Receita Federal
Coordenação-Geral de Tributação

Solução de Consulta nº 106 - Cosit

Data 27 de abril de 2015

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

FARDAMENTO E UNIFORMES. CRÉDITO. As pessoas jurídicas que prestam serviço de manutenção podem descontar créditos do regime de apuração não cumulativa da Cofins relativos aos dispêndios com fardamentos ou uniformes fornecidos a seus empregados;

EQUIPAMENTO DE PROTEÇÃO. CRÉDITO. As despesas com aquisição de equipamentos de proteção para empregados não geram direito a crédito do regime de apuração não cumulativa da Cofins, por não se enquadrarem no conceito de insumo aplicado ou consumido na prestação de serviços.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, II, X; IN SRF nº 404, de 2004, art. 8º.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

FARDAMENTO E UNIFORMES. CRÉDITO. As pessoas jurídicas que prestam serviço de manutenção podem descontar créditos do regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep relativos aos dispêndios com fardamentos ou uniformes fornecidos a seus empregados;

EQUIPAMENTO DE PROTEÇÃO. CRÉDITO. As despesas com aquisição de equipamentos de proteção para empregados não geram direito a crédito do regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, por não se enquadrarem no conceito de insumo aplicado ou consumido na prestação de serviços.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, X; IN SRF nº 247, de 2002, art. 66.

Relatório

A empresa acima qualificada, que atua no ramo de prestação de serviços de manutenção aeronáutica, dentre outros, apresenta consulta a respeito da legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

2. Em suficiente síntese, almeja saber se as despesas com uniformes e equipamentos de proteção individual e coletiva podem gerar crédito do regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

3. É o relatório.

Fundamentos

4. As hipóteses de desconto de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime de apuração não cumulativa trazidas à análise encontram-se previstas, respectivamente, com igual teor, no art. 3º, II e X, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no art. 3º, II e X, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, a saber:

> *"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;*
>
> *[...]*

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, ***fardamento ou uniforme*** *fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e* ***manutenção****.*

[...]" (g.n.).

5. Para efeito de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o termo "insumo" foi definido respectivamente, de forma idêntica, nas Instruções Normativas SRF nº 247, de 2002, art. 66, § 5º, e nº 404, de 2004, art 8º, § 4º, como segue:

Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002

"Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I – das aquisições efetuadas no mês:

a) de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do art. 19;

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b.1) na fabricação de produtos destinados à venda; ou

b.2) na prestação de serviços;

[...]

§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do ***caput****, entende-se como insumos:*

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) as matérias-primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

> ***II - utilizados na prestação de serviços:***
>
> ***a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e***
>
> ***b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço****."* (g.n).

6. Observe-se que a definição do termo insumo, utilizado na prestação de serviços, alcança somente os serviços prestados por pessoa jurídica e os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado.

7. É de ressaltar que as hipóteses de crédito que não se referem a insumos consumidos ou aplicados na produção de bens e produtos destinados à venda ou na prestação de serviços foram previstas pela legislação de forma **exaustiva** (art. 3º, III a X, e art. 15, II da Lei nº 10.833, de 2003, e art. 3º, IV a X da Lei nº 10.637, de 2002). Quer dizer, outras despesas, que não as previstas literalmente, não podem ser geradoras de crédito.

8. Relativamente aos gastos com **fardamentos ou uniformes** fornecidos aos empregados, o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 4, de 3 de abril de 2007, tratando das pessoas jurídicas que exploram atividades de prestação de serviços de limpeza e conservação, os cotejou com o conceito de insumo, nos seguintes termos:

> *O **SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL**, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 230 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 30, de 25 de fevereiro de 2005, e tendo em vista o disposto no art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nos arts. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e o que consta do processo nº 10680.008640/2004-41, declara:*
>
> *Art. 1º No caso de **pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza e conservação**, **não geram direito a créditos** a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), **por não se enquadrarem como insumos diretamente aplicados ou consumidos na prestação de serviços**, as despesas efetuadas com:*
>
> *I - fornecimento, a seus empregados, de **vale transporte**, **vale refeição** ou alimentação, seguro de vida, seguro-saúde, plano de saúde, **fardamento ou uniforme**; e*
>
> *II - aquisição de combustíveis e lubrificantes utilizados em veículo da própria empresa destinado ao transporte de empregados.*

> *Parágrafo único. Aplica-se o disposto no **caput** mesmo que os empregados referidos nos incisos I ou II estejam envolvidos diretamente na prestação dos serviços contratados.*
>
> *[...]* (g.n).

9. Ocorre que, além dos gastos com insumos, o art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e o art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, elencam outros custos e despesas passíveis de gerar créditos a serem descontados do valor apurado da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime de apuração não cumulativa.

10. A Lei nº 11.898, de 8 de janeiro de 2009, acresceu aos arts. 3º, citados acima, nova hipótese de desconto de créditos no cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime de apuração não cumulativa, nos seguintes termos:

> *Art. 24. O **caput** do art. 3º da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, passa a vigorar acrescido do seguinte inciso X:*
>
> *Art. 3º .....*
>
> *.....*
>
> *X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação **e manutenção**.*
>
> ..... (g.n.).
>
> *Art. 25. O **caput** do art. 3º da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003, passa a vigorar acrescido do seguinte inciso X:*
>
> *"Art. 3º .....*
>
> *.....*
>
> *X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.*
>
> *....."*
>
> *Art. 28. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.*
>
> *[...]*

11. Deste modo, apesar de não se caracterizarem como insumo, o que impede a apuração de crédito com base no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003, somente as pessoas jurídicas que explorem as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação **e manutenção**, podem, **a partir de 9 de**

janeiro de 2009, descontar crédito calculado em relação aos dispêndios com **fardamento ou uniforme fornecidos** aos empregados.

12. Recentemente, a Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), ao analisar situação similar, expendeu entendimento alinhado ao acima explicitado, por meio da Solução de Consulta Cosit nº 219, de 6 de agosto de 2014 (DOU de 21/08/2014), a qual está disponível no sítio da Secretaria da Receita Federal do Brasil na internet, no endereço *http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao*, cuja ementa assim dispõe:

> *Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*
>
> *NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. VALE-ALIMENTAÇÃO OU VALE-REFEIÇÃO. VALE-TRANSPORTE. UNIFORMES.*
>
> *Para fins de cálculo dos créditos de que trata o inciso X do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, são considerados os dispêndios com vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, **fardamento ou uniforme** relativos à mão-de-obra empregada nas atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e **manutenção**, não cabendo a apuração de créditos decorrentes destes dispêndios em relação a outras atividades exercidas pela pessoa jurídica. **O direito ao crédito em referência não depende de a pessoa jurídica desenvolver, concomitantemente, as três atividades relacionadas naquele inciso.***
>
> *Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º; Lei nº 11.898, de 2009, art. 24; Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, art. 66.*
>
> *Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins*
>
> *NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. VALE-ALIMENTAÇÃO OU VALE-REFEIÇÃO. VALE-TRANSPORTE. UNIFORMES.*
>
> *Para fins de cálculo dos créditos de que trata o inciso X do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, são considerados os dispêndios com vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, **fardamento ou uniforme** relativos à mão-de-obra empregada nas atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e **manutenção**, não cabendo a apuração de créditos decorrentes destes dispêndios em relação a outras atividades exercidas pela pessoa jurídica. **O direito ao crédito em referência não depende de a pessoa jurídica desenvolver, concomitantemente, as três atividades relacionadas naquele inciso.***
>
> *Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º; Lei nº 11.898, de 2009, art. 25; Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004, art. 8º.* (g.n.).

13. Desta forma, não há óbice ao aproveitamento de crédito pela consulente relativo às despesas com fardamentos ou uniformes fornecidos a seus empregados. Entretanto, conforme explanação em epígrafe, para o aproveitamento do crédito ser possível, as referidas despesas devem estar diretamente relacionadas à mão de obra empregada nas atividades de prestação de serviço de manutenção da consulente. Caso haja a prestação de outros serviços que não sejam os de **manutenção**, as despesas de fardamento ou uniforme fornecidos aos

empregados somente geram crédito na proporção das receitas auferidas com a **prestação dos serviços de manutenção**.

14. No que tange ao questionamento a respeito da possibilidade de apuração de crédito relativo às despesas com aquisição de equipamentos de segurança e proteção para empregados, releva observar que tais itens não correspondem ao conceito de insumo estabelecido pela legislação, pois nitidamente não são aplicados ou consumidos diretamente na prestação dos serviços.

15. Mostra-se oportuno mais uma vez destacar, quanto à possibilidade do creditamento em análise, que o termo insumo refere-se apenas aos bens e serviços aplicados ou consumidos **diretamente** na prestação de serviços. Os dispêndios indiretos, embora de alguma forma relacionados com a atividade empresarial, como a utilização de equipamentos de proteção pelos empregados, não ensejam direito a crédito, por absoluta falta de previsão legal. Quando o legislador objetivou conceder a alguns dispêndios indiretos a possibilidade de geração de crédito, o fez expressamente na lei, a exemplo do art. 3º, inciso X, da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º, inciso X, da Lei nº 10.833, de 2003.

16. Corrobora esse entendimento a Solução de Divergência Cosit nº 43, de 7 de novembro de 2008, assim ementada:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
>
> REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS. INSUMOS.
>
> Despesas efetuadas com o fornecimento de alimentação, de transporte, de uniformes ou **equipamentos de proteção aos empregados**, adquiridos de outras pessoas jurídicas ou fornecido pela própria empresa, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep, por não se enquadrarem no conceito de insumos **aplicados, consumidos** ou daqueles que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida no processo de fabricação ou na produção de bens destinados à venda.
>
> Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, e Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, art. 66.
>
> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS
>
> REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS. INSUMOS.
>
> Despesas efetuadas com o fornecimento de alimentação, de transporte, de uniformes ou **equipamentos de proteção aos empregados**, adquiridos de outras pessoas jurídicas ou fornecido pela própria empresa, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Cofins, por não se enquadrarem no conceito de insumos **aplicados, consumidos** ou daqueles que sofram alterações, tais como

o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida no processo de fabricação ou na produção de bens destinados à venda.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, e Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004, art. 8º.

Conclusão

17. De todo o exposto, resta concluir que:

17.1. As pessoas jurídicas que prestam serviço de manutenção podem descontar créditos do regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relativos aos dispêndios com fardamentos ou uniformes fornecidos aos seus empregados; e

17.2. As despesas com aquisição de equipamentos de proteção para empregados não geram direito a crédito do regime de apuração não cumulativa, por não se enquadrarem no conceito de insumo aplicado ou consumido na prestação de serviços.

À consideração superior.

Assinado digitalmente
FLÁVIO OSÓRIO DE BARROS
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotex.

Assinado digitalmente
ISABEL CRISTINA DE OLIVEIRA GONZAGA
Auditora-Fiscal da RFB
Chefe da Disit 4ª RF

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

Assinado digitalmente
JOÃO HAMILTON RECH
Auditor-Fiscal da RFB
Coordenador da Cotex

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da RFB
Coordenador-Geral da Cosit