



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	56 – COSIT
DATA	22 de março de 2024
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

BASE DE CÁLCULO. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO.

Somente lei pode estabelecer a fixação da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, conforme princípio da legalidade estrita encampado pelo Código Tributário Nacional. Assim, as convenções coletivas de trabalho não possuem força normativa para incluir no conceito de insumo determinados gastos incorridos pela pessoa jurídica.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. VALE-TRANSPORTE.

Os gastos com vale-transporte relativos ao transporte de ida e volta do trabalho da mão de obra empregada no 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. Todavia, apenas a parcela custeada pelo empregador (o que exceder 6% do salário do empregado) pode ser objeto do referido creditamento.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 45, DE 20 DE MAIO DE 2020.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. PLANO DE SAÚDE.

Não permitem a apuração de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep na modalidade insumo, os dispêndios com plano de saúde oferecido pela pessoa jurídica aos trabalhadores empregados em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 2, DE 10 DE JANEIRO DE 2020.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. MÃO DE OBRA.

Os valores de mão de obra pagos à pessoa física não permitem a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. SALÁRIO-MATERNIDADE.

Consideram-se insumos os bens ou serviços essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços. Não se enquadra neste conceito o salário-maternidade, o qual representa uma prestação previdenciária paga à segurada pelo período em que esta ficará afastada de suas atividades laborais em razão do nascimento ou adoção de filho.

Dispositivos Legais: Código Tributário Nacional, art. 97; Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, II e § 2º, I; Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, art. 176, § 2º, inciso VI; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

BASE DE CÁLCULO. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO.

Somente lei pode estabelecer a fixação da base de cálculo da Cofins, conforme princípio da legalidade estrita encampado pelo Código Tributário Nacional. Assim, as convenções coletivas de trabalho não possuem força normativa para incluir no conceito de insumo determinados gastos incorridos pela pessoa jurídica.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. VALE-TRANSPORTE.

Os gastos com vale-transporte relativos ao transporte de ida e volta do trabalho da mão de obra empregada no processo de produção de bens ou de prestação de serviços podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Cofins. Todavia, apenas a parcela custeada pelo empregador (o que exceder 6% do salário do empregado) pode ser objeto do referido creditamento.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 45, DE 20 DE MAIO DE 2020.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. PLANO DE SAÚDE.

Não permitem a apuração de crédito da Cofins na modalidade insumo, os dispêndios com plano de saúde oferecido pela pessoa jurídica aos trabalhadores empregados em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 2, DE 10 DE JANEIRO DE 2020.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. MÃO DE OBRA.

Os valores de mão de obra pagos à pessoa física não permitem a apuração de créditos da Cofins.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. LICENÇA MATERNIDADE.

Consideram-se insumos os bens ou serviços essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços. Não se enquadra neste conceito o salário-maternidade, o qual representa uma prestação previdenciária paga à segurada pelo período em que esta ficará afastada de suas atividades laborais em razão do nascimento ou adoção de filho.

Dispositivos Legais: Código Tributário Nacional, art. 97; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, II e § 2º, I; Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, art. 176, § 2º, inciso VI; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018.

RELATÓRIO

Em processo protocolizado em 01/06/2022, a pessoa jurídica acima identificada, formula consulta acerca da interpretação da legislação tributária federal, disciplinada pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021.

2. A consulente informa que atua no ramo da extrusão de alumínio e está sujeita ao regime não cumulativo de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Expõe que diante da instabilidade judicial e dos diferentes posicionamentos administrativos a respeito do conceito de insumos após a decisão do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, busca esclarecimentos a respeito da possibilidade de apropriação de créditos daquelas contribuições sobre os seguintes dispêndios:

- a) Vale transporte – Imposição Legal
- b) Dispêndios com plano de saúde – Acordo Coletivo
- c) Prêmio de Assiduidade – Acordo Coletivo
- d) Adicional de 30 dias - Licença Maternidade – Acordo Coletivo
- e) Licença Maternidade – Imposição Legal

3. Comenta que após o julgamento, pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), do Resp. 1.221.170/PR, reconhecendo que o conceito de insumo de que trata o art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e o art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade e relevância, a Receita Federal do Brasil (RFB) emitiu o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018. Alega, todavia, que tal ato impôs uma interpretação restritiva no que se refere aos dispêndios obrigatórios, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida etc. Aponta ainda que a Solução de Consulta Cosit nº 183, de 2019, reiterou os termos do referido

parecer, excetuando da limitação, apenas as empresas que explorem as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.

4. Afirma a consulente que o entendimento manifestado pela RFB contraria e restringe o quanto restou pacificado pelo STJ, já que os dispêndios expressamente previstos em lei e convenções coletivas celebradas com força normativa têm que ser descontados como insumos, sob pena de se ferir o princípio da não-cumulatividade. Advoga que o efeito normativo atribuído às convenções e acordos coletivos implica em imposição legal que deve ser cumprida pela empresa em relação a todos os empregados, indistintamente, sob pena de arcar com multas pelo descumprimento do que foi pactuado, conforme expressamente previsto no art. 622 da CLT.

5. Assim, assevera que os dispêndios obrigatórios assumidos pelas empresas nas convenções coletivas se caracterizam como compulsórios, porque decorrem de imposição legal, conforme conclusão do STJ definida no RESP 1.221.170/PR, razão pela qual créditos de auxílio refeição/alimentação, seguro de vida, plano de saúde, dentre outros arcados pelos contribuintes devem ser considerados insumos para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Da mesma forma, o pagamento de vale-transporte pelos contribuintes para garantir a mobilidade de seus colaboradores é obrigatório por força do artigo 1º da lei 7.418, de 16 de dezembro de 1985, e, portanto, por decorrer de imposição legal deve ser, igualmente, considerado como insumo.

6. Ao fim, a consulente formula os seguintes questionamentos:

- 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 Dispêndios com plano de saúde e assistência médica, 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 Prêmio Assiduidade, 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 Adicional de 30 dias – Licença Maternidade, 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 Licença Maternidade, visto que se mostra essencial e relevante para atividade e está imposta em convenção coletiva?

FUNDAMENTOS

7. A solução de consulta, atualmente regulamentada pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, visa esclarecer dúvida sobre dispositivo da legislação tributária relativa aos tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil e aplicável a fato determinado, esclarecendo ambiguidade ou obscuridade acaso existentes, e configura orientação oficial da RFB.

8. Seu âmbito de aplicação é restrito à solução de questões acerca da legislação tributária federal que possuam natureza interpretativa, desse modo, não se presta a confirmar ou infirmar determinada situação jurídico-tributária da consulente, ficando sob sua inteira responsabilidade a verificação do fato concreto e a correta aplicação do entendimento proferido em solução da consulta.

9. A consulente indaga acerca da possibilidade de os dispêndios descritos em sua petição serem classificados como insumos, para fins de desconto de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que trata o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, respectivamente. Os dispositivos cuja interpretação é demandada possuem redação idêntica em ambas as leis mencionadas:

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)

10. Quanto a esse tema, é primordial mencionar a decisão decorrente do julgamento pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) do Recurso Especial (Resp) nº 1.221.170/PR, o qual se deu sob o rito dos recursos repetitivos, cujo acórdão foi publicado no Diário da Justiça Eletrônico de 24 de abril de 2018. Nesse julgado, a Corte redefiniu o conceito de insumo, introduzindo novos critérios de aferição e afastando a disciplina constante das Instruções Normativas SRF nº 247, de 2002, e nº 404, de 2003, as quais regulamentavam o teor previsto nos diplomas legais acima reproduzidos.

11. Em razão da referida decisão – de observância obrigatória para a RFB em razão do disposto no art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e nos termos da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF - foi exarado o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de dezembro, de 2018. Este ato possui efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria, nos termos do art. 33 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, e apresenta as principais repercussões decorrentes do julgamento do Resp nº 1.221.170/PR.

12. Do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, reproduz-se abaixo alguns trechos, que são relevantes para o deslinde desta consulta:

(...)

14. Conforme constante da ementa do acórdão, a tese central firmada pelos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça acerca da matéria em comento é que *“o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item -bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”*.

15. Neste ponto já se mostra necessário interpretar a abrangência da expressão *“atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”*. Conquanto essa expressão, por sua generalidade, possa fazer parecer que haveria insumos geradores de crédito da não cumulatividade das contribuições em qualquer atividade desenvolvida pela pessoa jurídica (administrativa, jurídica, contábil, etc.), a verdade é que todas as discussões e conclusões buriladas pelos Ministros circunscreveram-se ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica.

16. Aliás, esta limitação consta expressamente do texto do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, que permite a apuração de créditos das contribuições em relação a *“bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”*.

17. 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 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.

18. Deveras, essa conclusão também fica patente na análise preliminar que os Ministros acordaram acerca dos itens em relação aos quais a recorrente pretendia creditar-se. Por ser a recorrente uma indústria de alimentos, os Ministros somente consideraram passíveis de enquadramento no conceito de insumos dispêndios intrinsecamente relacionados com a industrialização (*“água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e (...) equipamentos de proteção individual – EPI”*), excluindo de plano de tal conceito itens cuja utilidade não é aplicada nesta atividade (*“veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (...), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões”*).

19. Prosseguindo, verifica-se que a tese acordada pela maioria dos Ministros foi aquela apresentada inicialmente pela Ministra Regina Helena Costa, segundo a qual o conceito de insumos na legislação das contribuições deve ser identificado

“segundo os critérios da essencialidade ou relevância”, explanados da seguinte maneira por ela própria (conforme transcrito acima):

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”; b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”; b.2) “por imposição legal”.

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

(...)

4. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS POR IMPOSIÇÃO LEGAL

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

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

51. Daí se constata que a inclusão dos itens exigidos da pessoa jurídica pela legislação no conceito de insumos deveu-se mais a uma visão conglobante do sistema normativo do que à verificação de essencialidade ou pertinência de tais itens ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços por ela protagonizado. Aliás, consoante exposto pelo Ministro Mauro Campbell Marques em seu segundo aditamento ao voto (que justamente modificou seu voto original

para incluir no conceito de insumos os EPs) 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.

(...) (grifou-se)

13. Vê-se que, para fins de enquadramento no conceito de insumo, o STJ acabou por prestigiar os critérios da essencialidade ou relevância para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte – assim entendida como o processo de produção de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica. O critério da essencialidade relaciona-se com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto fabricado ou o serviço prestado. Já a relevância é identificada 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 da cadeia produtiva ou por imposição legal.

14. É exatamente neste último ponto, qual seja a relevância derivada da integração do item ao processo produtivo por imposição legal, que a consulente baseia a totalidade de seus questionamentos. Ciente do teor do julgamento do Resp nº 1.221.170/PR, afirma que “o termo ‘imposição legal’ abrange o conjunto de normas de conduta, de organização, de competência, de direitos subjetivos e deveres, como as Convenções Coletivas”, acrescentando que o art. 611 da CLT define a Convenção Coletiva de Trabalho como acordo de caráter normativo. Assim, entende que os dispêndios obrigatórios assumidos pelas empresas nas Convenções Coletivas caracterizam-se como insumos por traduzirem imposição legal.

15. Sobre isso, é importante esclarecer que a força normativa conferida à Convenção Coletiva de Trabalho tem alcance restrito ao âmbito da legislação trabalhista, não se aplicando à seara tributária. Isso porque no campo do direito tributário impera o princípio da legalidade estrita, pelo qual somente lei em sentido formal pode dispor sobre os elementos constitutivos dos tributos. Esse princípio, que encontra fundamento constitucional (art. 150, I, da CF/88), está pormenorizado no art. 97 do Código Tributário Nacional (CTN), segundo o qual:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

16. A disciplina do CTN é clara: salvo as exceções aludidas, que não dizem respeito às contribuições aqui tratadas, apenas lei pode estabelecer a instituição e majoração de tributos, a definição do fato gerador da obrigação tributária e a fixação de alíquota e base de cálculo de tributo. De modo que se revela totalmente inviável que um arranjo pactuado entre sindicatos representativos de categorias econômicas e profissionais tenha estatura para impactar a definição de insumo, que constitui elemento inerente à formatação da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

17. Uma vez superada esta questão, passa-se à análise de cada um dos gastos elencados pela consulente. Dois deles já foram objeto de manifestação pretérita por esta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) em sede de solução de consulta; são eles: dispêndios com vale-transporte e plano de saúde. Assim, ambos os temas serão solucionados por meio de solução de consulta vinculada, em observância ao disposto no art. 34 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, 2021.

18. Em relação à aquisição de vale-transporte pela pessoa jurídica, a Solução de Consulta Cosit nº 45, de 2020, baseando-se no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, assentou o seguinte entendimento:

(...)

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.

23. Por conseguinte, cabe aqui apresentar o disposto na Lei nº 7.418, de 1985 (...):

Art. 1º Fica instituído o vale-transporte, que o empregador, pessoa física ou jurídica, antecipará ao empregado, 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. 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.**

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).

(...)

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;**

(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. (grifos originais)

19. Como se vê, a Solução de Consulta Cosit nº 45, de 2020, considerou como insumo o fornecimento de vale-transporte por considerar tratar-se de dispêndio da pessoa jurídica com item destinado a viabilizar a atividade dos empregados atuantes em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços exigido por imposição legal. Contudo, essa compreensão encontra limites bem delineados, os quais convém sublinhar. Em primeiro lugar, deve-se considerar como base do creditamento apenas a soma custeada efetivamente pela pessoa jurídica – ou seja, o montante que ultrapassar 6% da remuneração do empregado, conforme dispõe o art. 4º, parágrafo único, da Lei nº 7.418, de 1985. Em segundo lugar, não é o gasto dispendido pela pessoa jurídica com vale-transporte da totalidade de seus funcionários que é passível de creditamento, mas somente a parcela relativa ao vale-transporte pago para a mão de obra empregada no processo de produção ou de prestação de serviços.

20. No tocante às despesas com plano de saúde dos empregados, é relevante, uma vez mais, examinar a disciplina do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018. O item 9.2 desse parecer discorre sobre um conjunto de despesas denominadas de “dispêndios para a viabilização da atividade da mão de obra”, em relação às quais não é possível o desconto de créditos. Entre elas incluem-se as despesas com saúde da mão de obra empregada:

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)

(...) (grifou-se)

21. Essa percepção foi, inclusive, incorporada à Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022, que consolida as normas atinentes à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins:

Art. 176. Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

(...)

§ 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;
(grifou-se)

22. A constatação de que despesas com assistência médica de funcionários extrapolam o conceito de insumo já havia sido expressa na Solução de Consulta Cosit nº 2, de 2020, de cuja ementa extrai-se a seguinte trecho:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL. FORNECIMENTO DE MÃO DE OBRA. ASSISTÊNCIA MÉDICA.

(...)

Não permitem a apuração de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep na modalidade insumo, os dispêndios com assistência médica oferecida pela pessoa jurídica aos trabalhadores empregados em seu processo de produção de bens ou

de prestação de serviços, a menos que a referida assistência médica seja especificamente exigida pela legislação.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL. FORNECIMENTO DE MÃO DE OBRA. ASSISTÊNCIA MÉDICA.

(...)

Não permitem a apuração de crédito da Cofins na modalidade insumo, os dispêndios com assistência médica oferecida pela pessoa jurídica aos trabalhadores empregados em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, a menos que a referida assistência médica seja especificamente exigida pela legislação.

23. Prosseguindo na análise da matéria consultada, a consulente questiona a possibilidade de desconto de crédito sobre o que denomina de “prêmio de assiduidade”. Embora não tenha nenhum comentário adicional acerca do que viria a ser especificamente essa rubrica, é plausível inferir que se refira à parcela remuneratória paga ao empregado que atingir determinados parâmetros de assiduidade laboral. No que respeita a isso, impende informar que a legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins veda expressamente a apropriação de créditos dessas contribuições vinculados a dispêndios da pessoa jurídica com mão de obra paga a pessoa física (art. 3º, § 2º, I, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003). Sendo assim, torna-se inviável a apuração do crédito pretendido.

24. Por último, resta verificar a possibilidade de enquadramento como insumo daquilo que a consulente alude como “licença maternidade” e “adicional de 30 dias – licença maternidade”. Apesar da expressão utilizada, não há de se confundir o direito à licença em razão da maternidade, direito trabalhista garantido constitucionalmente, com o benefício intitulado salário-maternidade. A licença-maternidade se refere ao tempo pelo qual a funcionária ficará afastada de suas atividades profissionais em decorrência do nascimento ou adoção; já o salário-maternidade é a prestação previdenciária que viabiliza a efetivação do direito ao afastamento do trabalho. Apesar de a consulente fazer menção à licença-maternidade, deduz-se que esteja em realidade se referindo ao salário-maternidade, o qual, no caso da segurada empregada, apesar de ser pago pela empresa a título de adiantamento, ocorre às expensas do Regime Geral de Previdência Social (RGPS), nos termos do art. 72 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991.

25. Considerando essa realidade, não é difícil constatar ser inexequível a subsunção dessa espécie ao conceito de insumo, tendo em vista que o crédito tipificado no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, diz respeito aos valores das aquisições efetuadas no mês de bens e serviços utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda e na prestação de serviços. O salário-maternidade é uma prestação previdenciária cujo ônus é suportado pelo RGPS, não podendo jamais ser confundido com uma aquisição de bem ou serviço a ser aplicado no processo produtivo da pessoa jurídica.

26. Ainda sobre o mesmo tema, a Lei nº 11.770, de 9 de setembro de 2008, instituiu o Programa Empresa Cidadã, destinado à prorrogação da licença-maternidade por mais 60 dias. A Solução de Consulta Cosit nº 27, de 2023, ao analisar a incidência da contribuição previdenciária a cargo do empregador sobre o pagamento efetuado durante o período de prorrogação da licença-maternidade, deixou assente a natureza de remuneratória dessa espécie, nos termos da fundamentação abaixo:

(...)

11. O Programa Empresa Cidadã foi instituído por meio da Lei nº 11.770, de 9 de setembro de 2008, destinado originalmente à prorrogação da licença-maternidade prevista no inciso XVIII do caput do art. 7º da Constituição Federal, mediante concessão de incentivo fiscal. Durante o período de prorrogação, a empregada tem direito à remuneração integral, paga pelo empregador, que poderá deduzir do imposto devido, em cada período de apuração, o total da remuneração integral da empregada paga nos dias de prorrogação de sua licença-maternidade, caso seja pessoa jurídica tributada pelo lucro real (...)

(...)

12. (...) diferentemente do salário-maternidade, a remuneração percebida durante o período de prorrogação não é um benefício previdenciário pago pela Previdência Social. Trata-se, a rigor, de uma remuneração paga pelo próprio empregador que aderiu ao Programa Empresa Cidadã, que poderá usufruir de incentivo fiscal de dedução do imposto devido, em cada período de apuração, do total da remuneração integral paga nos dias de prorrogação da licença-maternidade, caso seja pessoa jurídica tributada pelo lucro real, sendo vedada a dedução como despesa operacional. (grifou-se)

27. Tratando-se de remuneração paga a pessoa física, resta vedada a apuração de crédito, tendo em vista o disposto no art. 3º, § 2º, I, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.

CONCLUSÃO

28. Diante do exposto, responde-se à consulente que:

28.1. Somente lei pode estabelecer a fixação da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, conforme princípio da legalidade estrita encampado pelo Código Tributário Nacional. Assim, as convenções coletivas de trabalho não possuem força normativa para incluir no conceito de insumo determinados gastos incorridos pela pessoa jurídica.

28.2. Consideram-se insumos os bens ou serviços essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços. Não se enquadra neste conceito o salário-maternidade, o qual representa uma prestação previdenciária

paga à segurada pelo período em que esta ficará afastada de suas atividades laborais em razão do nascimento ou adoção de filho.

28.3. Os gastos com vale-transporte relativos ao transporte de ida e volta do trabalho da mão de obra empregada no 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. Todavia, apenas a parcela custeada pelo empregador (o que exceder 6% do salário do empregado) pode ser objeto do referido creditamento.

28.4. Não permitem a apuração de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na modalidade insumo, os dispêndios com plano de saúde oferecido pela pessoa jurídica aos trabalhadores empregados em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços.

28.5 Os valores de mão de obra pagos à pessoa física não permitem a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Encaminhe-se à Coordenação de Tributos sobre a Receita Bruta e Produtos Industrializados - Cotri

Assinatura digital
ANDERSON DE QUEIROZ LARA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

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

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta parcialmente vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 2, de 2020, e à Solução de Consulta Cosit nº 45, de 2020. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021. Dê-se ciência ao consulente.

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