



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	249 – COSIT
DATA	23 de outubro 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. CRÉDITO. VALE-TRANSPORTE. GASTOS COM TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIOS.

Os gastos com vale-transporte para transportar os trabalhadores que atuam na fabricação ou produção de bens e na prestação de serviços, no percurso residência-trabalho e vice-versa, e com a contratação de pessoa jurídica em substituição ao vale-transporte, por decorrerem de imposição legal, podem ser considerados insumo para efeito de desconto do crédito de que trata o art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003.

No caso do vale-transporte, apenas a parcela custeada pelo empregador que exceder a 6% (seis por cento) do salário do empregado pode ser objeto do referido creditamento.

O direito de utilização dos referidos créditos prescreve em 5 (cinco) anos da data de sua constituição.

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

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, II, Lei nº 7.418, de 1985, e Decreto nº 10.854, de 2021, arts. 106, 109 e 114.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. VALE-TRANSPORTE. GASTOS COM TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIOS.

Os gastos com vale-transporte para transportar os trabalhadores que atuam na fabricação ou produção de bens e na prestação de serviços, no percurso residência-trabalho e vice-versa, e com a contratação de pessoa jurídica em substituição ao vale-transporte, por decorrerem de imposição legal, podem ser considerados insumo para efeito de desconto do crédito de que trata o art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002.

No caso do vale-transporte, apenas a parcela custeada pelo empregador que exceder a 6% (seis por cento) do salário do empregado pode ser objeto do referido creditamento.

O prazo de utilização dos referidos créditos prescreve em 5 (cinco) anos da data de sua constituição.

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

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, II, Lei nº 7.418, de 1985, e Decreto nº 10.854, de 2021, arts. 106, 109 e 114

RELATÓRIO

A consulente em epígrafe, empresa que exerce atividade agroindustrial, mais especificamente a de fabricação de açúcar e etanol e a de geração de energia elétrica, apresenta consulta a respeito da legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins.

2. Informa sujeitar-se ao regime não cumulativo das contribuições sociais e que, no exercício das atividades de produção, despense valores com vale-transporte, instituído pela Lei nº 7.418, de 16 de dezembro de 1985, e com a contratação de pessoa jurídica para o transporte da mão de obra empregada nas referidas atividades.

3. Considerando a obrigação imposta pela legislação trabalhista de fornecimento de transporte ao trabalhador, apresenta os seguintes questionamentos:

i) se os gastos com vale-transporte e com a contratação de pessoa jurídica para transportar os trabalhadores que atuam nas áreas de produção, no percurso residência-trabalho e vice-versa, podem ser considerados insumo, para efeito de desconto do crédito de que trata o art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003; e

ii) se, com base no art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, pode descontar créditos extemporâneos, dos últimos 5(cinco) anos, correspondentes aos gastos referidos na alínea anterior.

4. Em síntese, é o relatório.

FUNDAMENTOS

5. O processo administrativo de consulta acerca da interpretação da legislação tributária é regido, no âmbito da Receita Federal do Brasil, pela Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, arts. 48 e 49, pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, arts. 46 a 53, 55 e 58, pelo Decreto nº 7.574, de

29 de setembro de 2011, arts. 88 a 102, e pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021.

6. Neste sentido, observe-se que a consulta fiscal, ainda quando preencha os requisitos legais de admissibilidade, a juízo da autoridade competente, não interrompe prazos de recolhimento de tributo retido na fonte ou declarado (autolancado) antes ou depois da data de sua interposição, de entrega de declaração de rendimentos ou de cumprimento de outras obrigações acessórias, tampouco impede a instauração de procedimento fiscal para fins de apuração da regularidade do recolhimento de tributos e da apresentação de declarações, a teor do disposto no art. 49 do Decreto nº 70.235, de 1972, no art. 89, § 1º, do Decreto nº 7.574, de 2011, e nos arts. 19 e 45 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.

7. Cumpre destacar que a finalidade do instituto da consulta é fornecer ao sujeito passivo esclarecimentos acerca da interpretação adotada pela Receita Federal sobre determinada norma tributária aplicável a casos concretos e cujo sentido lhe pareça dúbio, obscuro ou de difícil compreensão. A matéria da consulta é sempre a interpretação, ou seja, o juízo a respeito da legislação tributária, com fim de dirimir dúvidas circunscritas a fatos determinados.

8. Em sede de exame de admissibilidade, verifica-se que a consulta atende aos requisitos previstos na Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.

9. Preliminarmente, importa ressaltar que esta consulta não diz respeito à possibilidade de crédito prevista no art. 3º, X, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, referente aos gastos com vale-transporte efetuados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. Em verdade, trata a consulta da possibilidade de enquadrar tais gastos, e os despendidos com a contratação de pessoa jurídica para o transporte de trabalhadores, como **insumo**, nos termos do art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.

10. Sobre a matéria, versou a Solução de Consulta Cosit nº 45, de 28 de maio de 2020, com ementa publicada no DOU de 16 de junho de 2020, à qual esta passa a vincular-se, por força do disposto no art. 34 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, cujos trechos de interesse para construção do entendimento são a seguir transcritos:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. GASTOS COM TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIOS. GASTOS COM ALIMENTAÇÃO DE FUNCIONÁRIOS.

O direito da pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção, ao crédito da Contribuição para o PIS/Pasep de que trata o art. 3º, “X”, da Lei nº 10.637, de 2002, apenas se concretiza se os gastos com transporte e alimentação dos empregados que atuem diretamente nessas atividades forem realizados através do fornecimento de vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, conforme expressa previsão legal. No caso do vale-transporte, apenas a parcela custeada

pelo empregador (o que exceder 6% do salário do empregado) pode ser objeto do referido creditamento.

Os gastos com contratação de pessoa jurídica para transporte do trajeto de ida e volta do trabalho da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep, nos termos do art. 3º, “II”, da Lei nº 10.637, de 2002.

Os gastos com transporte próprio da pessoa jurídica (inclusive combustíveis e lubrificantes) para transporte do trajeto de ida e volta do trabalho da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep, nos termos do art. 3º, “II”, da Lei nº 10.637, de 2002.

Os gastos da pessoa jurídica com alimentação da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços não são considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep, nos termos do art. 3º, “II”, da Lei nº 10.637, de 2002.

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

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. GASTOS COM TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIOS. GASTOS COM ALIMENTAÇÃO DE FUNCIONÁRIOS.

O direito da pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção, ao crédito da Cofins de que trata o art. 3º, “X”, da Lei nº 10.833, de 2003, apenas se concretiza se os gastos com transporte e alimentação dos empregados que atuem diretamente nessas atividades forem realizados através do fornecimento de vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, conforme expressa previsão legal. No caso do vale-transporte, apenas a parcela custeada pelo empregador (o que exceder 6% do salário do empregado) pode ser objeto do referido creditamento.

Os gastos com contratação de pessoa jurídica para transporte do trajeto de ida e volta do trabalho da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Cofins, nos termos do art. 3º, “II”, da Lei nº 10.833, de 2003.

Os gastos com transporte próprio da pessoa jurídica (inclusive combustíveis e lubrificantes) para transporte do trajeto de ida e volta do trabalho da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Cofins, nos termos do art. 3º, “II”, da Lei nº 10.833, de 2003.

Os gastos da pessoa jurídica com alimentação da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços não são considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Cofins, nos termos do art. 3º, “II”, da Lei nº 10.833, de 2003.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, incisos II e X; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018; Lei nº 7.418, de 1985; Decreto nº 95.247, de 1987; Decreto-Lei nº 5.452, de 1943.

Relatório

O interessado, acima identificado, associação civil com fins não econômicos, representativa dos interesses empresariais em sua área de atuação, e que tem entre seus objetivos assistir e/ou representar a classe empresarial perante os poderes constituídos (arts. 1º e 3º do Estatuto Social), através de seu presidente, formula consulta acerca da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, conforme exposto a seguir.

2. Declara possuir entre seus associados, pessoas jurídicas que exercem as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção, que a partir da Lei nº 11.898, de 2009, passaram a ser admitidos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, na apuração não cumulativa, calculados sobre os gastos com vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as referidas atividades.

[...]

9. Ao final, indaga se está correto o entendimento de que existe o direito para as empresas que exercem as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção de apurar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no sistema não cumulativo, sobre:

a) gastos com o transporte de empregados, que trabalham diretamente nas referidas atividades, entre a localidade de sua residência e a localidade de trabalho, tendo em vista ter o mesmo fim e natureza e por isso são equivalentes aos gastos com vale-transporte para fins de apuração das referidas contribuições, tendo como diferença basicamente o fato de que pagamento não ocorre a uma empresa de transporte público pelo mecanismo de concessão antecipada de vales para utilização dos serviços?

b) gastos de alimentação/refeição dos empregados, que trabalham diretamente nas referidas atividades, mesmo quando contratados diretamente do estabelecimento fornecedor dos alimentos (restaurante) sem que estes gastos sejam realizados através de emissão de vales ou tickets por uma empresa intermediária?

Fundamentos

[...]

14. Trata-se de consulta de Associação que, em nome de seus associados, pessoas jurídicas que exploram as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção, questiona sobre a possibilidade de que tais empresas apurem créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre as despesas incorridas com o transporte de empregados para o local da prestação de serviços e com a alimentação, ainda que esses gastos não sejam efetivados diretamente por meio do fornecimento de vale-transporte, e vale-refeição ou vale-alimentação.

15. A Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, que dispõe sobre a não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep, e a Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que trata da Cofins não cumulativa, trazem em seu artigo 3º a seguinte hipótese de creditamento [transcrevem-se seus incisos II e X]:

[...]

16.1 Elucidativas, também, as Soluções de Consulta Cosit nº 219, de 6 de agosto de 2014, e nº 581, de 20 de dezembro de 2017, que enfatizam as condições para fruição do direito ao crédito do inciso X do artigo 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

17. Importa salientar que as hipóteses de crédito previstas na legislação de regência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não comportam uma interpretação extensiva: deve o aplicador da norma ater-se ao texto legal. Nesse sentido, o direito ao crédito previsto no inciso X do artigo 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, ocorrerá apenas se houver por parte do empregador dispêndios **com a efetiva aquisição** do vale-transporte, do vale-alimentação ou do vale-refeição fornecidos aos trabalhadores que atuem diretamente na prestação dos serviços de limpeza, conservação e manutenção.

17.1. A parcela arcada pelo empregado na aquisição do vale-transporte não pode ser objeto de creditamento, dado que não é gasto da pessoa jurídica empregadora. Nesses termos, tendo em vista a exigência legal de que o valor relativo ao vale-transporte de até 6% do salário do empregado será arcado por este (Parágrafo único do art. 4º da Lei nº 7.418, de 16 de dezembro de 1985), apenas o que ultrapassar esse montante poderá ser objeto de crédito do art. 3º, “X”, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

18. Assim, conquanto afastada a possibilidade de gozo do crédito em comento quando adotada pelo empregador qualquer modalidade alternativa ao vale-transporte, vale-alimentação ou vale-refeição, para suprimento das necessidades de transporte e alimentação da mão de obra empregada nas atividades de limpeza, conservação e manutenção, caberia ser verificado se haveria outra hipótese de crédito elencada no art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, que pudesse alcançar os gastos incorridos com o transporte e alimentação dos empregados. Do exame do rol exaustivo das hipóteses de creditamento listadas naquele dispositivo, verifica-se que a única possibilidade de esses dispêndios gerarem crédito seria o seu enquadramento no inciso “II”, para o quê necessitariam **atender aos critérios para serem considerados insumos**.

19. A este respeito, relevante mencionar as recentes decisões decorrentes do julgamento pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça do Recurso Especial 1.221.170/PR,¹ 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. Neste acórdão, a E. Corte definiu o 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 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

[...]

20. Trazendo a análise para o caso concreto esposado pela consulente, registra-se que, acerca do tema e da definição dos conceitos trazidos pelo STJ, foi exarado o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de Dezembro de 2018, publicado no Diário Oficial da União (DOU) de 18 de Dezembro de 2018, (disponível na íntegra no sítio eletrônico da RFB < <http://idg.receita.fazenda.gov.br/>>), que nos termos do art. 8º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 17 de setembro de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.

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

(...)

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

¹ Recurso Especial 1.221.170/PR: O Conceito de insumos para a Tributação de Pis e Cofins. Acórdão publicado no Diário da Justiça Eletrônico de 24 de abril de 2018.

essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal.

(...)

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

(...)

(...)

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

(...)

(...)

21. Pela leitura dos trechos do ora citado Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de Dezembro de 2018, nota-se que não são considerados insumos, para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em regra, os dispêndios com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada no processo de produção de bens ou de prestação de serviços da pessoa jurídica, tais como alimentação, vestimenta, educação, saúde etc. [cfr. item 9.2 daquele Parecer Normativo].

22. Contudo, destaque-se que o entendimento de que tais vedações ao crédito na modalidade aquisição de insumos não se aplicam aos casos em que o bem ou serviço sejam especificamente exigidos pela legislação a fim de viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviço por parte da mão de obra empregada [cfr. parágrafo 136 do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018].

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

Lei nº 7.418, de 1985:

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

Art. 2º

(...)

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

(...)

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

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

(...)

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

Decreto nº 95.247, de 1987:

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

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

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

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

(...)

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

(...)

Art. 9º O Vale-Transporte será custeado:

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

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

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

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

(...)

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

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

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

27. Por conseguinte, a contratação de pessoa jurídica para transporte do trajeto de ida e volta do trabalho da mão de obra empregada em processo de produção de bens ou de prestação de serviços podem ser considerados insumos para

fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nos termos do art. 3º, “II”, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

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

[...]

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

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

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

30. No caso do vale-alimentação, diferentemente do vale-transporte, não se trata de uma obrigação da empresa, sendo, portanto, uma faculdade do empregador. De acordo com o art. 458 da Consolidação das Leis Trabalhistas (CLT), Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, no salário pago ao trabalhador compreende, dentre outros, a alimentação, o vestiário e a habitação.

30.1. Portanto, não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os dispêndios da pessoa jurídica com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços que não sejam uma imposição legal, tais como vale-alimentação ou vale-refeição, tampouco os gastos com contratação diretamente do estabelecimento fornecedor dos alimentos (restaurante).

Conclusão

31. À vista do exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo ao interessado que:

31.1 O direito da pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção, ao crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que trata, respectivamente, o art. 3º, “X”, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, apenas se concretiza se os gastos com transporte e alimentação dos empregados que atuem diretamente nessas atividades forem realizados através do fornecimento de vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, conforme expressa previsão legal. No caso do vale-transporte, apenas a parcela custeada pelo empregador (o que exceder 6% do salário do empregado) pode ser objeto do referido creditamento;

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

31.3. Os gastos com transporte próprio da pessoa jurídica (inclusive combustíveis e lubrificantes) para transporte do trajeto de ida e volta do trabalho da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nos termos do art. 3º, “II”, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003; e

[...] (grifos nossos)

11. Cabe neste ponto esclarecer que as disposições sobre vale-transporte de que trata a Lei nº 7.418, de 1985, analisadas na solução de consulta vinculante retrotranscrita, outrora reguladas pelo revogado Decreto nº 95.247, de 17 de novembro de 1987, passaram a ser reguladas pelo Capítulo XIII do Decreto nº 10.854, de 10 de novembro de 2021, sem prejuízo do entendimento esboçado na citada solução.

12. Portanto, os gastos com vale-transporte para transportar os trabalhadores que atuam na fabricação ou produção de bens e na prestação de serviços, no percurso residência-trabalho e vice-versa, e com a contratação de pessoa jurídica em substituição ao vale-transporte, por decorrerem de imposição legal podem ser considerados insumo, para efeito de desconto do crédito de que trata o art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003. Não há direito a crédito nas hipóteses em que tais gastos estão vinculados à mão de obra empregada nos segmentos diferentes da fabricação, produção e prestação de serviços, a exemplo do comércio de bens e nos setores administrativos da empresa.

13. No caso de fornecimento de vale-transporte, tem-se que o empregado arca com os custos de até 6% (seis por cento) da sua remuneração básica, de modo que **apenas a parcela custeada pelo empregador que ultrapassar tal percentual é passível de gerar crédito das contribuições.**

13.1. Importante considerar que, após a apresentação da consulta, foi editada a Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022, que assim estabeleceu:

Art. 176. Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:

(...)

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

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

(...)

§ 3º O valor do dispêndio a que se refere o inciso XXI do § 1º será determinado por meio da proporcionalização entre o número de trabalhadores empregados na produção ou na prestação de serviços e o número total de trabalhadores transportados, em relação ao total dispendido com o transporte.

14. Quanto ao aproveitamento extemporâneo dos créditos ora em análise no prazo quinquenal, é de recordar que a nova definição de insumo, balizadora de tais créditos, foi introduzida no ordenamento jurídico pela decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, tornada vinculante para a Administração Fazendária por meio da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, e com repercussões no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil normatizadas pelo Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018.

15. O citado acórdão concernente ao Resp 1.221.170/PR foi assim ementado:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

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

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

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

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

16. Observa-se que não houve mudança de critério jurídico por ato da Administração Tributária, mas a adoção, por força do disposto no art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, do entendimento judicial a respeito do novo conceito de insumo, utilizado como fundamento pela Solução de Consulta Cosit nº 45, de 2020, no sentido da possibilidade de os gastos com vale-transporte serem considerados insumo para efeito de crédito das contribuições sociais, uma vez que o conceito de insumo antes definido nas revogadas Instruções Normativas SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, e nº 404, de 12 de março de 2004, foi considerado em descompasso com as leis que regem a matéria.

17. Assim, não há óbice ao aproveitamento do crédito objeto desta consulta no prazo prescricional de 5 (cinco) anos contados da data da sua constituição, conforme estabelecem os §§ 1º e 2º do art. 161 da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019, como segue:

Art. 161. Do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, apuradas no regime de apuração não cumulativa, a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados na forma deste Título (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput; e Lei nº 10.865, de 2004, arts. 15 e 17, com redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015, art. 1º).

§ 1º O crédito não aproveitado em determinado mês pode ser utilizado nos meses subsequentes (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, § 4º; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 4º; e Lei nº 10.865, de 2004, art. 15, § 2º).

§ 2º O direito de utilizar os créditos referidos no caput prescreve em 5 (cinco) anos contados da data da sua constituição (Decreto nº 20.910, de 6 de janeiro de 1932, art. 1º).

[...] (g.n.).

CONCLUSÃO

18. De todo o exposto, resta concluir que:

i) os gastos com vale-transporte para transportar os trabalhadores que atuam na fabricação ou produção de bens e na prestação de serviços, no percurso residência-trabalho e vice-versa, e com a contratação de pessoa jurídica, em substituição ao vale-transporte, por decorrerem de imposição legal, podem ser considerados insumo, para efeito de desconto do crédito de que trata o art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003;

ii) no caso do vale-transporte, apenas a parcela custeada pelo empregador que exceder a 6% (seis por cento) do salário do empregado pode ser objeto do referido creditamento; e

iii) o direito de utilização dos créditos referido no item “i)” prescreve em 5 (cinco) anos da data de sua constituição.

Assinatura digital

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

De acordo. Encaminha-se ao Coordenador-Geral de Tributação.

Assinatura digital

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JÚNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotri

PROCESSO Insira qualquer conteúdo que você queira repetir, inclusive outros controles de conteúdo. Você também pode inserir esse controle em torno de linhas de tabela para repetir partes de uma tabela.

SOLUÇÃO DE CONSULTA 249 – COSIT

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a solução de consulta acima e declaro-a parcialmente vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 45, de 28 de maio de 2020. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Dê-se ciência ao interessado.

Assinatura digital

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