



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	5 – COSIT
DATA	20 de fevereiro de 2024
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. ATIVIDADE COMERCIAL DE PRODUTOS ESPORTIVOS. DESPESAS COM VALE TRANSPORTE, VALE REFEIÇÃO, VALE ALIMENTAÇÃO E UNIFORME. IMPOSSIBILIDADE.

Não há insumos na atividade comercial (revenda de bens), notadamente porque a essa atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda.

Para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep, somente podem ser considerados insumos bens e serviços utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, excluindo-se do 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.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 248, DE 20 DE AGOSTO DE 2019, À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 84, DE 29 DE JUNHO DE 2020, À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 110, DE 12 DE JUNHO DE 2023.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, artigo 3º, II; Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, artigos 175 a 177; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. ATIVIDADE COMERCIAL DE PRODUTOS ESPORTIVOS. DESPESAS COM VALE-TRANSPORTE, VALE-REFEIÇÃO, VALE ALIMENTAÇÃO E UNIFORME. IMPOSSIBILIDADE.

Não há insumos na atividade comercial (revenda de bens), notadamente porque a essa atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda.

Para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Cofins, somente podem ser considerados insumos bens e serviços utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, excluindo-se do 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.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 248, DE 20 DE AGOSTO DE 2019, À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 84, DE 29 DE JUNHO DE 2020, E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 110, DE 12 DE JUNHO DE 2023.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, artigo 3º, II; Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, artigos 175 a 177; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018.

RELATÓRIO

Trata-se de consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal disciplinada, à época da petição, pela Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, a qual foi revogada pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, formalizada pela pessoa jurídica acima identificada, que afirma ter como ramo de atividade a comercialização de produtos esportivos, sujeitando-se ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

2. A petição da consultante é parcialmente reproduzida a seguir:

Para o desenvolvimento de sua atividade empresarial, a Consultante tem diversos gastos OBRIGATÓRIOS, estipulados por Convenções Coletivas de Trabalho, com seus empregados como vale refeição, vale-alimentação e uniforme conforme documentação em anexo (doc.02) e até mesmo decorrente da própria imposição legal que instituiu o vale-transporte (Lei 7.418/1985).

Ademais, a Consultante é optante pelo regime da não cumulatividade na cobrança da contribuição referente ao Programa de Integração Social – PIS, instituído pela Lei Complementar nº. 7/70 e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, instituída pela Lei Complementar nº. 70/91, regulamentados, respectivamente, na forma das Leis n. 10.637/02 e 10.833/03.

(...)

Pois dentre algumas possibilidades de créditos que as leis acima mencionadas instituíram, para se abater do valor das contribuições geradas em razão do faturamento/receita, previu-se a possibilidade de o contribuinte se apropriar de créditos referente aos bens e serviços utilizados no exercício de sua atividade tais

como insumo na prestação de serviço e na produção de bens destinados à venda, na dicção dos arts. 3º, II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, verbis:

(...)

Pois, a Consulente entende que pode compensar o respectivo crédito pago a título de PIS e COFINS em decorrência dos gastos com seus empregados com vale-transporte, vale-refeição, vale alimentação e uniforme, visto que são decorrentes das Convenções Coletivas de Trabalho celebradas e até mesmo de própria imposição legal (Lei 7.418/1985), sendo certo 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.

(...)

O pagamento das respectivas rubricas, como se observa, é imposição de ordem legal que, inclusive, foi reforçada em sede de acordo coletivo de trabalho, firmado pelos respectivos sindicatos, de tal sorte que não pode ser considerada como uma liberalidade da Consulente. Não obstante, parece bastante óbvio que sem seus funcionários não poderá exercer sua atividade-fim.

3. A peticionante cita o entendimento exarado na Solução de Consulta Disit07/SRRF07/RFB nº 7.081, de 28 de dezembro de 2020, e tece, por fim, o seguinte questionamento, conforme fl. 18:

Em razão do todo quanto exposto acima, indaga a Consulente se: está correto o entendimento de que é possível o aproveitamento de créditos de PIS e COFINS sobre as despesas com vale transporte, vale refeição, vale alimentação e uniforme que são fornecidos aos seus funcionários alocados no desenvolvimento das atividades da Consulente, conforme leitura dos artigos. 3º, II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003?

FUNDAMENTOS

4. Preliminarmente, salienta-se que o instituto da consulta sobre a interpretação da legislação tributária está previsto nos artigos 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, nos artigos 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e disciplinado nos artigos 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, e na Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, destinando-se a conferir segurança jurídica ao sujeito passivo acerca da forma de cumprimento de obrigações tributárias principais ou acessórias.

5. Nesse contexto, a consulta sobre a interpretação da legislação tributária não se presta a ratificar informações ou classificações fiscais prestadas ou a atestar fatos declarados pela consulente, sendo as análises feitas com base nas afirmações apresentadas, reservando-se sempre à administração tributária o direito de, caso necessário, averiguar no caso concreto a realidade dos fatos.

6. Verificado o cumprimento dos requisitos de admissibilidade, conforme a Instrução Normativa RFB n.º 2.058, de 2021, a presente consulta pode ser conhecida, sem embargo de posterior análise acerca dos requisitos para produção de efeitos.

7. A dúvida da consulente, pessoa jurídica que exerce atividade comercial de produtos esportivos, diz respeito à possibilidade de se apurar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins com base no conceito de insumos a que se refere o artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, respectivamente, calculados sobre suas despesas com (i) vale-transporte, (ii) vale-refeição, (iii) vale-alimentação e (iv) uniformes fornecidos aos seus funcionários.

8. A sistemática de apuração não cumulativa daquelas contribuições sociais foi instituída pelas leis supracitadas e baseia-se em um sistema de creditamento exaustivo estabelecido no artigo 3º dessas leis. Transcreve-se o disposto da Lei nº 10.833, de 2003:

Lei nº 10.833, de 2003.

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008)

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;

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção

de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor;

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

XI – bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

(...)

(grifou-se)

8.1. Essas disposições aplicam-se à Contribuição para o PIS/Pasep em face de previsões análogas expressas na Lei nº 10.637, de 2002.

9. 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.

9.1. Para que se materialize o direito ao crédito de que trata o artigo 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.

10. Sobre o tema em análise, qual seja, 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 artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003. Transcreve-se, a seguir, a ementa do referido acórdão:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL.

DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E 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 relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames Documento: 82073880 - EMENTA / ACORDÃO - Site certificado - DJe: 24/04/2018 Página 1 de 2 Superior Tribunal de Justiça laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

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

11. A decisão proferida pelo STJ tem efeito vinculante para esta Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), em razão do disposto nos artigos 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).

12. 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 2018,¹ para a correta aplicação dos critérios definidos pelo Superior Tribunal de Justiça sobre o conceito de insumos. Nos termos do artigo 31 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, o Parecer tem

¹ Disponível na íntegra em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97407>>. Acesso em 14 ago. 2023.

efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria. A seguir, transcrevem-se trechos do referido Parecer pertinentes à presente consulta:

Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 2018

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA 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

(...)

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”.*

(...)

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).*

42. *Em razão disso, exemplificativamente, não constituem insumos geradores de créditos para pessoas jurídicas dedicadas à atividade de revenda de bens: a) combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos próprios de entrega de mercadorias 2; b) transporte de mercadorias entre centros de distribuição próprios; c) embalagens para transporte das mercadorias; etc.*

43. *Sem embargo, cumpre frisar que, na esteira das disposições do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, as considerações anteriores versam sobre as “atividades” de “produção de bens ou prestação de serviços” e de “revenda de bens”, e não sobre as “pessoas jurídicas” que desempenham uma ou outra atividade.*

44. *Assim, nada impede que uma mesma pessoa jurídica desempenhe atividades distintas concomitante, como por exemplo “revenda de bens” e “produção de bens”, e possa apurar créditos da não cumulatividade das contribuições na modalidade aquisição de insumos em relação a esta atividade, conquanto lhe seja vedada a apuração de tais créditos em relação àquela atividade.*

Analisa-se aqui apenas a subsunção do item ao 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). Nada impede que o item possa se enquadrar em outras modalidades de creditamento, como aquela estabelecido pelo inciso IX do art. 3º c/c inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003.

(...)

4. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS POR IMPOSIÇÃO LEGAL

(...)

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.*

(...)

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.*

(...)

9.2. 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 ...*

(...)

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).

(...)

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.

(...)

Conclusão

166. Com base no exposto, conclui-se que, 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 (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) 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.

167. Segundo 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”.

168. Como características adicionais dos bens e serviços (itens) considerados insumos na legislação das contribuições em voga, destacam-se:

a) somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, excluindo-se do 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;

(...)

i) não são considerados insumos os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada pela pessoa jurídica em qualquer de suas áreas, inclusive em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc., ressalvadas as hipóteses em que a utilização do item é especificamente exigida pela legislação para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades, como no caso dos equipamentos de proteção individual (EPI);

(...)

(grifou-se)

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

14. Também na mesma linha de entendimento, foi publicada a Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022,² disciplinando, em seus artigos 175 a 178, a apuração de créditos decorrentes da aquisição de insumos, os quais serão reproduzidos a seguir na parte referente à matéria em análise:

Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022

Subseção I

Dos Créditos Decorrentes da Aquisição de Insumos

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.

² Consolida as normas sobre a apuração, a cobrança, a fiscalização, a arrecadação e a administração da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação

§ 1º Incluem-se entre os bens referidos no caput, os combustíveis e lubrificantes, mesmo aqueles consumidos na produção de vapor e em geradores da energia elétrica utilizados nas atividades de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 2º Não se incluem entre os combustíveis e lubrificantes de que trata o § 1º aqueles utilizados em atividades da pessoa jurídica que não sejam a produção ou fabricação de bens ou a prestação de serviços.

§ 3º Exceção-se do disposto no inciso II do caput, o pagamento de que trata o inciso I do art. 421, devido ao concessionário pelo fabricante ou importador em razão da intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 4º Deverão ser estornados, os créditos relativos aos bens utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda e que tenham sido furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados, destruídos em sinistro, ou ainda empregados em outros produtos que tenham tido a mesma destinação (Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 13, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21, e art. 15, inciso II, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 26).

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).

(...)

§ 2º Não são considerados insumos, entre outros:

I - bens incluídos no ativo imobilizado;

II - embalagens utilizadas no transporte de produto acabado;

III - bens e serviços utilizados na pesquisa e prospecção de minas, jazidas e poços de recursos minerais e energéticos que não cheguem a produzir bens destinados à venda ou insumos para a produção de tais bens;

IV - bens e serviços aplicados na fase de desenvolvimento de ativo intangível que não chegue a ser concluído ou que seja concluído e explorado em áreas diversas da produção ou fabricação de bens e da prestação de serviços;

V - serviços de transporte de produtos acabados realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica;

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

VII - dispêndios com inspeções regulares de bens incorporados ao ativo imobilizado;

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

IX - dispêndios com auditoria e certificação por entidades especializadas;

X - testes de qualidade não associados ao processo produtivo, como os testes na entrega de mercadorias, no serviço de atendimento ao consumidor, etc.;

XI - bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos em operações comerciais; e

XII - bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos nas atividades administrativas, contábeis e jurídicas da pessoa jurídica.

§ 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.

§ 4º Para efeito do disposto nesta Subseção, considera-se bem, não só produtos e mercadorias, mas também os intangíveis.

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.

15. Do texto acima, destaca-se que:

a) insumos são os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes que integram o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (artigo 176, *caput*);

b) não são insumos os bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos em operações comerciais.

16. Ressalta-se a informação da consulente de exercer tão somente a atividade de comercialização de produtos esportivos, sem detalhar qualquer atividade adicional de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, conforme observa-se na fl. 8 da consulta, no trecho a seguir destacado:

A Consulente é pessoa jurídica de direito privado, regularmente constituída, cuja atividade social relaciona-se com a comercialização de produtos esportivos (doc. 01).

17. Portanto, para fins de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, não há créditos sobre insumos na atividade comercial. Por conseguinte, para o caso exposto pela interessada, cuja atividade consiste exclusivamente no comércio de produtos esportivos, as despesas com vale- transporte, vale-alimentação, vale-refeição e uniformes, em razão de não serem consideradas insumos pela legislação de regência, não geram direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, notadamente porque a essa atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda.

18. Nesse mesmo sentido, esta Cosit também se pronunciou por meio da Solução de Consulta Cosit nº 248, de 20 de agosto de 2019³, cujo entendimento tem efeito vinculante no âmbito desta RFB, por força do artigo 33, inciso I, da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021:

SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 248, DE 2019:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS CRÉDITO.

INSUMOS NA ATIVIDADE COMERCIAL. IMPOSSIBILIDADE.

Somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Cofins nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros. 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.

(...)

Fundamentos

(...)

6.2. Em face da atuação na atividade comercial de revenda de bens descrita na consulta, constata-se que inexistente respaldo legal para que a consulente aproprie créditos das contribuições a título de insumos (cf. inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003), já que não os vincula à prestação de serviços a terceiros nem à atividade de produção/fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Desta forma, por ausência de previsão legal, é incabível a apropriação de créditos escriturais de Cofins e de Contribuição para o PIS/Pasep 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) pela consulente (...):

(...)

³ Disponível na íntegra em < <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=103589>>. Acesso em 15 ago. 2023.

Conclusão

9. Em resposta à consulente, em resumo, tem-se que:

a) A atividade de revenda de bens não ampara a apropriação de créditos escriturais da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a título de insumos. Somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade das contribuições na atividade de prestação de serviços a terceiros e na atividade de produção/fabricação de bens ou produtos destinados à venda (cf. inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018).

(grifou-se)

19. O mesmo entendimento foi proferido na Solução de Consulta Cosit nº 84, de 29 de junho de 2020,⁴ e na Solução de Consulta Cosit nº 110, de 2023,⁵ ambas também vinculantes no âmbito desta Secretaria, abaixo parcialmente reproduzidas:

SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 84, DE 2020:

Assunto: contribuição para o financiamento da Seguridade Social – Cofins NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESA DE PUBLICIDADE. REVENDA DE BENS. INSUMOS. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Não há créditos da Cofins sobre insumos na atividade de comercialização de bens, já que a hipótese de apuração de créditos sobre insumos está relacionada às atividades de fabricação ou produção de bens e de prestação de serviços. As despesas de propaganda relacionadas à atividade de revenda de bens não geram direito a crédito da Cofins, em razão de não serem consideradas insumos nem se enquadrarem em qualquer outra hipótese de creditamento prevista na legislação vigente.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 218, DE 6 DE AGOSTO DE 2014.

(...)

SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT nº 110, de 2023

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. ATIVIDADE COMERCIAL VAREJISTA. DESPESAS COM VALE-TRANSPORTE DOS FUNCIONÁRIOS. IMPOSSIBILIDADE.

⁴ Disponível na íntegra em < <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=110813>>. Acesso em 15 ago. 2023

⁵ Disponível na íntegra em < <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=131507>>. Acesso em 15 ago. 2023.

Para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Cofins, somente podem ser considerados insumos bens e serviços utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, excluindo-se do 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.

Os gastos com vale-transporte pago aos funcionários que trabalham na atividade comercial de revenda de bens não geram direito a crédito da Cofins, em razão de não serem considerados insumos pela legislação de regência, notadamente porque para essa atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 248, DE 2019.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, art. 3º, I e II; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018.

(...)

Fundamentos

16. Portanto, para fins de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, não há créditos sobre insumos na atividade comercial. Por conseguinte, para o caso exposto pela consulente, cuja atividade principal consiste no comércio varejista de artigos do vestuário e acessórios, tem-se que as despesas com vale-transporte pagos aos funcionários que trabalham diretamente na atividade de comércio não geram direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em razão de não serem consideradas insumos pela legislação de regência, notadamente porque a essa 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).

(grifou-se)

20. Esclarece-se, assim, que há impossibilidade legal para a apuração de créditos de insumo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins pela pessoa jurídica que explore atividade comercial, tal como a consulente para sua atividade relacionada ao comércio varejista de bens.

21. No que tange à alegação da peticionante que os dispêndios citados na presente consulta (vale transporte, vale refeição, vale alimentação e uniforme) são exigidos pela legislação, destaca-se que, 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 (...)”. (grifou-se)

22. De outra banda, apesar de demonstrado que não é permitida a apuração de créditos das contribuições sociais em comento sobre insumos na atividade comercial/varejista, cabe uma explanação, de forma complementar, acerca dos dispêndios com empregados quando exigidos por Acordo ou Convenção Coletiva de Trabalho por pessoas jurídicas que desenvolvem as atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros.

22.1. A Solução de Consulta Cosit nº 94, de 28 de abril de 2023,⁶ chegou à conclusão de que gastos previstos em cláusulas de convenção ou acordo coletivo de trabalho aplicável à pessoa jurídica não lhe permite a apropriação e a utilização dos créditos das contribuições nos termos do inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Transcreve-se a ementa da referida Solução de Consulta:

Solução de Consulta Cosit nº 94, de 2023

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. INSUMO. DESPESAS. VIABILIZAÇÃO DE MÃO DE OBRA. CONVENÇÃO OU ACORDO COLETIVO. IMPOSSIBILIDADE.

Os dispêndios para viabilização da mão de obra, tais como alimentação; cesta de Natal; cesta básica (in natura ou ticket) e apólice de seguro de vida dos empregados da pessoa jurídica que trabalham no processo de produção de bens ou na prestação de serviços, não podem ser considerados insumos para fins de apuração dos créditos da não cumulatividade da Cofins.

A previsão de referidos gastos em cláusulas de convenção ou acordo coletivo de trabalho aplicável à pessoa jurídica não lhe permite a apropriação e a utilização dos créditos da Cofins nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 45, de 2020, E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 57, DE 2023.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, arts. 175, § 2º, inciso VI, art. 176, incisos I e II, e art. 177; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018; Decreto-Lei nº 5.452, de 1943, arts. 166 e 611.

(...)

(grifou-se)

CONCLUSÃO

23. Diante do exposto, conclui-se e responde-se à consulente que:

⁶ Disponível na íntegra em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=130960>>. Acesso em 14 de ago. 2023.

23.1. Não há insumos na atividade de revenda de bens (comercial/varejista), notadamente porque a essa atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda.

23.2. Para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, somente podem ser considerados insumos bens e serviços utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, excluindo-se do 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.

Assinado digitalmente

JOSÉ CARLOS DE SOUZA COSTA NEVES NETO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Assinado digitalmente

FABIO BIGARELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotri.

Assinado digitalmente

HENRIQUE PINHEIRO TORRES
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit01

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 e a declaro-a parcialmente vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 248, de 20 de agosto de 2019, à Solução de Consulta Cosit nº 84, de 29 de junho de 2020 e à Solução de Consulta Cosit nº 110, de 12 de junho de 2023.

Publique-se e divulgue-se nos termos do artigo 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Dê-se ciência ao consulente.

Assinado digitalmente

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