DOCUMENTO VALIDADO EM 01/03/2024 10:41:37

Receita Federal
Divisão de Tributação da 6ª RF

PROCESSO	**XXXXX.XXXXXX/XXXX-XX**
SOLUÇÃO DE CONSULTA	6.033 – DISIT/SRRF06
DATA	1 de março de 2024
INTERESSADO	XXX
CNPJ/CPF	xx.xxx.xxx/xxxxx-xx

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

NÃO CUMULATIVIDADE. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. INSUMOS. DIÁRIAS DE VIAGEM. PAGAMENTO A FUNCIONÁRIOS EM DECORRÊNCIA DE CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO.

Para fins de apuração dos créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep previstos no art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, não se consideram insumos os dispêndios com diárias de viagens pagas pela pessoa jurídica, em decorrência de norma contida em Convenção Coletiva de Trabalho, a seus funcionários que trabalham no processo de produção de bens ou de prestação de serviços.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 57, DE 3 DE MARÇO DE 2023.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, II; Decreto-Lei nº 5.452, de 1943, art. 457, § 2º; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018; Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, art. 177, parágrafo único.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

NÃO CUMULATIVIDADE. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. INSUMOS. DIÁRIAS DE VIAGEM. PAGAMENTO A FUNCIONÁRIOS EM DECORRÊNCIA DE CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO.

Para fins de apuração dos créditos da não cumulatividade da Cofins previstos no art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, não se consideram insumos os dispêndios com diárias de viagens pagas pela pessoa jurídica, em decorrência de norma contida em Convenção Coletiva de Trabalho, a seus funcionários que trabalham no processo de produção de bens ou de prestação de serviços.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 57, DE 3 DE MARÇO DE 2023.

DOCUMENTO VALIDADO EM 01/03/2024 10:41:37

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, II; Decreto-Lei nº 5.452, de 1943, art. 457, § 2º; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018; Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, art. 177, parágrafo único.

RELATÓRIO

Trata-se de consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal, disciplinada pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, e apresentada pela pessoa jurídica acima identificada, que, segundo seu Comprovante de Inscrição e de Situação Cadastral referente ao Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ)[1], tem como principal atividade o "*Transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudanças, intermunicipal, interestadual e internacional*".

2. A consulente afirma que "*tem em seu quadro de funcionários motoristas contratados em regime de CLT para atender a operacionalidade da empresa. Entretanto existe a obrigatoriedade de pagamento de diárias de viagem (refeições, hospedagem). O valor não pode ser cobrado do funcionário, onerando consideravelmente os custos da empresa*".

3. Esclarece que "*de acordo com a Convenção Coletiva de Trabalho, concomitantemente a CLT, determina o pagamento das diárias de viagem do colaborador motorista, de forma a indenizá-lo aos custos gerados durantes o período de viagem, considerando esses valores a seres respectivos a vale alimentação e hospedagem. CCT 2021/2022*".

4. Indica como dispositivos legais que ensejaram a apresentação de sua consulta:

a) o art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003;

b) o art. 172, § 1º, I, da Instrução Normativa nº 1.911, de 11 de outubro de 2019;

c) o art. 457, § 2º, do Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, que aprova a Consolidação das Leis do Trabalho (CLT); e

d) "*Convenção Coletiva dos Trabalhadores (CCT) 2021/2022*" (*sic*).

5. Isso posto, indaga:

> *1) A empresa XXXXXXXXXX, poderá se aproveitar dos créditos de Pis/Cofins sobre as diárias de Viagem? A Lei 10.833 de 2003, não deixa explicito sobre a matéria.*
>
> *2) Qual o posicionamento da RFB de acordo com o embasamento legal para utilização das diárias de viagem do motorista como credito para PIS e COFINS?*

[1]Disponível em https://solucoes.receita.fazenda.gov.br/Servicos/cnpjreva/Cnpjreva_Comprovante.asp.

DOCUMENTO VALIDADO EM 01/03/2024 10:41:37

FUNDAMENTOS

6. O objetivo do instituto da consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal, disciplinado pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, é propiciar segurança jurídica em matéria tributária às pessoas físicas ou jurídicas em geral, mediante divulgação da interpretação dada pela Fazenda Pública a determinado dispositivo jurídico da legislação tributária federal, de modo que os sujeitos passivos possam cumprir corretamente suas obrigações tributárias, principais e acessórias, e, dessa forma, evitem a prática de atos ou omissões que, por consistirem em infrações às normas tributárias, possam levar à aplicação de sanções pelo Fisco.

7. Essa segurança jurídica se materializa em dois momentos distintos, com diferentes aspectos, um relacionado ao adequado manejo do instrumento e outro relacionado ao mérito. O primeiro aspecto da materialização da segurança jurídica está intrinsicamente ligado ao atendimento dos requisitos da formulação da consulta, dentre os quais se destacam as disposições do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021. O segundo decorre do ato que soluciona a consulta adequadamente formulada, por meio do qual a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) comunica a interpretação que considera correta para o texto normativo objeto da indagação.

8. Em um primeiro momento, o sujeito passivo que formaliza de forma correta uma consulta sobre a interpretação de dispositivo específico da legislação tributária aplicável a fato determinado de sua atividade fica protegido contra a instauração de procedimentos fiscais referentes à questão consultada, bem como contra a aplicação de multa ou juros de mora relativos à mesma matéria, durante o período que, em princípio, está compreendido entre a data de apresentação da consulta e o trigésimo dia subsequente à ciência de sua solução. Na hipótese de publicação de ato normativo que discipline a matéria consultada, posteriormente à apresentação da consulta e antes de sua solução, os efeitos da referida consulta cessam após decorrido o prazo de 30 (trinta) dias, contado da data de publicação do ato na Imprensa Oficial, conforme previsto no art. 25 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.

9. O segundo momento de materialização da segurança jurídica propiciada pelo instituto da consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal corresponde ao período posterior à publicação da solução de consulta, que respalda o respectivo consulente, desde que este se enquadre na hipótese por ela abrangida, sem prejuízo da verificação desse efetivo enquadramento pela autoridade fiscal em eventual procedimento de fiscalização.

10. Na hipótese de solução de consulta proferida pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), o referido ato tem efeito vinculante no âmbito da Receita Federal e respalda os demais sujeitos passivos que a aplicarem, ainda que não sejam o respectivo consulente, desde que se enquadrem na hipótese por ela abrangida, sem prejuízo da verificação desse efetivo enquadramento pela autoridade fiscal em eventual procedimento de fiscalização, conforme previsto no art. 33 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.

DOCUMENTO VALIDADO EM 01/03/2024 10:41:37

11. Ressalte-se que a solução de consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos relatados pelo interessado, visto que ela se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária incidente sobre o caso típico apresentado. Nesse sentido, a solução de consulta não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pelo consulente e não gera qualquer efeito para o consulente, caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos aos quais, em tese, ela se aplica.

12. A Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) examinou matéria semelhante aos questionamentos da consulente na Solução de Consulta Cosit nº 57, de 3 de março de 2023, cujo inteiro teor está disponível no *site* da Receita Federal na internet (www.rfb.gov.br), e cuja ementa, publicada no DOU de 17 de março de 2023, dispõe:

> *Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*
>
> *NÃO CUMULATIVIDADE. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. INSUMOS. VALES-TRANSPORTE. VALES-REFEIÇÃO. VALES-ALIMENTAÇÃO. UNIFORMES. FORNECIMENTO A FUNCIONÁRIOS EM DECORRÊNCIA DE CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO.*
>
> *Para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep na modalidade insumos, conforme previsto no art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002:*
>
> *a) é permitida a apropriação de créditos decorrentes dos dispêndios da pessoa jurídica com vales-transportes fornecidos a seus funcionários que trabalham no processo de produção de bens ou de prestação de serviços, por ser despesa decorrente de imposição legal; e*
>
> *b) não se consideram insumos os vales-refeição, vales-alimentação e uniformes fornecidos pela pessoa jurídica a seus funcionários que trabalham no processo de produção de bens ou de prestação de serviços, ainda que o referido fornecimento decorra de norma contida em Convenção Coletiva de Trabalho.*
>
> *SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 45, DE 28 DE MAIO DE 2020.*
>
> *Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, II e X; Lei nº 7.418, de 1985; Decreto nº 95.247, de 1987; Decreto-Lei nº 5.452, de 1943; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018; IN RFB nº 2.121, de 2022, art. 177.*
>
> *Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins*
>
> *NÃO CUMULATIVIDADE. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. INSUMOS. VALES-TRANSPORTE. VALES-REFEIÇÃO. VALES-ALIMENTAÇÃO. UNIFORMES. FORNECIMENTO A FUNCIONÁRIOS EM DECORRÊNCIA DE CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO.*
>
> *Para fins de apuração de créditos da Cofins na modalidade insumos, conforme previsto no art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003:*
>
> *a) é permitida a apropriação de créditos decorrentes dos dispêndios da pessoa jurídica com vales-transporte fornecidos a seus funcionários que trabalham no processo de produção de bens ou de prestação de serviços, por ser despesa decorrente de imposição legal; e*
>
> *b) não se consideram insumos os vales-refeição, vales-alimentação e uniformes fornecidos pela pessoa jurídica a seus funcionários que trabalham no processo de*

produção de bens ou de prestação de serviços, ainda que o referido fornecimento decorra de norma contida em Convenção Coletiva de Trabalho.

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

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, II e X; Lei nº 7.418, de 1985; Decreto nº 95.247, de 1987; Decreto-Lei nº 5.452, de 1943; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018; IN RFB nº 2.121, de 2022, art. 177.

13. A mencionada Solução de Consulta Cosit nº 53, de 2023, esclarece (destaques do original):

(...)

15. A presente consulta refere-se à possibilidade de apropriação de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, na modalidade insumos, vinculados aos seguintes dispêndios, realizados pela pessoa jurídica em benefício de seus empregados que trabalham diretamente na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda:

a) aquisição de vales-transportes, por determinação da Lei nº 7.418, de 1985; e

*b) aquisição de vales-alimentação, vales-refeição e uniformes, **por determinação de Convenção Coletiva de Trabalho**.*

16. A legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins autoriza que, na apuração não cumulativa dessas contribuições, sejam descontados valores referentes a determinados dispêndios, na modalidade insumos, conforme previsto nos arts. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, que estabelecem:

Lei nº 10.637, de 2002

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

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

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:

(...)

DOCUMENTO VALIDADO EM 01/03/2024 10:41:37

DOCUMENTO VALIDADO EM 01/03/2024 10:41:37

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)

(...)

17. Ao julgar o Recurso Especial 1.221.170/PR, consoante procedimento previsto para os recursos repetitivos, a Primeira Seção do STJ estabeleceu o conceito de insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, na forma dos já mencionados incisos II dos arts. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

18. A referida decisão, cujo acórdão, sob a relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, foi publicado no Diário da Justiça Eletrônico (DJe) de 24 de abril de 2018, é vinculante para esta Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil - RFB, em razão do disposto no art. 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 nos termos da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, exarada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN nos termos do art. 3º da referida Portaria Conjunta.

19. Trazendo a análise para o caso relatado pela consulente, registra-se que, acerca do tema e do estabelecimento dos conceitos trazidos pelo STJ, foi editado o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de Dezembro de 2018, publicado no Diário Oficial da União (DOU) de 18 de Dezembro de 2018, (disponível na íntegra no site da RFB - www.rfb.gov.br), que, nos termos do art. 31 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, tem efeito vinculante no âmbito da Receita Federal em relação à interpretação a ser dada à matéria.

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

(...)

Fundamentos

I. ANÁLISE GERAL DO CONCEITO DEFINIDO NO JULGAMENTO DO RESP 1.221.170/PR

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

6. Nos autos do Resp 1.221.170/PR, a recorrente, que se dedica à industrialização de produtos alimentícios, postulava em grau recursal direito de apurar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na forma do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, em relação aos seguintes itens:

" 'Custos Gerais de Fabricação' (água, combustíveis, gastos com veículos, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção EPI, materiais de limpeza, ferramentas, seguros, viagens e conduções) e

DOCUMENTO VALIDADO EM 01/03/2024 10:41:37

'Despesas Gerais Comerciais' (combustíveis, comissão de vendas a representantes, gastos com veículos, viagens e conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone, comissões)" (conforme relatado pela Ministra Assusete Magalhães, a fls 110 do inteiro teor do acórdão)

7. O acórdão proferido foi assim ementado:

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

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

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

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

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

(...)

17. <u>Das transcrições dos excertos fundamentais dos votos dos Ministros que adotaram a tese vencedora resta evidente e incontestável que somente podem ser considerados insumos itens relacionados com a produção de bens</u>

DOCUMENTO VALIDADO EM 01/03/2024 10:41:37

destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros, o que não abarca itens que não estejam sequer indiretamente relacionados com tais atividades.

(...)

20. Portanto, a tese acordada afirma que são insumos bens e serviços que compõem o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiros, tanto os que são essenciais a tais atividades (elementos estruturais e inseparáveis do processo) quanto os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal.

(...)

22. Diante da abrangência do conceito formulado na decisão judicial em comento e da inexistência nesta de vinculação a conceitos contábeis (custos, despesas, imobilizado, intangível, etc.), deve-se reconhecer esta modalidade de creditamento pela aquisição de insumos como a regra geral aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, sem prejuízo das demais modalidades de creditamento estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas.

(...)

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, consequentemente, 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.

DOCUMENTO VALIDADO EM 01/03/2024 10:41:37

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

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

54. Por outro lado, não podem ser considerados para fins de creditamento das contribuições: a) itens exigidos pela legislação relativos à pessoa jurídica como um todo, como alvarás de funcionamento, etc; b) itens relativos a atividades diversas da produção de bens ou prestação de serviços.

(...)

9.2. DISPÊNDIOS PARA VIABILIZAÇÃO DA ATIVIDADE DA MÃO DE OBRA

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

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

DOCUMENTO VALIDADO EM 01/03/2024 10:41:37

> *Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os dispêndios da pessoa jurídica com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc. (sem prejuízo da modalidade específica de creditamento instituída no inciso X do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).*
>
> *(...)*
>
> *136. Nada obstante, deve-se ressaltar que as vedações de creditamento afirmadas nesta seção não se aplicam caso o bem ou serviço sejam especificamente exigidos pela legislação (ver seção relativa aos bens e serviços utilizados por imposição legal) para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades.*
>
> *(...)*

21. O exame dos trechos do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, acima transcritos revela que, no caso de pessoa jurídica que não explora as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção, diante da impossibilidade de enquadrar seus dispêndios com vales-transportes, vales-refeição, vales-alimentação ou uniformes fornecidos aos empregados nas hipóteses previstas nos arts. 3º, X, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, deve ser verificada a possibilidade de enquadrar os referidos dispêndios nas hipóteses do inciso II dos mesmos artigos, que se referem ao desconto de créditos na modalidade insumos.

22. A possibilidade de enquadramento dos referidos dispêndios nas normas previstas nos arts. 3º, II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003 (modalidade insumos), foi examinada pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) na Solução de Consulta Cosit nº 45, de 28 de maio de 2020, que, nos termos dos arts. 31 e 33 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, tem efeito vinculante no âmbito da Receita Federal em relação à interpretação a ser dada à matéria nela examinada.

23. A referida Solução de Consulta Cosit nº 45, de 2020, cuja ementa foi publicada no DOU de 16 de junho de 2020, e cujo inteiro teor encontra-se disponível no site da Receita Federal na internet, esclarece:

> *(...)*
>
> *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.*
>
> *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.*

DOCUMENTO VALIDADO EM 01/03/2024 10:41:37

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,***

DOCUMENTO VALIDADO EM 01/03/2024 10:41:37

> ***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.***

(...)

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;***

DOCUMENTO VALIDADO EM 01/03/2024 10:41:37

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

30. No caso do vale-alimentação, diferentemente do vale-transporte, não se trata de uma obrigação da empresa, sendo, portanto, uma faculdade do empregador. De acordo com o art. 458 da Consolidação das Leis Trabalhistas (CLT), Decreto-Lei nº 5.452, de 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).

(...)

24. O exame dos excertos transcritos no item anterior revela que, nas situações jurídicas examinadas pela Solução de Consulta Cosit nº 45, de 2020:

a) para fins de apuração de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o gasto com vales-transportes fornecidos pela pessoa jurídica a seus funcionários que trabalham diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços é considerado insumo, por ser despesa decorrente de imposição legal;

b) nos casos de fornecimento de vales-transportes (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; e

c) os gastos da pessoa jurídica com vales-refeição ou 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 creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nos termos do art. 3º, II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

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

DOCUMENTO VALIDADO EM 01/03/2024 10:41:37

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:

> ***IN RFB nº 2.121, de 2022:***
>
> *(...)*
>
> *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.***
>
> *(...)*

27. 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.

28. 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 pessoa jurídica decorra apenas de norma prevista em Convenção Coletiva de Trabalho.

29. 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.

(...)

14. De acordo com o entendimento exposto na Solução de Consulta Cosit nº 57, de 2023:

a) é permitida a apropriação de créditos decorrentes dos dispêndios da pessoa jurídica com vales-transporte fornecidos a seus funcionários que trabalham no processo de produção de bens ou de prestação de serviços, por ser despesa decorrente de imposição legal (Lei nº 7.418, de 16 de dezembro de 1985); e

b) não se consideram insumos os vales-refeição, vales-alimentação e uniformes fornecidos pela pessoa jurídica a seus funcionários que trabalham no processo de produção de bens ou de prestação de serviços, ainda que o referido fornecimento decorra de norma contida em Convenção Coletiva de Trabalho.

15. A situação examinada nesta solução de consulta é análoga, uma vez que o art. 457, § 2º, da CLT, apesar de mencionar as diárias de viagem, não impõe ao empregador o dever de pagá-las, que, no caso em questão, decorre de cláusula de Convenção Coletiva de Trabalho, e não de dispositivo legal *stricto sensu*. Confira-se:

> *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. (Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953)*
>
> *§ 1º Integram o salário a importância fixa estipulada, as gratificações legais e as comissões pagas pelo empregador. (Redação dada pela Lei nº 13.467, de 2017)*
>
> *§ 2º As importâncias, ainda que habituais, pagas a título de ajuda de custo, auxílio-alimentação, vedado seu pagamento em dinheiro, diárias para viagem, prêmios e abonos não integram a remuneração do empregado, não se incorporam ao contrato de trabalho e não constituem base de incidência de qualquer encargo trabalhista e previdenciário. (Redação dada pela Lei nº 13.467, de 2017)*
>
> *§ 3º Considera-se gorjeta não só a importância espontaneamente dada pelo cliente ao empregado, como também o valor cobrado pela empresa, como serviço ou adicional, a qualquer título, e destinado à distribuição aos empregados. (Redação dada pela Lei nº 13.419, de 2017)*
>
> *§ 4º Consideram-se prêmios as liberalidades concedidas pelo empregador em forma de bens, serviços ou valor em dinheiro a empregado ou a grupo de empregados, em razão de desempenho superior ao ordinariamente esperado no exercício de suas atividades (Redação dada pela Lei nº 13.467, de 2017)*

16. Consequentemente, para fins de apuração dos créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins previstos nos arts. 3º, II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, não se consideram insumos os dispêndios com diárias de viagens pagas pela pessoa jurídica, em decorrência de norma contida em Convenção Coletiva de Trabalho, a seus funcionários que trabalham no processo de produção de bens ou de prestação de serviços.

17. Por fim, registre-se que esta solução de consulta está vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 57, de 3 de março de 2023, nos termos do art. 34 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.

CONCLUSÃO

18. Diante do que foi exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo à consulente que, para fins de apuração dos créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins previstos nos arts. 3º, II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, não se consideram insumos os dispêndios com diárias de viagens pagas pela pessoa jurídica, em decorrência de norma contida em Convenção Coletiva de Trabalho, a seus funcionários que trabalham no processo de produção de bens ou de prestação de serviços.

DOCUMENTO VALIDADO EM 01/03/2024 10:41:37

Encaminhe-se à Divisão de Tributação da SRRF06.

Assinado digitalmente
ADEMAR DE CASTRO NETO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a presente Solução de Consulta. Declaro sua vinculação à Solução de Consulta Cosit nº 57, de 3 de março de 2023, com base no art. 34 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Publique-se na forma do art. 43 da referida Instrução Normativa. Dê-se ciência à consulente.

Assinado digitalmente
HELDER GERALDO MIRANDA DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Divisão de Tributação da SRRF06

DOCUMENTO VALIDADO EM 01/03/2024 10:41:37