



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	10 – COSIT
DATA	23 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. ATIVIDADE EXTRUSÃO DE ALUMÍNIO. DISPÊNDIOS COM ALIMENTAÇÃO, TRANSPORTE, AUXÍLIO-CRECHE, PLANO DE SAÚDE, SUBVENÇÃO PATRONAL E PRÊMIO DE ASSIDUIDADE DOS EMPREGADOS. INSUMOS. ACORDO OU CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO. INSUMO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Não podem ser considerados insumos da atividade de extrusão de alumínio para efeitos do inciso II do **caput** do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e não geram créditos da Contribuição para o PIS/Pasep à pessoa jurídica que incorre em tais dispêndios com empregados: a) o fornecimento de alimentação, seja por meio de vale-alimentação ou de vale-refeição, seja com a contratação direta de estabelecimento fornecedor de alimentos (restaurante), sem prejuízo do disposto no inciso X do **caput** do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002; b) despesas com o transporte próprio da pessoa jurídica (inclusive combustíveis e lubrificantes) para transporte do trajeto de ida e volta do trabalho ainda que da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços; c) auxílio-creche; d) plano de saúde; e) subvenção patronal; e f) prêmio de assiduidade.

A classificação de bens e serviços como insumos em virtude de exigência por imposição legal não se aplica nas hipóteses em que a exigência dos bens ou dos serviços decorrem apenas de celebração de acordos ou convenções coletivas de trabalho.

NÃO CUMULATIVIDADE. ABONO DE FALTA DE ESTUDANTE. ABONO DE FÉRIAS. CRÉDITO. VEDAÇÃO.

É vedada a utilização de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep decorrentes de dispêndios da pessoa jurídica com abono de falta de estudantes e com abono de férias por representar remuneração de mão de obra paga a pessoa física.

NÃO CUMULATIVIDADE. VALE-TRANSPORTE. CONTRATAÇÃO DE TRANSPORTE. INSUMO. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Podem ser objeto de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep, na modalidade insumos, nos termos do inciso II do **caput** do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, pela pessoa jurídica sujeita à incidência não cumulativa das contribuições: a) a parcela do vale-transporte fornecido a mão de obra empregada no processo de produção de bens ou de prestação de serviços custeada pelo empregador (o que exceder 6% do salário do empregado); e b) os gastos com a contratação de pessoa jurídica para o 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.

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

Dispositivos Legais: Decreto-lei nº 5.452, de 1943 (Consolidação das Leis do Trabalho), artigos 143, 457, 458, 473 e 611; Lei nº 7.418, de 1985, artigos 1º, 2º, 4º e 8º; Lei nº 10.637, de 2002, artigo 3º, **caput**, incisos II e X, e § 2º, inciso I; Decreto nº 95.247, de 1987, artigos 1º, 4º, 8º a 10; Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, artigo 175, artigo 176, § 2º, inciso VI, artigo 177 e art 191, inciso VI; e Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

NÃO CUMULATIVIDADE. ATIVIDADE EXTRUSÃO DE ALUMÍNIO. DISPÊNDIOS COM ALIMENTAÇÃO, TRANSPORTE, AUXÍLIO-CRèche, PLANO DE SAÚDE, SUBVENÇÃO PATRONAL E PRÊMIO DE ASSIDUIDADE DOS EMPREGADOS. INSUMOS. ACORDO OU CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO. INSUMO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Não podem ser considerados insumos da atividade de extrusão de alumínio para efeitos do inciso II do **caput** do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e não geram créditos da Cofins à pessoa jurídica que incorre em tais dispêndios com empregados: a) o fornecimento de alimentação, seja por meio de vale-alimentação ou de vale-refeição, seja com a contratação direta de estabelecimento fornecedor de alimentos (restaurante), sem prejuízo do disposto no inciso X do **caput** do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003; b) despesas com o transporte próprio da pessoa jurídica (inclusive combustíveis e lubrificantes) para transporte do trajeto de ida e volta do trabalho ainda que da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços; c) auxílio-creche; d) plano de saúde; e) subvenção patronal; e f) prêmio de assiduidade.

A classificação de bens e serviços como insumos em virtude de exigência por imposição legal não se aplica nas hipóteses em que a exigência dos bens ou dos serviços decorrem apenas de celebração de acordos ou convenções coletivas de trabalho.

NÃO CUMULATIVIDADE. ABONO DE FALTA DE ESTUDANTE. ABONO DE FÉRIAS. CRÉDITO. VEDAÇÃO.

É vedada a utilização de créditos da Cofins decorrentes de dispêndios da pessoa jurídica com abono de falta de estudantes e com abono de férias pagas por representar remuneração de mão de obra paga a pessoa física.

NÃO CUMULATIVIDADE. VALE-TRANSPORTE. CONTRATAÇÃO DE TRANSPORTE. INSUMO. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Podem ser objeto de creditamento da Cofins, na modalidade insumos, nos termos do inciso II do **caput** do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, pela pessoa jurídica sujeita à incidência não cumulativa das contribuições: a) a parcela do vale-transporte fornecido a mão de obra empregada no processo de produção de bens ou de prestação de serviços custeada pelo empregador (o que exceder 6% do salário do empregado); e

b) os gastos com a contratação de pessoa jurídica para o 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.

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

Dispositivos Legais: Decreto-lei nº 5.452, de 1943 (Consolidação das Leis do Trabalho), artigos 143, 457, 458, 473 e 611; Lei nº 7.418, de 1985, artigos 1º, 2º, 4º e 8º; Lei nº 10.833, de 2003, artigo 3º, **caput**, incisos II e X, e § 2º, inciso I; Decreto nº 95.247, de 1987, artigos 1º, 4º, 8º a 10; Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, artigo 175, artigo 176, § 2º, inciso VI, artigo 177 e art 191, inciso VI; e Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018.

RELATÓRIO

A pessoa jurídica acima identificada protocolizou a presente consulta na forma da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, visando dirimir dúvidas sobre a legislação tributária a ela aplicável.

2. Informou a consulente que é indústria do ramo de extrusão de alumínio e que está sujeita ao regime não cumulativo de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

3. Teceu considerações sobre o conceito de insumo adotado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do Recurso Especial (REsp) nº 1.221.170/PR, defendendo que o critério da relevância por disposição legal também abrangeria as convenções e os acordos coletivos de trabalho, por força de seu caráter normativo, previsto no artigo 611 do Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, Consolidação das Lei do Trabalho (CLT), e até mesmo supralegal, conforme o artigo 611-A da CLT.

4. E no seu entender, os itens de dispêndios objetos da presente consulta, além de atenderem ao atributo da essencialidade exigida pela decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no Recurso Especial (Resp) 1.221.170/PR, também atenderiam ao critério da relevância por imposição legal, essa decorrente de obrigação prevista em convenção coletiva de trabalho, da qual é signatária, conforme documentos às fls. 12 a 23.

5. Citou manifestações da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) que, em seu entendimento, não contemplam satisfatoriamente o tema da presente consulta, a saber, o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018, a Solução de Consulta nº 7.081, proferida pela Divisão de Tributação da 7ª Região Fiscal da RFB, datada de 28 de dezembro de 2020, e as Soluções de Consulta nº 6.026, e nº 6.027, proferidas pela Divisão de Tributação da 6ª Região Fiscal da RFB, datadas de 12 de agosto de 2021, essas sem caráter vinculante.

6. Na fase de preparo do presente feito, nos termos do inciso II do artigo 28 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, a consulente foi intimada a atender ao requisito previsto no artigo 12 daquela norma, às fls. 69 e 70, o qual foi satisfeito, conforme certificado à fl. 74.

7. Por fim, formulou os seguintes questionamentos, **in verbis**:

“1) É possível a apropriação de créditos de PIS e COFINS sobre os gastos com vale-transporte, da parcela quitada exclusivamente pelo empregador, visto que se mostra essencial e relevante para atividade e está imposta em convenção coletiva?”

2) É possível a apropriação de créditos de PIS e COFINS sobre os gastos com transporte fretado ou próprio, visto que se mostra essencial e relevante para atividade e está imposta em convenção coletiva?”

3) É possível a apropriação de créditos de PIS e COFINS sobre os gastos com auxílio-creche, da parcela quitada exclusivamente pelo empregador, visto que se mostra essencial e relevante para atividade e está imposta em convenção coletiva?”

4) É possível a apropriação de créditos de PIS e COFINS sobre os gastos com Abono de Falta de Estudantes, visto que se mostra essencial e relevante para atividade e está imposta em convenção coletiva?”

5) É possível a apropriação de créditos de PIS e COFINS sobre os gastos com Abono de Férias, visto que se mostra essencial e relevante para atividade e está imposta em convenção coletiva?”

6) *É possível a apropriação de créditos de PIS e COFINS sobre os gastos com Subvenção Patronal, visto que se mostra essencial e relevante para atividade e está imposta em convenção coletiva?*

7) *É possível a apropriação de créditos de PIS e COFINS sobre os gastos com vale alimentação, da parcela quitada exclusivamente pelo empregador, seja ele em espécie ou mediante cartão ou fornecimento na empresa, visto que se mostra essencial e relevante para atividade?*

8) *É possível a apropriação de créditos de PIS e COFINS sobre os gastos com plano de saúde, da parcela quitada exclusivamente pelo empregador, visto que se mostra essencial e relevante para atividade?*

9) *É possível a apropriação de créditos de PIS e COFINS sobre os gastos com Prêmio de Assiduidade, da parcela quitada exclusivamente pelo empregador, visto que se mostra essencial e relevante?”*

FUNDAMENTOS

8. Preliminarmente, salienta-se que o objetivo da consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado de sua atividade, propiciando-lhe o correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, de forma a evitar eventuais sanções. Constituindo, assim, instrumento à disposição do sujeito passivo para lhe possibilitar acesso à interpretação dada pela Administração Tributária Federal.

9. No âmbito da RFB, o processo de consulta tem o seu disciplinamento regido pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, inclusive quanto aos requisitos de eficácia da consulta a ser solucionada. Trata-se em sua essência de um pedido de esclarecimento de determinado dispositivo da legislação tributária e sua incidência sobre um fato concreto, ressalvado, claro, quando da situação ainda não ocorrida – neste caso, o contribuinte deverá demonstrar vinculação com o fato, bem como a efetiva possibilidade de sua ocorrência e o reflexo de específico dispositivo legal sobre ele.

10. Assim, 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.

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

12. Na presente consulta, a consulente, pessoa jurídica industrial do ramo de extrusão de alumínio e sujeita à incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins,

apresenta dúvidas acerca da possibilidade de determinados dispêndios serem considerados insumos para efeitos do disposto no inciso II do **caput** do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no inciso II do **caput** do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, respectivamente, e por conseguinte, lhe gerar créditos dessas contribuições. No entendimento da interessada, referidos dispêndios cumprem os atributos de essencialidade e relevância que caracterizam essa modalidade de crédito, além de estarem previstos em convenção coletiva de trabalho da qual ela é signatária. São os dispêndios que são objeto das dúvidas da consulente e que apresentam tais características:

- 12.1. parcela quitada exclusivamente pelo empregador do vale-transporte;
- 12.2. transporte fretado ou próprio;
- 12.3. parcela quitada exclusivamente pelo empregador do auxílio-creche;
- 12.4. abono de falta de estudantes;
- 12.5. abono de férias; e
- 12.6. subvenção patronal.

13. Ademais, a interessada tem igual dúvida relacionada a outros dispêndios que em seu entendimento cumprem os atributos de essencialidade e de relevância, apesar de não estarem previstos em convenção coletiva de trabalho. São eles:

- 13.1. parcela do vale-alimentação quitada exclusivamente pelo empregador, seja ele em espécie ou mediante cartão ou fornecimento na empresa;
- 13.2. parcela quitada exclusivamente pelo empregador do plano de saúde dos funcionários; e
- 13.3. parcela quitada exclusivamente pelo empregador do prêmio de assiduidade concedido aos funcionários.

Conceito de Insumo

14. De início, cumpre observar a letra 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, que, com idênticas redações, autorizam a utilização de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins decorrentes da aquisição de bens e serviços que são utilizados como insumos na produção/fabricação de bens ou na prestação de serviços, nos seguintes termos:

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

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao

concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)"

15. Regulamentando o inciso II do **caput** do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e o inciso II do **caput** do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, o artigo 175 da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022, dispõe que a base de cálculo dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na modalidade insumos compreende os valores das aquisições de bens e serviços, mas **somente aqueles utilizados na produção/fabricação de bens ou na prestação de serviços**:

"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**. (...)"*

(Negrito nosso)

16. Sobre o tema em análise, importa ainda destacar a recente decisão no julgamento pela Primeira Seção do STJ do Resp 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. Em referido acórdão, a Egrégia Corte definiu o 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 do inciso II do **caput** da Lei nº 10.833, de 2003.

17. Do acórdão citado, cumpre mencionar os seguintes trechos:

"TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NAO-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).

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.

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.

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.

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. "

(Negrito nosso)

18. Do acórdão referido, também vale transcrever o voto da Ministra Regina Helena Costa, que apresentou a tese acordada pela maioria dos Ministros ao final do julgamento:

"(...)

Nesse cenário, penso seja possível extrair das leis disciplinadoras dessas contribuições o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte

(...)

*Demarcadas tais premissas, **tem-se que o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.***

*Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, 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 pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), **distanciando-se,***

nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

(Negrito nosso)

19. Em síntese, depreende-se dos trechos acima transcritos do acórdão do Resp nº 1.221.170/PR e do voto da Ministra Regina Helena Costa, 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", sendo que o critério da:

19.1. essencialidade "diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço (...)"; e

19.2. 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:

"a) pelas singularidades de cada cadeia produtiva; ou

b) por imposição legal".

20. Cabe mencionar que referida decisão é vinculante para esta Secretaria em razão do disposto no artigo 19 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 na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, exarada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos termos do artigo 3º da referida Portaria Conjunta.

21. E esta Secretaria, apresentando as principais repercussões da decisão proferida pela Primeira Seção do STJ no julgamento do Resp 1.221.170-PR, expediu o Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018, publicado no Diário Oficial da União (DOU) de 18 de dezembro de 2018, definindo o conceito de insumo para fins da apropriação e da utilização de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nos termos 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.

Dispêndios Destinados à Viabilização da Atividade da Mão de Obra

22. Acerca da possibilidade de utilização dos créditos das contribuições relacionados a dispêndios para a viabilização da atividade da mão de obra, tais como aquelas relacionadas à alimentação, à vestimenta, ao transporte, à educação, à saúde, a seguros de vida, no regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, mencionado Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018, assim dispôs:

"9.2. DISPÊNDIOS PARA VIABILIZAÇÃO DA ATIVIDADE DA MÃO DE OBRA

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

131. *Acerca desta discussão, cumpre inicialmente observar que em relação ao fator capital do processo produtivo (máquinas, equipamentos, instalações, etc.) as normas que instituíram a modalidade de creditamento pela aquisição de insumos foram expressas em alargá-la para abranger também alguns itens cuja função é viabilizar seu funcionamento, mediante a inclusão de "inclusive combustíveis e lubrificantes" no conceito de insumo (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) (ver parágrafos 92 a 96). Diferentemente, em relação ao fator trabalho (recursos humanos) da produção, as referidas normas não apenas omitiram qualquer expansão do conceito de insumos como vedaram a possibilidade de creditamento referente a parcela dos dispêndios relativos a este fator (mão de obra paga a pessoa física, conforme explicado acima).*

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

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

(...)

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.*

(...)

(Negrito nosso)

23. Extrai-se do capítulo 9.2. do Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018, que, em **regra**, 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, **não podem ser considerados insumos** para efeitos dos creditamentos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins previstos respectivamente no inciso II do **caput** do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no inciso II do **caput** do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

24. Todavia, há de se acrescentar que tal preceito:

24.1. não se aplica caso o bem ou o serviço seja especificamente exigido pela legislação; e

24.2. não prejudica a possibilidade de utilização de créditos das contribuições relativos a despesas realizadas especificamente por pessoa jurídica que explora as atividades de limpeza, conservação e manutenção, nos termos previstos no artigo 191, inciso VI, da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, o qual decorre do inciso X do **caput** do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do inciso X do **caput** do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

25. Assim, perante a decisão exarada pelo STJ no Resp 1.221.170-PR e o disposto no item 9.2. do Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018, o artigo 176, § 2º, inciso VI, da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, dispôs que as 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 não cabem no conceito de insumo para fins dos creditamentos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins previstos respectivamente no inciso II do **caput** do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no inciso II do **caput** do artigo 3º da Lei nº 10.8233, de 2003:

“Art. 176. Para efeitos do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos 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 (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:

(...)

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;

(...)”

Bens Considerados Insumos por Imposição Legal

26. No que se refere a bens e serviços que são considerados, 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 10.637, de 2002, insumos por imposição legal, o Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018, assim assentou:

"4. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS POR IMPOSIÇÃO LEGAL

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

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

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

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

53. *São exemplos de itens utilizados no processo de produção de bens ou de prestação de serviços pela pessoa jurídica por exigência da legislação que podem ser considerados insumos para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins: a) no caso de indústrias, os testes de qualidade de produtos produzidos exigidos pela legislação; b) tratamento de efluentes do processo produtivo exigido pela legislação c) no caso de produtores rurais, as vacinas aplicadas em seus rebanhos exigidas pela legislação, etc.*

55. *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.”*

27. Cumpre destacar do trecho acima transcrito do Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018, que **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.

Sobre Dispêndios Decorrentes de Imposição Legal e Decorrentes de Acordos ou de Convenções Coletivas de Trabalho

28. Acerca do termo “legislação”, cumpre mencionar que o Dicionário Aurélio define-o como conjunto das leis sobre determinada matéria. Note-se também que idêntica definição apresenta o “Dicionário Eletrônico Houaiss da Língua Portuguesa 3.0.”:

Dicionário Aurélio:

“S.f. 1. Regra de direito ditada pela autoridade estatal e tornada obrigatória para manter, numa comunidade, a ordem e o desenvolvimento. 2. Norma ou conjunto de normas elaboradas e votadas pelo poder legislativo. 3. Obrigação imposta pela consciência e pela sociedade. 4. Domínio, poder, mando. 5. Norma, preceito, princípio, regra. 6. Condição imposta pelas coisas, pelas circunstâncias. 7. Religião, crença. 8. Título (12) de moeda ou metal.”

Dicionário Houaiss:

“1. Ato de legislar, de fazer leis

Ex: nas ditaduras a l. emana do executivo

2. ciência, conhecimento das leis

3. conjunto de leis que regulam um assunto em particular

4. Rubrica: termo jurídico.

Complexo de leis do sistema jurídico de um país ou determinado campo de suas atividades

Exs.: a l. brasileira

l. fiscal”

29. Outra definição de “legislação” que se pode citar é aquela do site da Câmara dos Deputados, disponível no endereço <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-mistas/cpcms/normativas/oqueelegislacao.html>:

“(…)

Em resumo, a legislação de um estado democrático de direito é originária de processo legislativo que constrói, a partir de uma sucessão de atos, fatos e decisões políticas, econômicas e sociais, um conjunto de leis com valor jurídico, nos planos nacional e internacional, para assegurar estabilidade governamental e segurança jurídica às relações sociais entre cidadãos, instituições e empresas.

(...)”

30. A lei, por sua vez, pode ser definida como ato normativo emanado do Poder Legislativo e promulgado pelo chefe do Poder Executivo, tendo como uma de suas características principais, o alcance geral, como se verifica do conceito emanado do “Glossário de termos jurídicos do Ministério Público Federal”, disponível no endereço <https://www.mpf.mp.br/es/sala-de-imprensa/glossario-de-termos-juridicos#L>:

“Lei – 1. Regra geral e permanente a que todos estão submetidos. 2. Preceito escrito, formulado solenemente pela autoridade constituída, em função de um poder, que lhe é delegado pela soberania popular, que nela reside a suprema força do Estado.”

31. O artigo 59 da Constituição Federal, de outra parte, arrola em seus incisos do **caput**, os atos normativos que resultam do processo legislativo:

“Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de:

I - emendas à Constituição;

II - leis complementares;

III - leis ordinárias;

IV - leis delegadas;

V - medidas provisórias;

VI - decretos legislativos;

VII - resoluções.

Parágrafo único. Lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis.”

32. E a Consolidação das Lei do Trabalho (CLT), aprovada pelo Decreto-lei nº 5.452, de 1943, em seu artigo 611, com a redação dada pelo artigo 20 do Decreto-lei nº 22, de 28 de fevereiro de 1967, ao definir a convenção coletiva de trabalho, trata-a como um **acordo** firmado **entre sindicatos representativos de categorias econômicas e profissionais**:

*“Art. 611. Convenção Coletiva de Trabalho é o acôrdo de caráter normativo, pelo qual dois ou mais Sindicatos representativos de categorias econômicas e profissionais estipulam condições de trabalho aplicáveis, **no âmbito das respectivas representações**, às relações individuais de trabalho.*

§ 1º É facultado aos Sindicatos representativos de categorias profissionais celebrar Acordos Coletivos com uma ou mais empresas da correspondente categoria

econômica, que estipulem condições de trabalho, aplicáveis no âmbito da empresa ou das acordantes respectivas relações de trabalho.

§ 2º (...)"

33. Note-se da letra do **caput** do artigo 611 da CLT, que por referido dispositivo, o caráter normativo da convenção coletiva de trabalho, é apenas no âmbito da sua representatividade, não alcançando a generalidade característica da lei.

34. O mesmo ocorre em relação aos acordos coletivos de trabalho firmados entre sindicatos representativos de determinadas categorias profissionais com empresa(s) da correspondente categoria econômica, como se repara do § 1º do artigo 611 da CLT. Atente-se que o efeito normativo de tais instrumentos é restrito às partes acordantes.

35. Assim, em síntese, infere-se que para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nos termos 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, na modalidade insumos, a exigência de determinados bens e serviços em acordos ou convenções coletivas de trabalho não pode ser equiparada a uma imposição legal ou da legislação.

36. Destaque-se que em igual sentido decidiu anteriormente esta Coordenação em sede da Solução de Consulta Cosit nº 57, de 3 de março de 2023, publicada no DOU de 17 de março de 2023, a qual se vincula a presente Solução de Consulta em virtude do disposto no inciso I do artigo 33 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021:

"Solução de Consulta Cosit nº 57, de 2023

Fundamentos (...)

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

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

(...)

*26.1 Do exame dos dispositivos supra referenciados, resta claro que **os acordos coletivos não podem ser equiparados a bens e serviços exigidos por imposição legal** para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na modalidade aquisição de insumos, nos termos descritos no parágrafo único do art. 177 da IN RFB nº 2.121, de 2022.*

*27. Consequentemente, **não se considera que a categoria de Bens e Serviços Utilizados por Imposição Legal**, de que tratam os itens 49 a 54 do Parecer*

*Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, **abranja os bens e serviços cuja obrigatoriedade de utilização pela pessoas jurídica decorra apenas de norma prevista em Convenção Coletiva de Trabalho.***

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

(...)

(negrito nosso)

37. E tendo em vista o exposto, a Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, em seu parágrafo único do artigo 177, também foi taxativa ao dispor que a classificação de bens e serviços como insumos em virtude de exigência por imposição legal não se aplica nas hipóteses em que a exigência dos bens ou dos serviços decorrem apenas de celebração de acordos ou convenções coletivas de trabalho:

*“**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.**”*

(negrito nosso)

38. Assim, haja vista que a simples previsão ou exigência de determinado gasto com bem ou serviço decorrente de acordo ou de convenção coletiva de trabalho não se equipara a uma imposição legal 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, cumpre analisar em relação a cada uma das despesas que são objetos das dúvidas da consultante, se essas cabem ou não no conceito de insumo imposto por referidos dispositivos, pela recente decisão no Resp nº 1.221.170/PR proferida pelo STJ, e pela legislação pertinente.

Dispêndios com alimentação de funcionários

39. No que se refere à possibilidade de fornecimento de alimentação a funcionários ser considerada ou não insumo da produção/fabricação de bens ou da prestação de serviços para efeitos dos creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins previstos no inciso II do **caput** do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no inciso II do **caput** do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, respectivamente, cumpre mencionar que foi objeto de análise anterior por esta Coordenação na Solução de Consulta Cosit nº 45, de 28 de maio de 2020, publicado no DOU de 16 de junho de 2020,

a qual se vincula a presente Solução de Consulta em virtude do disposto no inciso I do artigo 33 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021. São os trechos de mencionada Solução de Consulta que dispõem acerca do assunto:

“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 1 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).**”*

(negrito nosso)

40. Assim, os dispêndios da pessoa jurídica com a alimentação de funcionários, seja por meio de fornecimento de vale-alimentação ou de vale-refeição, seja com a contratação direta de estabelecimento fornecedor de alimentos (restaurante), tendo em vista serem uma faculdade do empregador e não um dever a ele imposto pela lei, não 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.

41. Portanto, em regra, não gera à pessoa jurídica que despense esses valores, créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime não cumulativo, sem prejuízo do disposto no inciso X do **caput** do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no inciso X do **caput** do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, como preconizado anteriormente no item 24.2.

Dispêndios com Abono de Falta de Estudantes e Abono de Férias

42. De acordo com o artigo 473 da CLT, em algumas hipóteses, o empregado poderá deixar de comparecer ao trabalho sem prejuízo do valor recebido a título de salário, dentre as quais pode-se citar os dias em que estiver realizando provas de exame vestibular para ingresso em estabelecimento de ensino superior:

*“**Art. 473.** O empregado poderá deixar de comparecer ao serviço sem prejuízo do salário: (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)*

(...)

VII - nos dias em que estiver comprovadamente realizando provas de exame vestibular para ingresso em estabelecimento de ensino superior. (Inciso incluído pela Lei nº 9.471, de 14.7.1997)

(...)”

43. Outro dos direitos que o empregado pode usufruir é o abono de férias de que trata o artigo 143 da CLT. De acordo com referido dispositivo, o empregado pode converter até 1/3 (um terço) de seu período de férias e descanso em pecúnia, trabalhando durante o período correspondente e sendo remunerado por disponibilizar mão de obra ao empregador:

“Art. 143. É facultado ao empregado converter 1/3 (um terço) do período de férias a que tiver direito em abono pecuniário, no valor da remuneração que lhe seria devida nos dias correspondentes. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.535, de 13.4.1977)”

44. Há de se lembrar que não dará direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o valor da mão de obra paga a pessoa física de acordo com o inciso I do § 2º do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, artigo 37, e do inciso I do § 2º da Lei nº 10.833, de 2003, com redação dada pela Lei nº 14.592, de 30 de maio de 2023, artigo 7º, com idênticos textos:

“Art. 3º. (...)

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão de obra paga a pessoa física;

(...)”

45. Ora, há de se reconhecer que tanto o salário em valor integral que o empregado recebe pelos dias em que estiver realizando provas de exame vestibular para ingresso em estabelecimento de ensino superior (abono de falta de estudantes), quanto a remuneração que o empregado, convertendo 1/3 (um terço) de suas férias em pecúnia, recebe por seu trabalho no período (abono de férias), são contraprestações pela mão de obra. Repare-se no artigo 457 da CLT:

“Art. 457. Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber.

(...)”

46. Nesses termos, é vedada a utilização de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins decorrente de dispêndios da pessoa jurídica com o abono de falta de estudantes e com o abono de férias pagos a pessoas físicas, ainda que decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho.

Dispêndios com Transporte de Funcionários

47. No que tange à análise do transporte de funcionários como insumo da produção de bens ou da prestação de serviços para fins do disposto no inciso II do **caput** do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no inciso II do **caput** do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, mencione-se que foi assunto analisado anteriormente por esta Coordenação na Solução de Consulta Cosit nº 45, de 2020.

48. Eis os trechos da Solução de Consulta Cosit nº 45, de 2020, relevantes para o deslinde da questão:

“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. [cf. 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.

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 - Asseguram-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:*

10. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES

138. *Conforme se explanou acima, o conceito de insumos (inciso II do caput do art. 3º Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, se de um lado é amplo em sua definição, de outro restringe-se aos bens e serviços utilizados no processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, não alcançando as demais áreas de atividade organizadas pela pessoa jurídica.*

139. *Daí, considerando que combustíveis e lubrificantes são consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos de qualquer espécie, e, em regra, não se agregam ao bem ou serviço em processamento, conclui-se que somente podem ser considerados insumos do processo produtivo quando consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens ou de prestação de serviços.*

140. *Com base no conceito restritivo de insumos que adotava, a Secretaria da Receita Federal do Brasil somente considerava insumos os combustíveis e lubrificantes consumidos em itens que promovessem a produção dos bens efetivamente destinados à venda ou a prestação de serviços ao público externo (bens e serviços finais).*

141. *Todavia, com base no conceito de insumos definido na decisão judicial em voga, deve-se reconhecer que são considerados insumos geradores de créditos das contribuições os combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas,*

equipamentos ou veículos responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens ou de prestação de serviços, inclusive pela produção de insumos do insumo efetivamente utilizado na produção do bem ou serviço finais disponibilizados pela pessoa jurídica (insumo do insumo).

142. Sem embargo, permanece válida a vedação à apuração de crédito em relação a combustíveis consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos utilizados nas demais áreas de atividade da pessoa jurídica (administrativa, contábil, jurídica, etc.), bem como utilizados posteriormente à finalização da produção do bem destinado à venda ou à prestação de serviço.

143. Cabe salientar que na decisão judicial em comento, os “gastos com veículos” não foram considerados insumos da pessoa jurídica industrial então recorrente (ver parágrafo 8). Todavia, não se pode deixar de reconhecer que em algumas hipóteses os veículos participam efetivamente do processo produtivo e, conseqüentemente, os combustíveis que consomem podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos das contribuições.

144. Diante do exposto, exemplificativamente, permitem a apuração de créditos na modalidade aquisição de insumos combustíveis consumidos em: a) veículos que suprem as máquinas produtivas com matéria-prima em uma planta industrial; b) veículos que fazem o transporte de matéria-prima, produtos intermediários ou produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica; c) veículos utilizados por funcionários de uma prestadora de serviços domiciliares para ir ao domicílio dos clientes; d) veículos utilizados na atividade-fim de pessoas jurídicas prestadoras de serviços de transporte, etc. Já em relação a “gastos com veículos” que não permitem a apuração de tais créditos, citam-se, exemplificativamente, gastos com veículos utilizados: a) pelo setor administrativo; b) para transporte de funcionários no trajeto de ida e volta ao local de trabalho; c) por administradores da pessoa jurídica; e) para entrega de mercadorias aos clientes; f) para cobrança de valores contra clientes; etc.

[grifos ao original]

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.”

49. Assim, do exposto na Solução de Consulta Cosit nº 45, de 2020, ao qual se vincula a presente Solução de Consulta por força do inciso I do artigo 33 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, extrai-se que podem ser objeto de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, na modalidade insumos, nos termos 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, respectivamente, pela pessoa jurídica sujeita à incidência não cumulativa das contribuições:

49.1. a parcela do vale-transporte fornecido a mão de obra empregada no processo de produção de bens ou de prestação de serviços custeada pelo empregador (o que exceder 6% do salário do empregado); e

49.2. os gastos com a contratação de pessoa jurídica para o 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.

50. De outra parte, ainda conforme citada Solução de Consulta, não podem ser considerados insumos e gerar créditos da não cumulatividade das contribuições para a pessoa jurídica que incorre nesses gastos, as despesas com o 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.

Dispêndios com pagamento de auxílio-creche, de plano de saúde, de subvenção patronal e de prêmio de assiduidade a funcionários

51. Em relação à possibilidade de utilização de créditos das contribuições apurados nos termos 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, decorrentes de dispêndios relacionados a auxílio-creche e a planos de saúde de funcionários, cumpre informar que foram esses, objetos de análise na Solução de Consulta Cosit nº 45, de 22 de fevereiro de 2023, publicado no DOU de 3 de março de 2023.

52. Eis os trechos de referida Solução de Consulta relevantes para o deslinde da questão:

“DOS BENS OU SERVIÇOS ESPECIFICAMENTE EXIGIDOS PELA LEGISLAÇÃO PARA VIABILIZAR A ATIVIDADE DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR PARTE DA MÃO DE OBRA NELA EMPREGADA, CONSIDERADOS INSUMOS, "VIS-À-VIS" MERAS DESPESAS DESTINADAS A VIABILIZÁ-LA, QUE NÃO CONSTITUEM INSUMOS

*25. Para contextualizar e especificar a dúvida em apreço, acentue-se que a requerente cita, nominalmente, dispêndios relativos a direitos e verbas exigidos pela legislação trabalhista e por convenções coletivas de trabalho, correspondentes a exames médicos admissionais e demissionais, transporte privado do local do trabalho até o ponto do transporte público, vale-transporte, vale-alimentação, vale-refeição, **seguro-saúde e auxílio-creche.***

26. Reproduzem-se abaixo trechos da Solução de Consulta Cosit nº 45, de 28 de maio de 2020, invocada pela petionária em abono de sua tese, que é dotada de força vinculante no âmbito desta Secretaria Especial, cuja íntegra, por brevidade, se dá aqui por transcrita:

(...)

28. De outra banda, assinale-se que os bens ou serviços especificamente exigidos pela legislação para viabilizar a atividade de prestação de serviços por parte da mão de obra nela empregada, considerados insumos, não se confundem com meras despesas destinadas a viabilizá-la, que não constituem insumos.

29. Por via de consequência, esclareça-se que exames médicos obrigatórios (art. 168 da CLT), vale-alimentação, vale-refeição, **seguro-saúde**, **auxílio-creche**, indenizações de anuidades pagas a conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas e outras utilidades concedidas pelo empregador aos empregados — ainda que estas sejam exigidas por convenção coletiva de trabalho — **não constituem insumos** pela legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, pois **não estão vinculados diretamente à execução dos serviços** pela consulente, nos termos previstos no Estatuto da Advocacia, tratando-se, antes, de meras despesas operacionais e acessórias, por sinal que podem fazer-se presentes em qualquer atividade econômica, não sendo exclusivas da prestação de serviços advocatícios.” (Negrito nosso)

53. Dos trechos da Solução de Consulta Cosit acima transcritos, infere-se que o **auxílio-creche** e o **plano de saúde** pagos a funcionários pela pessoa jurídica sujeita à incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não constituem insumos e não originam àquela, créditos dessas contribuições, pelo fato de serem despesas que não são vinculadas diretamente às atividades da consulente daquela Solução de Consulta.

54. No caso em epígrafe, também não se pode afirmar que os dispêndios da consulente com auxílio-creche e plano de saúde de funcionários são diretamente vinculados às suas atividades de extrusão de alumínio, isto é, não são exclusivas de tal atividade.

55. Em verdade, nesse caso, referidos dispêndios também são meras despesas operacionais e acessórias, que podem fazer-se presentes em qualquer atividade econômica.

56. Isso também se pode dizer em relação aos pagamentos de **subvenção patronal** e de **prêmio de assiduidade** pela pessoa jurídica. Não são vinculadas às atividades de extrusão de alumínio praticadas pela consulente e não são exclusivas dessa atividade. Podem estar presentes em qualquer atividade econômica.

57. Nesses termos, não 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, ainda que previstos em acordos ou convenções coletivas, não gerando para a pessoa jurídica que despense esses valores, créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime não cumulativo, os dispêndios com pagamentos de:

- 57.1. auxílio-creche;
 - 57.2. plano de saúde;
 - 57.3. subvenção patronal; e
 - 57.4. prêmio de assiduidade.
58. Vincula-se assim, nessa parte, a presente consulta à Solução de Consulta Cosit nº 45, de 2023, em razão do inciso I do artigo 33 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.

CONCLUSÃO

59. Com base no exposto, responde-se à consulente que:
- 59.1. não podem ser considerados insumos da atividade de extrusão de alumínio 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 não geram créditos das contribuições à pessoa jurídica que incorre em tais dispêndios com empregados:
- 59.1.1. o fornecimento de alimentação, seja por meio de vale-alimentação ou de vale-refeição, seja com a contratação direta de estabelecimento fornecedor de alimentos (restaurante), sem prejuízo do disposto no inciso X do **caput** do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no inciso X do **caput** do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003;
 - 59.1.2. despesas com o transporte próprio da pessoa jurídica (inclusive combustíveis e lubrificantes) para transporte do trajeto de ida e volta do trabalho ainda que da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços;
 - 59.1.3. auxílio-creche;
 - 59.1.4. plano de saúde;
 - 59.1.5. subvenção patronal; e
 - 59.1.6. prêmio de assiduidade.
- 59.2. a classificação de bens e serviços como insumos em virtude de exigência por imposição legal não se aplica nas hipóteses em que a exigência dos bens ou dos serviços decorrem apenas de celebração de acordos ou convenções coletivas de trabalho;
- 59.3. é vedada a utilização de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins decorrente de dispêndios da pessoa jurídica com abono de falta de estudantes e com abono de férias por representar remuneração de mão de obra paga a pessoa física;
- 59.4. podem ser objeto de creditamentos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, na modalidade insumos, nos termos 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, respectivamente, pela pessoa jurídica sujeita à incidência não cumulativa das contribuições:

59.4.1. parcela do vale-transporte fornecido a mão de obra empregada no processo de produção de bens ou de prestação de serviços custeada pelo empregador (o que exceder 6% do salário do empregado); e

59.4.2. os gastos com a contratação de pessoa jurídica para o 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; e

59.5. considera-se a presente consulta parcialmente vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 45, de 2020, à Solução de Consulta Cosit nº 45, de 2023, e à Solução de Consulta Cosit nº 57, de 2023.

Assinatura digital

LENI FUMIE FUJIMOTO

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

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