aéreas, alimentação e hospedagem dos funcionários (empregados ou contratados) que realizam, presencialmente, os serviços em local do tomador destes serviços, não são consideradas insumo nos termos do inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e, portanto, incabível o aproveitamento de créditos da não cumulatividade da Cofins.

A locação de veículos não se confunde com prestação de serviço e, portanto, não pode ser considerada insumo para fins da modalidade de creditamento da não cumulatividade da Cofins prevista no inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Os dispêndios com pedágio pagos no trajeto de ida e volta, entre o local de hospedagem dos funcionários (hotel) e o local de prestação de serviço, não são considerados insumos e não dão direito a créditos da não cumulatividade da Cofins, por não se enquadrarem na expressão "bens e serviços" do inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

DISPÊNDIOS COM COMBUSTÍVEIS.

As despesas com combustíveis utilizados nos veículos (próprios e alugados) destinados ao deslocamento dos funcionários da pessoa jurídica até o local da prestação de serviço são consideradas insumos e geram direito a crédito da Cofins, nos termos do inciso II do **caput** art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 218, DE 2019, E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 80, DE 2019.

Dispositivos Legais: Art. 3º, II e IV, da Lei nº 10.833, de 2003; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO EM LOCAL DIVERSO DA SEDE DA PESSOA JURÍDICA. DESLOCAMENTO DE FUNCIONÁRIOS.

DISPÊNDIOS COM PASSAGENS AÉREAS, HOSPEDAGEM, ALIMENTAÇÃO E TRANSPORTE (ALUGUEL DE CARROS E PEDÁGIO).

Ante a inexistência de imposição normativa, as despesas com passagens aéreas, alimentação e hospedagem dos funcionários (empregados ou contratados) que realizam, presencialmente, os serviços em local do tomador destes serviços, não são consideradas insumo nos termos do inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e, portanto, incabível o aproveitamento de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep.

A locação de veículos não se confunde com prestação de serviço e, portanto, não pode ser considerada insumo para fins da modalidade de creditamento da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep prevista no inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

Os dispêndios com pedágio pagos no trajeto de ida e volta, entre o local de hospedagem dos funcionários (hotel) e o local de prestação de serviço, não são considerados insumos e não dão direito a créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep, por não se enquadrarem na expressão "bens e serviços" do inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

DISPÊNDIOS COM COMBUSTÍVEIS.

As despesas com combustíveis utilizados nos veículos (próprios e alugados) destinados ao deslocamento dos funcionários da pessoa jurídica até o local da prestação de serviço são consideradas insumos e geram direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep, nos termos do inciso II do **caput** art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 218, DE 2019, E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 80, DE 2019.

Dispositivos Legais: Art. 3º, II e IV, da Lei nº 10.637, de 2002; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018.

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 os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Contribuição para o PIS/Pasep) e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), na forma do inciso II do **caput** do art. 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 (art. 3º, inciso II): “especificamente no tocante ao direito de creditamento dos valores relativos a despesas com viagens, incluindo deslocamentos, hospedagens e alimentação”.

3. A consulente alega que a maior parte dos 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 “exerce o reparo e/ou manutenção das correias transportadoras dos materiais extraídos das regiões de minas, inclusive mediante serviço de vulcanização das correias. (...)”; e que, devido à “natureza das atividades de mineração e da dimensão dos projetos e de toda estrutura envolvida (mineração),” os serviços são prestados nas instalações do projeto/complexo de mineração dos contratantes da interessada, “pois trata da instalação, reparos e manutenção das correias transportadoras dos minérios, instaladas diretamente nas minas e arredores.” Ressalta que a informação de que os serviços serão prestados nas instalações dos complexos são firmados, em regra, em contrato com os tomadores de serviços.

5. Neste contexto, a peticionante argui que “além do pessoal já locado na própria estrutura dos projetos, necessita deslocar, imprescindivelmente, pessoal técnico para os locais das obras (projetos de mineração), especializados no manuseio, reparo e manutenção das correias transportadoras. Trata-se de um serviço que não se pode executar à distância!”

6. Defende que “o deslocamento de pessoal aos locais dos projetos, para a execução dos serviços fundamentais/essenciais, gera grandes despesas para as atividades da CONSULENTE, incluindo passagens aéreas, alimentação, hotéis, eventualmente carro, combustível e pedágios.”

7. Traz à baila “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”, contextualizando-os ao seu caso. Assim, entende que “o deslocamento de equipe técnica para a execução dos serviços de reparo/ manutenção/ vulcanização das correias

transportadoras é um elemento essencial para a atividade empresarial da CONSULENTE, caracterizando insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS.”

8. Argumenta que “o deslocamento de equipe técnica aos locais dos projetos (usinas mineradoras) não é uma liberalidade da CONSULENTE, mas uma necessidade para viabilizar o seu objeto social, exatamente porque os serviços são prestados em equipamentos instalados dentro dos clientes, nas usinas mineradoras, sendo inviável a execução dos serviços em seu estabelecimento, de maneira que o deslocamento de pessoal até esses locais é fundamental.”

9. Entende que as despesas com o deslocamento de pessoal técnico para a prestação de seus serviços “estão enquadradas no conceito de despesas necessárias e, assim preenchem os critérios da essencialidade e da relevância para fins de definição de insumos e de creditamento do PIS e da COFINS.” Sendo que, “O critério da essencialidade está presente na medida em que essas despesas são pertinentes e viabilizam os serviços prestados pela CONSULENTE, de forma que, se retirados ou não incorridos, impossibilitariam o resultado final dos serviços (manutenção/ reparação das correias transportadoras).” Já o critério de relevância “também está evidenciado, uma vez que, sem as despesas com o deslocamento do pessoal, a execução das atividades da CONSULENTE, simplesmente, não ocorreria.”

10. Ressalta que este seu entendimento (que as despesas com viagens para deslocamento de pessoal técnico para as estruturas de seus clientes, para a execução dos serviços, configuram insumos para a prestação dos serviços à luz dos critérios da essencialidade e relevância) “não se aplica às despesas com a área comercial ou administrativa, mas tão somente à mão de obra para o desempenho dos serviços.”

11. No entanto, destaca que “o pagamento dessas despesas corre por conta da CONSULENTE, por disposição legal, já que esses dispêndios não integram o salário do empregado, na forma expressamente prevista no art. 457, § 2º, da CLT.” Nesta linha, arrazoa que “(...) – além de essência e relevante para o exercício das atividades da CONSULENTE – por se tratar de uma obrigação legal, essas despesas se enquadram no conceito de insumo para fins de crédito de PIS e COFINS.”

12. Ao final, faz o seguinte questionamento (grifos do original):

(...) está correto seu entendimento no sentido de que as despesas auferidas com o deslocamento de pessoal (empregados ou contratados) aos locais dos projetos dos clientes e/ou da prestação de serviços, tais como passagens aéreas, alimentação, hotéis, locação de veículos/transporte, combustível e pedágios, NA CONDIÇÃO DE INSUMOS DE SUA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (essencialidade/relevância), lhe conferem direito ao creditamento do PIS e da COFINS, interpretando que sua condição fática se subsume ao quanto previsto no art. 3º, inciso II e/ou X, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03?

FUNDAMENTOS

13. Preliminarmente, destaca-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.

14. 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.

15. 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.

16. 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 9 de dezembro 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.

17. 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.

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

19. 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** do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 (dispositivo esse referente à Cofins que possui homólogo na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep). Dada a sua relevância e necessária observância, transcreve-se também o § 2º do art. 3º:

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) [Grifado]

(...)

§ 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)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

20. Destaca-se que a análise dos dispêndios passíveis de gerar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve perpassar pela verificação, em primeiro plano, se presentes, no caso concreto, das condicionantes autorizativas e não autorizativas do respectivo desconto.

21. Para que se materialize o direito ao crédito de que trata o art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, não basta que o item pareça se enquadrar numa das hipóteses ali elencadas, é necessária a verificação de que o gasto incorrido se amolda aos requisitos estabelecidos pela legislação de regência.

22. Acerca da 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 Superior Tribunal de Justiça (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 art. 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 SEGUINTE 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 realtivos 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 terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

23. A decisão proferida pelo STJ tem efeito vinculante para esta RFB, em razão do disposto nos arts. 19 e 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 Explicativa correlata exarada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

24. Diante disso, tornou-se necessária a edição do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018, publicado no Diário Oficial da União (DOU) de 18 de dezembro de 2018, 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):

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 ESTABELECIDA 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

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

(...)

8. *Com base na tese acordada, consoante explica o Ministro Mauro Campbell em seu segundo aditamento ao voto (fls 143 do inteiro teor do acórdão), o recurso especial foi parcialmente provido:*

a) sendo considerados possíveis insumos para a atividade da recorrente, devolvendo-se a análise fática ao Tribunal de origem relativa aos seguintes itens: “ ‘custos’ e ‘despesas’ com água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e, agora, os equipamentos de proteção individual – EPI”;

b) não sendo considerados insumos para a atividade da recorrente os seguintes itens: “gastos com veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões”

(...)

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.

(...)

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

(...)

2. INEXISTÊNCIA DE INSUMOS NA ATIVIDADE COMERCIAL

40. Nos termos demonstrados acima sobre o conceito definido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros.

41. Destarte, para fins de apuração de créditos das contribuições, não há insumos na atividade de revenda de bens, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda (inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

(...)

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) [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].

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

(...)

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.

(...)

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).

(...)

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, conseqüentemente, 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 ir 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.

(...)

25. 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).

26. 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 art. 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.

27. Como frisado nos itens 52 e 69 do Parecer Normativo nº 5, de 2018, “(...) 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 (...)”. Por sua vez, conforme consta do item 121, há

expressa proibição legal de creditamento de dispêndios com mão de obra contratada de pessoa física (art. 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), 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.).

29. 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).

30. Assim sendo, a despeito de a consulente mencionar o § 2º do art. 457 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), aprovada pelo Decreto-lei nº 5.452, de 1 de maio de 1943, como disposição legal que a obriga ao pagamento das despesas com passagens aéreas, alimentação, hospedagem e transporte, não se verifica que esse dispositivo legal determine a integração de tais itens ao processo de prestação/execução de serviços aos seus clientes.

DOS DISPÊNDIOS COM PASSAGENS AÉREAS, ALIMENTAÇÃO E HOSPEDAGEM

31. Alega a interessada, em relação aos gastos com passagens aéreas, alimentação e hospedagem, que eles seriam indispensáveis à sua atividade, porque seus funcionários realizam, presencialmente, a prestação dos serviços em localidades onde a pessoa jurídica não possui estrutura própria de atendimento.

32. Entretanto, o que se verifica é que tais dispêndios da consulente são destinados à viabilização da atividade de sua mão de obra. Com efeito, como salientado no item 133 do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, excluem-se do conceito de 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 [pela pessoa jurídica] 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)”.

33. Ocorre que os itens em questão, relativos a dispêndios para a viabilização da atividade de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessa atividade, podem ser considerados relevantes, desde que, embora não indispensáveis à prestação dos serviços, integrem o processo de produção, por imposição da legislação. Essa imposição normativa, todavia, é inexistente no caso sob análise.

34. Em relação a passagens aéreas, alimentação e hospedagem, inexistente a integração dos itens ao processo de prestação do serviço (“prestação de serviços de emendas, reparação, manutenção e recuperação de correias transportadoras”), nem mesmo por imposição legal.

35. Portanto, ante a inexistência de imposição normativa, é incabível o aproveitamento de crédito a título de insumo, em relação aos valores gastos com passagens aéreas, alimentação e hospedagem dos funcionários que realizam, presencialmente, os serviços em localidades onde a pessoa jurídica não possui estrutura própria de atendimento, porque tais itens não constituem insumo, nos termos do inciso II do **caput** do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

DOS DISPÊNDIOS COM ALUGUEL DE VEÍCULOS PARA O TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIOS

36. Acerca deste assunto, esta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) se manifestou através da Solução de Consulta (SC) Cosit nº 218, de 26 de junho de 2019,¹ cuja ementa foi publicada no DOU de 01 de julho de 2019, e que, nos termos do art. 33 da IN RFB nº 2.058, de 2021,² tem efeito vinculante no âmbito da RFB quanto à interpretação a ser dada à matéria.

36.1. Transcrevem-se os trechos pertinentes para o deslinde do presente feito:

Solução de Consulta Cosit nº 218, de 2019

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. TRANSPORTADORA DE CARGAS. ALUGUEL DE VEÍCULOS. INSUMOS. IMPOSSIBILIDADE.

A locação de veículos não se confunde com prestação de serviços e, portanto, não pode ser considerada insumo para fins da modalidade de creditamento da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep prevista no inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

(...)

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, II.

(...)

(...)

Fundamentos

(...)

10. (...), cumpre verificar se a locação de bens poderia ser enquadrada como aquisição de serviços (...).

11. No julgamento do Recurso Extraordinário nº 116.121 (ocorrido em 11.10.2000), o Supremo Tribunal Federal (STF) entendeu que a locação de bens móveis e a prestação de serviços não se confundem e, conseqüentemente, declarou inconstitucional a expressão locação de bens móveis,

¹ <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=102036> (consultado em 14 dez. 2022)

² 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 (...)

contida no item 79 da Lista de Serviço, anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, com redação dada pela Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987. (...)

(...)

12. A esse respeito, o entendimento do STF tem sido no sentido de que a simples locação de bens móveis, desacompanhada da prestação de serviços, não caracteriza obrigação de fazer, ou seja, não se trata de prestação de serviço. Assim, a simples locação de bem móvel não poderia ser enquadrada como prestação de serviços, pois lhe faltaria o elemento essencial, qual seja, a efetiva prestação do serviço. Na locação que não envolve, cumulativamente, a prestação de serviços, a obrigação do locador consiste na entrega da coisa ao locatário (obrigação de dar).

13. A própria Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, não mais contempla como hipótese de incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) a locação de bens móveis.

(...)

20. Assim, adotando-se no caso em exame o entendimento tradicional acerca do conceito de serviços, conclui-se que o aluguel de veículos automotores não permite a apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na modalidade aquisição de insumos (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) porque não se trata de aquisição de serviços.

(...)

37. Como explicado no item 20 da supracitada Solução de Consulta, os dispêndios relativos a insumos devem estar relacionados a bens adquiridos ou a serviços tomados pela interessada prestadora de serviços (consulente), e a locação de veículos não se subsume a tais hipóteses.

38. Em outras palavras, a locação de veículos não se confunde com uma prestação de serviços e, portanto, não pode ser considerada insumo para fins da modalidade de creditamento da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins prevista no inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.

39. Ademais, o direito ao crédito não se aplica nos casos de aluguel de veículos, já que, de forma específica, a legislação (inciso IV do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003) se limita a dispor sobre as despesas de aluguéis de “prédios, máquinas e equipamentos”, hipóteses essas que estão definidas exaustivamente em lei. Assim, ao incluir na lei as despesas de aluguel como item específico capaz de gerar crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, o legislador restringiu tal hipótese aos aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados na atividade da empresa, não abarcando esse rol a locação de veículos para o transporte de funcionários. Portanto, também na hipótese do referido inciso IV, é incabível o aproveitamento de crédito a tal título, por falta de expressa previsão legal.

DOS DISPÊNDIOS COM PEDÁGIO

40. Quanto aos dispêndios com pedágio, depreende-se que o transporte a que se refere a consulta é realizado, em veículos alugados, para o transporte de pessoas, no trajeto de ida e volta, entre o local de hospedagem dos funcionários (hotel) e o local de prestação de serviço.

41. O que ocorre é, portanto, um dispêndio da pessoa jurídica com item destinado à viabilização da atividade da mão de obra a ser empregada na prestação dos serviços no local do tomador destes serviços. Uma vez que inexistente a integração ao processo de prestação do serviço por imposição legal, o pagamento de pedágio não pode ser considerado relevante.

42. O pedágio não é um “bem” tampouco um “serviço” (conceitos indispensáveis para caracterização como insumo, nos termos do inciso II do **caput** art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003), mas diz respeito a um valor cobrado pela efetiva utilização de rodovias³ e que não tem incorporação com os serviços prestados pela consulente (“prestação de serviços de emendas, reparação, manutenção e recuperação de correias transportadoras”). Por conseguinte, não pode ser considerado insumo, a exemplo do já exposto (itens 130 a 137 do Parecer Normativo nº 5, de 2018).

DOS DISPÊNDIOS COM COMBUSTÍVEIS

43. No que se refere à possibilidade de apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, na modalidade aquisição de insumos para a prestação de serviço, referentes ao combustível consumido em veículos utilizados para deslocamento de pessoal técnico para a execução do serviço contratado, foi exarada a Solução de Consulta Cosit nº 80, de 20 de março de 2019,⁴ cuja ementa foi publicada no DOU de 28 de março de 2019, e que, nos termos do art. 33 da IN RFB nº 2.058, de 2021, tem efeito vinculante no âmbito da RFB quanto à interpretação a ser dada à matéria.

43.1. A SC supracitada assim esclarece (grifos do original):

Solução de Consulta nº 80, de 2019

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. COMBUSTÍVEL DE VEÍCULOS UTILIZADOS PARA TRANSPORTE DE PESSOAL TÉCNICO PARA A PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. POSSIBILIDADE.

No regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, é possível o desconto de crédito, na modalidade aquisição de insumos para a prestação de serviço, o combustível consumido em veículos utilizados para deslocamento de pessoal técnico para a execução do serviço contratado.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA AO PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 05, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2018, PUBLICADO NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO (DOU) DE 18 DE DEZEMBRO DE 2018.

³ Vide Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 800/RS [https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6274991 (consultado em 16 dez. 2022)]

⁴ http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=99567 (consultado em 15 dez. 2022)

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 2018.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. COMBUSTÍVEL DE VEÍCULOS UTILIZADOS PARA TRANSPORTE DE PESSOAL TÉCNICO PARA A PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. POSSIBILIDADE.

No regime de apuração não cumulativa da Cofins, é possível o desconto de crédito, na modalidade aquisição de insumos para a prestação de serviço, o combustível consumido em veículos utilizados para deslocamento de pessoal técnico para a execução do serviço contratado.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA AO PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 05, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2018, PUBLICADO NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO (DOU) DE 18 DE DEZEMBRO DE 2018.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 2018.

(...)

Fundamentos

(...)

15. Diante disso, tornou-se necessária para a correta aplicação dos critérios definidos pelo Superior Tribunal de Justiça sobre o conceito de insumos, a edição do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018, publicado no DOU de 18 de dezembro de 2018, que nos termos do art. 8º da IN RFB nº 1.396, de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria. A seguir, transcrevem-se trechos do referido Parecer na parte pertinente à presente consulta.

PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 05, DE 2018

(...)

Fundamentos

(...)

10. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES

(...)

*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. [...] Todavia, não se pode deixar de reconhecer que em algumas hipóteses os veículos participam efetivamente do processo produtivo e, conseqüentemente, 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.*

[sem grifo no original]

16. Nesse contexto, nem todos os veículos utilizados pela empresa têm os combustíveis e lubrificantes consumidos como fonte de crédito, pois se encontra peremptoriamente afastada da hipótese de creditamento a aquisição de combustíveis e lubrificantes para consumo em veículos que não sejam diretamente utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços, ou seja, veículos utilizados nas demais áreas de atividade da pessoa jurídica (administrativa, contábil, jurídica, etc.).

17. No entanto, no caso em questão, os combustíveis são utilizados em veículos para locomoção dos funcionários da empresa aos locais onde ocorrerá a prestação de serviços.

*18. Imperioso ressaltar que os dispêndios com combustíveis, caso sejam para veículos que são utilizados para o **transporte de funcionários**, quer dizer, transporte da casa para o trabalho e do*

trabalho para casa, não são considerados insumos e, portanto, não geram créditos da não cumulatividade das contribuições sociais em tela, conforme elucida o item 133 do Parecer Normativo acima transcrito.

19. Nesse cenário, ante a 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, o qual foi exaustivamente esmiuçado no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 2018, vislumbra-se a possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, o dispêndio com combustíveis consumidos no transporte de funcionários para a prestação de serviços no ramo de atividades que a consulente atua.

(...)

44. Portanto, os dispêndios com combustíveis, desde que consumidos nos veículos (próprios ou alugados) utilizados em etapa do processo de prestação de serviços, são insumos e permitem o crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nessa modalidade, de acordo com o item 144 do Parecer parcialmente reproduzido acima. Contudo, é vedada a 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).

CONCLUSÃO

45. Diante do exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo à interessada que:

45.1. Ante a inexistência de imposição normativa, as despesas com passagens aéreas, alimentação e hospedagem dos funcionários (empregados ou contratados) que realizam, presencialmente, os serviços em local do tomador destes serviços, não são consideradas insumo nos termos do inciso II do **caput** do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, e, portanto, incabível o aproveitamento de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins;

45.2. A locação de veículos não se confunde com prestação de serviço e, portanto, não pode ser considerada insumo para fins da modalidade de creditamento da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins prevista no inciso II do **caput** do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003;

45.3. Os dispêndios com pedágio pagos no trajeto de ida e volta, entre o local de hospedagem dos funcionários (hotel) e o local de prestação de serviço, não são considerados insumos e não dão direito a créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, por não se enquadrarem na expressão "bens e serviços" do inciso II do **caput** do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003;

45.4. As despesas com combustíveis utilizados nos veículos (próprios e alugados) destinados ao deslocamento dos funcionários da pessoa jurídica até o local da prestação de serviço são consideradas insumos e geram direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nos termos do inciso II do **caput** art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

Assinado digitalmente
HENRIQUE PINHEIRO TORRES
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit/SRRF01

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 218, de 2019, e à Solução de Consulta Cosit nº 80, de 2019, nos termos do art. 33 da IN RFB nº 2.058, de 2021. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 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