



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	309 – COSIT
DATA	15 de dezembro de 2023
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. INSUMOS. IMPOSIÇÃO LEGAL OU INFRALEGAL. CREDITAMENTO. SAÚDE E SEGURANÇA DE TRABALHADORES EM PROCESSO DE TRATAMENTO DE ÁGUA. RISCOS DE ACIDENTES. NORMAS REGULAMENTADORAS DO MINISTÉRIO DO TRABALHO E EMPREGO.

Consideram-se insumos, para fins de desconto de créditos no regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, os dispêndios incorridos por empresa que se dedica à produção de água clarificada, água desmineralizada e água potável, obtidas a partir do tratamento de água bruta, com a contratação de pessoa jurídica fornecedora de bens ou serviços especificamente exigidos pelas Normas Regulamentadoras nº 33 e nº 35 para viabilizar as atividades da mão de obra empregada naquele processo produtivo.

Dispositivos legais: Lei nº 10.637, de 2002, artigo 3º, **caput**, inciso II; Consolidação das Leis do Trabalho (Decreto-Lei nº 5.452, de 1943), artigos 155 a 157 e 200 e 201; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018; Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, artigos 175, incisos I e II, e 176, § 1º, incisos II e IX, e 177; Normas Regulamentadoras nº 33 e 35 do Ministério do Trabalho e Emprego.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. INSUMOS. IMPOSIÇÃO LEGAL OU INFRALEGAL. CREDITAMENTO. SAÚDE E SEGURANÇA DE TRABALHADORES EM PROCESSO DE TRATAMENTO DE ÁGUA. RISCOS DE ACIDENTES. NORMAS REGULAMENTADORAS DO MINISTÉRIO DO TRABALHO E EMPREGO.

Consideram-se insumos, para fins de desconto de créditos no regime de apuração não cumulativa da Cofins, os dispêndios incorridos por empresa

que se dedica à produção de água clarificada, água desmineralizada e água potável, obtidas a partir do tratamento de água bruta, com a contratação de pessoa jurídica fornecedora de bens ou serviços especificamente exigidos pelas Normas Regulamentadoras nº 33 e nº 35 para viabilizar as atividades da mão de obra empregada naquele processo produtivo.

Dispositivos legais: Lei nº 10.833, de 2003, artigo 3º, **caput**, inciso II; Consolidação das Leis do Trabalho (Decreto-Lei nº 5.452, de 1943), artigos 155 a 157 e 200 e 201; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018; Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, artigos 175, incisos I e II, e 176, § 1º, incisos II e IX, e 177; Normas Regulamentadoras nº 33 e 35 do Ministério do Trabalho e Emprego.

RELATÓRIO

Trata-se de consulta interposta pela pessoa jurídica acima qualificada, cujo requerimento é firmado por suas causídicas, com respeito à possibilidade de apropriação de créditos relativos à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins não cumulativas, oriundos de despesas incorridas na contratação de serviços de salvamento e resgate em espaços confinados e em altura, à luz do artigo 3º, **caput**, inciso II, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

2. Inicialmente, a consultante presta as declarações exigidas pelo artigo 14, incisos I a III, da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Em seguida, afirma dedicar-se à produção e venda de água clarificada, água desmineralizada e água potável, todas obtidas a partir do tratamento de água bruta.

3. Ressalta que o processo produtivo ocorre em ambientes que geram riscos de acidentes de trabalho graves ou fatais, pelo que a consultante, dentre outras medidas, promove a contratação de pessoas jurídicas especializadas na prestação de serviços de apoio à segurança do trabalho, compreendendo, mais precisamente, as atividades de salvamento e resgate em espaços confinados e em altura.

4. Salaria tratar-se de exigência veiculada nas Normas Regulamentadoras nº 33 — Segurança e Saúde no Trabalho em Espaços Confinados — e nº 35 — Trabalho em Altura, pelo que entende que as referidas despesas ensejariam o aproveitamento de créditos para fins de apuração não cumulativa dos tributos em questão, na medida em que os serviços contratados caracterizar-se-iam como insumos.

5. Alude ao julgamento do Recurso Especial Repetitivo nº 1.221.170/PR, proferido pelo Superior Tribunal de Justiça, referente ao conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, à Nota SEI nº

63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, bem como ao acórdão nº 9303-007.562, exarado pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

6. Assinala que as mencionadas Normas Regulamentadoras são de observância obrigatória pelas empresas, por força dos artigos 157, inciso I, e 201 da Consolidação das Leis do Trabalho (Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943), assim como do item 28.2 da Norma Reguladora nº 28, de modo que, a seu ver, a contratação dos serviços em apreço decorre de efetiva imposição legal, em razão do critério da relevância.

7. Em suma, interroga se está correto o entendimento de que pode se aproveitar de créditos para fins de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, a teor do artigo 3º, **caput**, inciso II, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, no tocante a dispêndios incorridos com a contratação de serviços de salvamento e resgate em espaços confinados e em altura, em cumprimento à normatização de regência.

8. Esse é o relatório, em síntese.

FUNDAMENTOS

9. De início, cabe ressaltar que este feito merece conhecimento, de vez que preenche os requisitos legais de admissibilidade. Não obstante, destaque-se que a consulta não sobrestará 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, não impede a instauração de procedimento fiscal para fins de apuração da regularidade do recolhimento de tributos e da apresentação de declarações, tampouco convalida informações e classificações fiscais aduzidas pelo consulente, sem prejuízo do poder-dever desta autoridade de, por meio de procedimento de fiscalização, verificar o efetivo enquadramento do caso concreto na hipótese abrangida pela respectiva solução, consoante o artigo 49 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, o artigo 89, § 1º, do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, e os artigos 19, 33, inciso II, e 45 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.

10. É necessário, ainda, ressaltar que o instituto da consulta não está no campo da aplicação do direito, mas da interpretação, segundo se verifica facilmente no artigo 1º da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, o que implica dizer que compete ao consulente analisar os elementos fáticos e corretamente enquadrá-los à luz da legislação. Portanto, a presente Solução de Consulta não convalida nem invalida quaisquer das afirmativas do consulente (artigo 45 da mencionada Instrução Normativa), mormente, se, em ação fiscal, for comprovada a inverdade dos fatos alegados.

11. Adentrando no mérito processual, cabe recordar que o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018, apresenta, no âmbito desta Secretaria Especial, as principais repercussões decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pelo Superior Tribunal de Justiça quando do julgamento do

mencionado Recurso Especial Repetitivo nº 1.221.170/PR. O indigitado Parecer Normativo dispõe nestes excertos:

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.

(...)

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 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.

(...)

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.

(...)

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.

12. Estabelece a Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022:

*Art. 175. Compõem a base de cálculo dos créditos a descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, os valores das aquisições efetuadas no mês de (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, **caput**, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, **caput**, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21):*

I - bens e serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; e II - bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços.

(...)

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

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:

(...)

II - bens ou serviços que, mesmo utilizados após a finalização do processo de produção, de fabricação ou de prestação de serviços, tenham sua utilização decorrente de imposição legal;

(...)

IX - equipamentos de proteção individual (EPI);

(...)

Art. 177. Também se consideram insumos os bens ou os serviços especificamente exigidos por norma legal ou infralegal para viabilizar as atividades de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica nas hipóteses em que a exigência dos bens ou dos serviços decorrem de celebração de acordos ou convenções coletivas de trabalho.

(sem grifos no original)

13. Preconiza a Consolidação das Leis do Trabalho:

Art. 155 - Incumbe ao órgão de âmbito nacional competente em matéria de segurança e medicina do trabalho: (Redação dada pela Lei nº 6.514, de 22.12.1977)

I - estabelecer, nos limites de sua competência, normas sobre a aplicação dos preceitos deste Capítulo, especialmente os referidos no art. 200; (Incluído pela Lei nº 6.514, de 22.12.1977)

II - coordenar, orientar, controlar e supervisionar a fiscalização e as demais atividades relacionadas com a segurança e a medicina do trabalho em todo o território nacional, inclusive a Campanha Nacional de Prevenção de Acidentes do Trabalho; (Incluído pela Lei nº 6.514, de 22.12.1977)

(...)

Art. 156 - Compete especialmente às Delegacias Regionais do Trabalho, nos limites de sua jurisdição: (Redação dada pela Lei nº 6.514, de 22.12.1977)

I - promover a fiscalização do cumprimento das normas de segurança e medicina do trabalho; (Incluído pela Lei nº 6.514, de 22.12.1977)

II - adotar as medidas que se tornem exigíveis, em virtude das disposições deste Capítulo, determinando as obras e reparos que, em qualquer local de trabalho, se façam necessárias; (Incluído pela Lei nº 6.514, de 22.12.1977)

III - impor as penalidades cabíveis por descumprimento das normas constantes deste Capítulo, nos termos do art. 201. (Incluído pela Lei nº 6.514, de 22.12.1977)

Art. 157 - Cabe às empresas: (Redação dada pela Lei nº 6.514, de 22.12.1977)

I - cumprir e fazer cumprir as normas de segurança e medicina do trabalho; (Incluído pela Lei nº 6.514, de 22.12.1977)

II - instruir os empregados, através de ordens de serviço, quanto às precauções a tomar no sentido de evitar acidentes do trabalho ou doenças ocupacionais; (Incluído pela Lei nº 6.514, de 22.12.1977)

III - adotar as medidas que lhes sejam determinadas pelo órgão regional competente; (Incluído pela Lei nº 6.514, de 22.12.1977)

IV - facilitar o exercício da fiscalização pela autoridade competente. (Incluído pela Lei nº 6.514, de 22.12.1977)

(...)

Art. 200 - Cabe ao Ministério do Trabalho estabelecer disposições complementares às normas de que trata este Capítulo, tendo em vista as peculiaridades de cada atividade ou setor de trabalho, especialmente sobre: (Redação dada pela Lei nº 6.514, de 22.12.1977)

I - medidas de prevenção de acidentes e os equipamentos de proteção individual em obras de construção, demolição ou reparos; (Incluído pela Lei nº 6.514, de 22.12.1977)

(...)

III - trabalho em escavações, túneis, galerias, minas e pedreiras, sobretudo quanto à prevenção de explosões, incêndios, desmoronamentos e soterramentos, eliminação de poeiras, gases etc. e facilidades de rápida saída dos empregados; (Incluído pela Lei nº 6.514, de 22.12.1977)

IV - proteção contra incêndio em geral e as medidas preventivas adequadas, com exigências ao especial revestimento de portas e paredes, construção de paredes contrafogo, diques e outros anteparos, assim como garantia geral de fácil circulação, corredores de acesso e saídas amplas e protegidas, com suficiente sinalização; (Incluído pela Lei nº 6.514, de 22.12.1977)

V - proteção contra insolação, calor, frio, umidade e ventos, sobretudo no trabalho a céu aberto, com provisão, quanto a este, de água potável, alojamento e profilaxia de endemias; (Incluído pela Lei nº 6.514, de 22.12.1977)

VI - proteção do trabalhador exposto a substâncias químicas nocivas, radiações ionizantes e não ionizantes, ruídos, vibrações e trepidações ou pressões anormais ao ambiente de trabalho, com especificação das medidas cabíveis para eliminação ou atenuação desses efeitos, limites máximos quanto ao tempo de exposição, à intensidade da ação ou de seus efeitos sobre o organismo do trabalhador, exames médicos obrigatórios, limites de idade, controle permanente dos locais de trabalho e das demais exigências que se façam necessárias; (Incluído pela Lei nº 6.514, de 22.12.1977)

VII - higiene nos locais de trabalho, com discriminação das exigências, instalações sanitárias, com separação de sexos, chuveiros, lavatórios, vestiários e armários individuais, refeitórios ou condições de conforto por ocasião das refeições, fornecimento de água potável, condições de limpeza dos locais de trabalho e modo

de sua execução, tratamento de resíduos industriais; (Incluído pela Lei nº 6.514, de 22.12.1977)

VIII - emprego das cores nos locais de trabalho, inclusive nas sinalizações de perigo. (Incluído pela Lei nº 6.514, de 22.12.1977)

14. Por brevidade de causa, remete-se à legislação e à doutrina do setor, como segue.
15. Sublinhe-se que constam nas páginas 18-27 do *Manual de Procedimentos para Auditoria no Setor de Saneamento Básico* os possíveis riscos de trabalho associados ao processo de tratamento de água, aos quais os trabalhadores estão expostos ¹.
16. Importa acentuar que as Normas Regulamentadoras nº 33 e nº 35 devem ser observadas no processo de tratamento de água, tendo em atenção os riscos de acidentes, como indica a literatura especializada, disponível na rede mundial de computadores ².
17. Com efeito, a Norma Regulamentadora nº 33 visa estabelecer os requisitos para a caracterização dos espaços confinados, os critérios para o gerenciamento de riscos ocupacionais nestes e as medidas de prevenção, de forma a garantir a segurança e a saúde dos trabalhadores que interagem direta ou indiretamente com esses espaços ³.
18. Por seu turno, a Norma Regulamentadora nº 35 trata dos requisitos e medidas de prevenção para o trabalho em altura, envolvendo o planejamento, a organização e a execução, de forma a garantir a segurança e a saúde dos trabalhadores envolvidos direta ou indiretamente com essa atividade ⁴.

CONCLUSÃO

19. Em face do exposto, depreende-se que são considerados insumos para efeitos do inciso II do **caput** do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do inciso II do **caput** do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e compõem, desta forma, a base de cálculo dos créditos a descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime de apuração não cumulativa, os valores dos dispêndios incorridos por empresa que se dedica à produção de água clarificada, água desmineralizada e água potável, obtidas a partir do tratamento de água bruta, com a contratação de pessoa jurídica fornecedora de bens ou serviços especificamente exigidos pelas Normas

¹ https://bvsms.saude.gov.br/bvs/publicacoes/06manual_auditoria_saneamento.pdf

² Cfr., por todos, HIERRO, Maria Fernanda Rodriguez. Levantamento dos riscos ambientais na operação da estação de tratamento de água (ETA): no município de Tunápolis – SC, pág. 26 e seguintes, e SOUZA, Kaique Giovanni Torres de. Saúde e segurança de trabalhadores em uma estação de tratamento de água: um estudo de caso em riscos químicos, pág. 18 e seguintes.

³ https://www.gov.br/trabalho-e-previdencia/pt-br/aceso-a-informacao/participacao-social/conselhos-e-orgaos-colegiados/ctpp/arquivos/normas-regulamentadoras/nr-33-atualizada-2022-_retificada.pdf

⁴ <https://www.gov.br/trabalho-e-previdencia/pt-br/aceso-a-informacao/participacao-social/conselhos-e-orgaos-colegiados/ctpp/arquivos/normas-regulamentadoras/nr-35.pdf>

Regulamentadoras nº 33 e nº 35 para viabilizar as atividades da mão de obra empregada naquele processo produtivo.

Assinatura digital
LENI FUMIE FUJIMOTO
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Disit08

De acordo. Ao Senhor Coordenador-Geral da Cosit.

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

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a presente Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se, nos termos do artigo 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021. Dê-se ciência à consulente.

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