



---

## Solução de Consulta nº 581 - Cosit

**Data** 20 de dezembro de 2017

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

#### **CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE.**

**DESPESAS COM AQUISIÇÃO DE VALE-TRANSPORTE, VALE-REFEIÇÃO OU VALE-ALIMENTAÇÃO, FARDAMENTO OU UNIFORME.**

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 quando incorridos em relação aos empregados que atuem em 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.

Por falta de previsão legal, não haverá o direito ao crédito em comento para pessoa jurídica que empregar a mesma mão de obra, de forma indistinta e não segregada, na exploração das atividades de limpeza, conservação e manutenção, e de outras atividades delas distinta.

**Solução vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 219, de 06 de agosto de 2014, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 21 de agosto de 2014.**

**DESPESAS COM EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL (EPI).**

Os valores das despesas realizadas com a aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI) tais como calçados, roupas protetoras e cremes protetores, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep, por não se enquadrarem na categoria de insumos aplicados ou consumidos diretamente nos serviços prestados, e inexistir previsão legal específica para o desconto do crédito.

**Solução parcialmente vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 106, de 27 de abril de 2015.**

**DESPESAS COM COMBUSTÍVEIS.**

Por não se enquadrarem como insumos diretamente aplicados ou consumidos na prestação de serviços, e não haver autorização legal específica que autorize seu desconto, as despesas efetuadas com a aquisição de combustíveis e lubrificantes utilizados em veículo destinado ao transporte de empregados não geram direito a créditos a serem descontados da Contribuição do PIS/Pasep não-cumulativa. Tais orientações se aplicam inclusive quando os referidos empregados estejam envolvidos diretamente na prestação dos serviços.

**Solução parcialmente vinculada à Solução de Divergência Cosit n.º 07, de 23 de agosto de 2016, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 14 de outubro de 2016.**

**DESPESAS COM CRACHÁS DE IDENTIFICAÇÃO.**

Não geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep os valores das despesas realizadas com a aquisição de crachás de identificação, por não se enquadrarem na categoria de insumos aplicados ou consumidos diretamente nos serviços prestados e por não existir previsão legal expressa para incluí-los na base de cálculo de apuração dos créditos.

**Solução parcialmente vinculada à Solução de Divergência Cosit n.º 07, de 23 de agosto de 2016, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 14 de outubro de 2016.**

**DESPESAS COM EQUIPAMENTOS E FERRAMENTAS.**

Os gastos incorridos com equipamentos e ferramentas podem ser considerados como insumos, para fins de crédito a ser descontado da Contribuição do PIS/Pasep, quando forem aplicados/consumidos diretamente na prestação de serviços das atividades-fim e desde que não estejam obrigados a serem incluídos no ativo imobilizado, nos termos da legislação vigente.

**Solução parcialmente vinculada à Solução de Divergência Cosit n.º 07, de 23 de agosto de 2016, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 14 de outubro de 2016.**

**Dispositivos Legais:** Lei n.º 10.637, de 2002, art. 3º; Lei n.º 11.898, de 2009, art. 24; IN SRF n.º 247, de 2002, art. 66 e 67.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS****CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE.****DESPESAS COM AQUISIÇÃO DE VALE-TRANSPORTE, VALE-REFEIÇÃO OU VALE-ALIMENTAÇÃO, FARDAMENTO OU UNIFORME.**

Para fins de cálculo dos créditos de que trata o inciso X do art. 3º da Lei n.º 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 quando incorridos em relação aos empregados que atuem em 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.

Por falta de previsão legal, não haverá o direito ao crédito em comento para pessoa jurídica que empregar a mesma mão de obra, de forma indistinta e não segregada, na exploração das atividades de limpeza, conservação e manutenção, e de outras atividades delas distinta.

**Solução parcialmente vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 219, de 06 de agosto de 2014, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 21 de agosto de 2014.**

#### DESPESAS COM COMBUSTÍVEIS.

Por não se enquadrarem como insumos diretamente aplicados ou consumidos na prestação de serviços, as despesas efetuadas com a aquisição de combustíveis e lubrificantes utilizados em veículo destinado ao transporte de empregados não geram direito a créditos a serem descontados da Cofins não-cumulativa. Tais orientações se aplicam inclusive quando os referidos empregados estejam envolvidos diretamente na prestação dos serviços.

**Solução parcialmente vinculada à Solução de Divergência Cosit nº 07, de 23 de agosto de 2016, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 14 de outubro de 2016.**

#### DESPESAS COM EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL (EPI)

Os valores das despesas realizadas com a aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI) tais como calçados, roupas protetoras e cremes protetores, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Cofins, porque não se enquadram na categoria de insumos aplicados ou consumidos diretamente nos serviços prestados.

**Solução parcialmente vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 106, de 27 de abril de 2015.**

#### DESPESAS COM CRACHÁS DE IDENTIFICAÇÃO.

Não geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Cofins os valores das despesas realizadas com a aquisição de crachás de identificação, por não se enquadrarem na categoria de insumos aplicados ou consumidos diretamente nos serviços prestados e por não existir previsão legal expressa para incluí-los na base de cálculo de apuração dos créditos.

**Solução parcialmente vinculada à Solução de Divergência Cosit nº 07, de 23 de agosto de 2016, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 14 de outubro de 2016.**

## DESPESAS COM EQUIPAMENTOS E FERRAMENTAS.

Os gastos incorridos com equipamentos e ferramentas podem ser considerados como insumos, para fins de crédito a ser descontado da Cofins, quando forem aplicados/consumidos diretamente na prestação de serviços das atividades-fim e desde que não estejam obrigados a serem incluídos no ativo imobilizado, nos termos da legislação vigente.

**Solução parcialmente vinculada à Solução de Divergência Cosit nº 07, de 23 de agosto de 2016, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 14 de outubro de 2016.**

**Dispositivos Legais:** Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º; Lei nº 11.898, de 2009, art. 25; IN SRF nº 404, de 2004, art. 8º.

## Relatório

A consulente acima identificada dirige-se à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) para formular consulta sobre a interpretação e aplicação das normas relativas à incidência da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Contribuição para o PIS/Pasep) e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins), no regime de apuração não cumulativa.

2. Informa que atua no ramo de serviços de engenharia elétrica e de telecomunicações, exercendo as seguintes atividades:

*“Administração, gerenciamento e execução de projetos e serviços de instalações elétricas e de telecomunicações, comunicação de dados e sistemas de cabeamento estruturado, comercialização de equipamentos e peças de comunicação de dados, telecomunicação, informática, materiais elétricos, importação e exportação de equipamentos, software e serviços de tecnologia física e lógica, elaboração de projetos, consultoria e serviços de supervisão técnica e operacional, serviços de construção civil com o emprego ou não de materiais, locação de máquinas e equipamentos de telecomunicações”.*

3. Comunica que dentre suas principais atividades é signatária de um contrato envolvendo a terceirização de mão-de-obra para “instalação e manutenção de linhas de assinantes para uso no serviço de telecomunicações, acessos com tecnologia ADSL e manutenção de rede externa (metálica e óptica), incluso o fornecimento de materiais necessários ao serviço”.

4. Menciona que, considerado o contrato acima referenciado, percebe-se uma série de exigências diversas na prestação do serviço, todas previstas contratualmente, que se convertem em custos necessários e indispensáveis à sua própria atividade produtiva, como despesas com ferramentas e materiais, uniformes e crachás, equipamentos de proteção individual – EPI, gastos com transporte e combustível, bem como alimentação e demais despesas com a mão-de-obra fornecida para execução dos serviços contratados.

5. Destaca que todas as despesas indicadas se fazem indispensáveis à prestação de serviço, por exigência contratual expressa, impactando no seu regime tributário, no que se refere, principalmente, ao pagamento da Cofins em regime não-cumulativo.
6. Cita o art. 3º, incisos II, VI e X, das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, observando que a chave para constatação das despesas e custos em relação aos quais pode ser calculado crédito está no conceito de insumo, como operado face à atividade produtiva desenvolvida pelo interessado.
7. Cita os Acórdãos nºs 3403-002.319 e 3803-004.025 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), nos quais sedimentaram conceito de insumos incluindo todas as despesas que se considerem necessárias à atividade desenvolvida.
8. Passa, então, ao âmbito do Judiciário, onde retira da Apelação Cível nº 0000007-25.2010.404.7200/SC, sob a relatoria do Juiz Federal Leandro Paulsen, do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, uma “adequada compreensão do conceito de insumo”.
9. Enumera, inicialmente, como exemplo de despesas a gasolina. Afirma que para que o creditamento de tais despesas seja possível há de se demonstrar a essencialidade de sua utilização na prestação de serviços e que a comprovação se dá quando demonstrado que a prestação de serviços é impossível sem o emprego do combustível em questão.
10. Justifica que não se vislumbra a própria prestação de serviços sem o emprego de diversas ferramentas e equipamentos de grande porte, como, inclusive, grandes escadas para adequação prediais, dentre outros serviços na rede elétrica.
11. Adiciona que a logística do deslocamento dos instaladores exige a utilização de veículos automotores, tornando indispensáveis os gastos com combustíveis.
12. Acrescenta também que a mesma lógica se aplica aos gastos com vale-alimentação, uniforme e equipamentos de proteção individual, já que demonstrada a imprescindibilidade destes à caracterização do serviço prestado.
13. Acredita que se deve aplicar o mesmo enquadramento interpretativo aos custos suportados a título de ferramentas e equipamentos, tendo em vista que são indispensáveis na prestação de serviços de instalação e manutenção de cabeamento óptico, dentre outros serviços de engenharia elétrica e de telecomunicações realizados.
14. Por fim, questiona se está correto o seu entendimento em relação à possibilidade de creditamento, para fins de recolhimento das contribuições sociais, das despesas empregadas com combustíveis, uniformes, crachás de identificação, ferramentas, equipamentos, equipamentos de proteção individual e tickets de alimentação.

## Fundamentos

15. Como preliminar, é necessário ressaltar que o instituto da consulta não está no campo da aplicação do direito, mas da interpretação, segundo se verifica facilmente no art. 1º da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013 (que trata atualmente do processo de consulta

sobre interpretação da legislação tributária e aduaneira dos tributos sob administração da Secretaria da Receita Federal do Brasil), o que implica dizer, compete à consultante analisar os elementos fáticos e corretamente enquadrá-los à luz da legislação. Portanto, a presente Solução de Consulta não convalida nem invalida quaisquer das afirmativas da consultante, mormente, se, em ação fiscal, for comprovada a inverdade dos fatos alegados.

16. Cabe, aqui, reiterar que os créditos previstos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, com incidência não cumulativa, por representarem parcelas redutoras do valor apurado na forma do art. 2º das respectivas leis instituidoras, devem ser analisados de forma estrita, de forma a não reduzir indevidamente seu alcance, nem estender sua aplicação além da abrangência da lei.

**I - VALE-TRANSPORTE. VALE-REFEIÇÃO OU VALE-ALIMENTAÇÃO. FARDAMENTO OU UNIFORME.**

17. O art. 3º, inciso X, das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que dispõe sobre a possibilidade de apuração de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, respectivamente, no regime de apuração não cumulativa sobre os dispêndios com 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, já foi objeto de apreciação pela Solução de Consulta Cosit nº 219, de 06 de agosto de 2014, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 21 de agosto de 2014, (disponível na íntegra no sítio eletrônico da Receita Federal do Brasil (RFB) <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/>>), que nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.

18. Os trechos da mencionada Solução de Consulta relevantes para o esclarecimento do presente feito são os seguintes:

**“Fundamentos**

(...)

10. *Relativamente aos gastos com vale-transporte, vale-refeição, fardamento ou uniforme 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, já 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.*

*(...) (sem os destaques no original)*

11. *Assim, do exposto, verifica-se que vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos a empregados não se enquadram no conceito de insumos para efeito de apuração de créditos a serem descontados da da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.*

12. *Ocorre que, além dos gastos com insumos, o art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, elenca 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.*

13. *Nessa acepção, 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.*

*.....” (NR)*

*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.*

*.....” (NR)*

*Art. 28. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.*

*(...)*

14. Deste modo, apesar de não se caracterizarem como insumos, o que impede apuração de créditos com base no art. 3º, inciso II, tanto da Lei nº 10.637, de 2002, como da Lei nº 10.833, de 2003, a partir de 9 de janeiro de 2009, as pessoas jurídicas que explorem as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção podem descontar créditos calculados em relação a seus dispêndios com vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados.

15. No presente caso, observa-se que a consulente exerce várias atividades não relacionadas no inciso X do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Assim, para a apuração dos créditos, nos termos do citado inciso, deve considerar os eventuais dispêndios com vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme relativos à mão-de-obra empregada somente na atividade de manutenção dos sistemas de abastecimento de água e esgotamento sanitário.

16. Caso a pessoa jurídica desenvolva outras atividades além das permissivas de creditamento relacionadas no inciso X do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, como no caso da consulente, deverá ter controles segregados que identifiquem e demonstrem os gastos relacionados exclusivamente com as atividades geradoras de crédito.

17. Para efeito do creditamento a que se refere o inciso X do **caput** do art. 3º Lei nº 10.637, de 2002, e no inciso X do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, não se faz necessário que a pessoa jurídica desenvolva, concomitantemente, as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção

### **Conclusão**

18. Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo à consulente que:

a) é permitida a apuração de créditos decorrentes de dispêndios com vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme relativos à mão-de-obra empregada tão somente em relação às atividades relacionadas no inciso X do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no inciso X do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003;

b) não é permitida a apuração de créditos decorrentes de dispêndios com vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme relativos à mão-de-obra empregada em relação a outras atividades não relacionadas no inciso X do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no inciso X do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003;

c) caso a pessoa jurídica desenvolva outras atividades além das permissivas de creditamento relacionadas no inciso X do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no inciso X do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, como no caso da consulente, deverá manter controles segregados que identifiquem e demonstrem os gastos relacionados exclusivamente com as atividades geradoras de crédito; e

d) para efeito do creditamento a que se refere o inciso X do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no inciso X do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, não se faz necessário que a pessoa jurídica desenvolva, concomitantemente, as três atividades neles relacionadas.”

19. No presente caso, observa-se que a consulente exerce também várias atividades não relacionadas no inciso X do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Assim, para a

apuração dos créditos, nos termos do citado inciso, deve considerar os eventuais dispêndios com vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme relativos à mão-de-obra empregada **somente na atividade de manutenção**.

20. Neste sentido, a título de dar à pessoa jurídica um norteamento em relação às atividades que sendo por ela exploradas ensejariam o direito ao crédito em comento, merecem ser indicados, como rol exemplificativo, ainda que não exaustivo, os serviços que foram caracterizados como de manutenção pela IN SRF n.º 459, de 17 de outubro de 2004:

*“Art. 1º (...)*

*§ 2º Para fins do disposto neste artigo, entende-se como serviços:*

*II - de manutenção todo e qualquer serviço de manutenção ou conservação de edificações, instalações, máquinas, veículos automotores, embarcações, aeronaves, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer bem, quando destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação, exceto se a manutenção for feita em caráter isolado, como um mero conserto de um bem defeituoso;*

*.....”*

21. A se registrar que, para fins de aferição do direito de crédito com fundamento no inciso X do artigo 3º das Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003, não se aplica a exigência de contrato de prestação continuada do serviço de manutenção, podendo, para tal fim, a prestação dos serviços se dar em caráter isolado, como um mero reparo de um bem defeituoso. Essa a conclusão que se impõe por não haver no seu enunciado qualquer disposição expressa que imponha tal restrição.

22. Cabe ressaltar que, caso a pessoa jurídica desenvolva outras atividades além das permissivas de creditamento relacionadas no inciso X do caput do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003, como no caso da consulente, deverá ter controles segregados que identifiquem e demonstrem os gastos relacionados exclusivamente com as atividades geradoras de crédito.

22.1 Para tal, a pessoa jurídica deverá adotar, em ordem seqüencial, um dos seguintes critérios:

22.1.1. Segregação dos empregados que exercem as atividades que geram o aludido crédito daqueles que exercem outras atividades não contempladas no dispositivo; ou

22.1.2 No caso de empregados que exerçam, concomitantemente, as atividades que geram o crédito em comento e atividades que não estão incluídas no seu escopo, realizar ponderação dos dispêndios incorridos com vale-transporte, vale-refeição, vale-alimentação, uniformes ou fardamentos desses funcionários e as horas por eles efetivamente trabalhadas nas atividades de limpeza, conservação e manutenção.

23. Por fim, cumpre registrar que, por falta de previsão legal, não haverá o direito ao crédito em comento para pessoa jurídica que empregar a mesma mão de obra, de forma indistinta e não segregada, na exploração das atividades de limpeza, conservação e manutenção, e de outras atividades, delas distinta, que também façam parte de seu objeto social.

## II - COMBUSTÍVEIS, FERRAMENTAS E EQUIPAMENTOS

24. No que toca ao questionamento a respeito dos dispêndios da consulente com insumos, combustíveis, equipamentos e ferramentas, cumpre destacar que essa matéria também já foi objeto de apreciação por essa Coordenação através da Solução de Divergência Cosit nº 7, de 23 de agosto de 2016, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 11 de outubro de 2016, (disponível na íntegra no sítio eletrônico da Receita Federal do Brasil (RFB) <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/>>), que nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.

25. Os trechos da mencionada Solução de Divergência relevantes para o esclarecimento do presente feito são os seguintes:

### *“Fundamentos*

(...)

12. *Conforme se observa, apenas se consideram insumo, para fins de apuração de crédito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, os bens e serviços diretamente utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços a terceiros.*

13. *Em outras palavras, entende-se que a legislação exige relação direta e imediata entre o bem ou serviço considerado insumo e o bem ou serviço vendido ou prestado pela pessoa jurídica ao público externo, o que se demonstra, na maioria das vezes, pela existência de contato físico entre o bem-insumo ou serviço-insumo e o bem produzido para venda ou o bem ou pessoa beneficiado pelo serviço. Exatamente por esta característica, parcela dos estudiosos denomina este critério de critério físico ou crédito físico.*

14. *Analizando-se detalhadamente as regras constantes dos atos transcritos acima e das decisões da RFB acerca da matéria, pode-se asseverar, em termos mais explícitos, que somente geram direito à apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a aquisição de insumos utilizados ou consumidos na produção de bens que sejam destinados à venda e de serviços prestados a terceiros, e que, para este fim, somente podem ser considerados insumo:*

a) bens que:

a.1) *sejam objeto de processos produtivos que culminam diretamente na produção do bem destinado à venda (matéria-prima);*

a.2) *sejam fornecidos na prestação de serviços pelo prestador ao tomador do serviço;*

a.3) *que vertam sua utilidade diretamente sobre o bem em produção ou sobre o bem ou pessoa beneficiados pela prestação de serviço (tais como produto intermediário, material de embalagem, material de limpeza, material de pintura, etc); ou*

a.4) *sejam consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos que promovem a produção de bem ou a prestação de serviço, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado da pessoa jurídica (tais como combustíveis, moldes, peças de reposição, etc);*

b) serviços *que vertem sua utilidade diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços, o que geralmente ocorre:*

- b.1) pela aplicação do serviço sobre o bem ou pessoa beneficiados pela prestação de serviço;
- b.2) pela prestação paralela de serviços que reunidos formam a prestação de serviço final disponibilizada ao público externo (como subcontratação de serviços, etc);
- c) serviços de manutenção de máquinas, equipamentos ou veículos utilizados diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços.

15. No caso de bens consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos que promovem a produção de bem ou a prestação de serviço (item “a.4” acima), ressalta-se que o fator relevante para a concessão de créditos é a ocorrência de alterações materiais em razão de ação diretamente exercida sobre o bem produzido para venda ou o bem ou pessoa beneficiado pelo serviço e não a ocorrência de contato físico entre estes e os referidos bens consumidos.

16. Neste ponto, interessa ressaltar que também no caso de veículos e de serviços de transporte somente se permite o creditamento em relação àqueles diretamente utilizados na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços a terceiros.

(...)

19.. A outro giro, no caso de combustíveis e lubrificantes, o inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e seu homólogo na Lei nº 10.833, de 2003, enunciam que a pessoa jurídica poderá apurar créditos das contribuições em tela 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, inclusive combustíveis e lubrificantes...”.

20. Conforme se observa, o texto legal deixa patente que somente se permite apurar créditos em relação a combustíveis e lubrificantes quando esses forem “utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda” (no texto em exame, o advérbio “inclusive” estabelece inexorável relação adjetiva restritiva entre as expressões “combustíveis e lubrificantes” e “utilizados como insumo”, de maneira que se poderia reescrever a parte final do texto da seguinte forma: “inclusive combustíveis e lubrificantes utilizados como insumo...”).

21. Por certo, combustíveis e lubrificantes são consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos de qualquer espécie, e, em regra, não se agregam ao bem ou produto em processamento, e nem mesmo mantêm contato direto com este. Daí, impende concluir que combustíveis e lubrificantes somente podem se amoldar à hipótese descrita no item “a.4” acima, e, portanto, somente são considerados insumos do processo produtivo quando consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos que promovem a produção de bens destinados à venda ou a prestação de serviços a público externo ou em veículos diretamente utilizados em tais atividades.

22. Já no caso dos serviços de manutenção (item “c” acima), as decisões da RFB ao longo do tempo se consolidaram no sentido de considerar insumo o serviço de manutenção de máquinas, equipamentos e veículos utilizados diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços.

(...)

24. No outro extremo das conclusões, verifica-se que não são considerados insumo, para fins de creditamento no regime da não cumulatividade das contribuições, bens e serviços que mantenham relação indireta ou mediata com a produção de bem

*destinado à venda ou com a prestação de serviço ao público externo, tais como bens e serviços utilizados na produção da matéria-prima a ser consumida na industrialização de bem destinado à venda (insumo do insumo), utilizados em atividades intermediárias da pessoa jurídica, como administração, limpeza, vigilância, etc.*

(...)

99. *Conforme concluído na introdução desta fundamentação, somente são considerados insumos do processo produtivo combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos e veículos que promovem a produção de bens destinados à venda ou a prestação de serviços a público externo.*

100. *Diferentemente, não podem ser considerados insumos do processo produtivo combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos utilizados em atividades de transporte exercidas em processos acessórios ou indiretos em relação à produção de bens para venda ou à prestação de serviços.*

(...)”

26. Mostra-se oportuno mais uma vez destacar, quanto à possibilidade de creditamento, que o termo insumo é qualificação dirigida apenas a bens e serviços aplicados ou consumidos diretamente na prestação de serviços. Ou seja, os dispêndios da consulente com combustível eventualmente utilizado em maquinário diretamente empregado na prestação do serviço para a realização do qual a consulente é contratada geram créditos das contribuições em pauta, ao passo que **dispêndios indiretos, embora de alguma forma relacionados com a realização da atividade, como o transporte de funcionários e equipamentos para o local de prestação do serviço, não podem, por expressa disposição da legislação, ser considerados insumos, isto é, não ensejam direitos a créditos das contribuições em pauta.**

27. O Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 4, de 2007 (reproduzido no item 10 da Solução de Consulta Cosit nº 219, de 2014, exposta acima), que trata sobre pessoas jurídicas que exploram atividades de prestação de serviços de limpeza e conservação, já esclareceu, no seu art. 1º, que a aquisição de combustíveis e lubrificantes utilizados em veículo da própria empresa destinado ao transporte de empregados não geram direito a créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, mesmo que os empregados estejam envolvidos diretamente na prestação dos serviços contratados.

28. Destarte, embora trate o ADI acima citado de norma específica sobre empresas que explorem as atividades de prestação de serviços de limpeza e conservação, suas razões valem para as demais empresas.

29. No que concerne à dúvida sobre a possibilidade de cálculo de créditos sobre despesas com ferramentas e equipamentos, deve-se ressaltar, mais uma vez, **que apenas os bens aplicados ou consumidos diretamente nas atividades-fim da prestação de serviços** poderão ser enquadrados como insumos para efeitos de cálculo de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Ademais, não devem referidos bens estarem obrigados a serem incluídos no ativo imobilizado (pois caso estejam obrigados, deixarão de ser considerados insumos e poderão gerar créditos decorrentes de depreciação futura, conforme já exposto acima).

### III – EQUIPAMENTO DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL

30. Acerca da possibilidade de a pessoa jurídica apurar crédito calculado com base na despesa com equipamentos de proteção individual, importa frisar que o conceito de fardamento ou uniforme, previsto no inciso X do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no inciso

X do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, não se confunde com o conceito de equipamento de proteção individual (EPI), conforme estabelece o Ministério do Trabalho:

NORMA REGULAMENTADORA 6 - NR 6 (disponível em <http://www.mtps.gov.br/images/Documentos/SST/NR/NR6.pdf>)

#### EQUIPAMENTO DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL - EPI

6.1 Para os fins de aplicação desta Norma Regulamentadora - NR, considera-se Equipamento de Proteção Individual - EPI, todo dispositivo ou produto, de uso individual utilizado pelo trabalhador, destinado à proteção de riscos suscetíveis de ameaçar a segurança e a saúde no trabalho.

PRECEDENTE ADMINISTRATIVO Nº 99 - EQUIPAMENTO DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL- EPI. UNIFORME (disponível em [http://www2.mte.gov.br/fisca\\_trab/precedentes\\_administrativos.pdf](http://www2.mte.gov.br/fisca_trab/precedentes_administrativos.pdf))

O uniforme simples não é considerado EPI, pois sua finalidade é servir de vestimenta para o trabalho e não proteger o trabalhador de acidentes ou exposição a agentes nocivos. O não fornecimento de uniforme pode configurar transferência indevida do custo da atividade econômica ao empregado e não infração à Norma Regulamentadora nº 6.

31. Nesse sentido, a Solução de Consulta Cosit nº 106, de 27 de abril de 2015, que vincula parcialmente a presente solução (Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, art. 9º):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

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

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.

32. Portanto, as despesas com aquisição de equipamentos de proteção para empregados, independentemente de sua área de atuação, não geram direito a crédito do regime de apuração não cumulativo da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, por não se enquadrarem no conceito de insumo aplicado ou consumido na prestação de serviços, e por não existir previsão legal expressa para incluí-los na base de cálculo de apuração dos créditos.

#### IV- CRACHÁ DE IDENTIFICAÇÃO

33. Em relação à possibilidade de apuração de créditos a partir de despesas com crachás de identificação, releva observar que, conforme já fundamentado anteriormente, tais itens não correspondem ao conceito de insumo estabelecido pela legislação, dado nitidamente

não serem aplicados ou consumidos diretamente na prestação dos serviços, além de não existir previsão legal específicas para incluí-los na base de cálculo de apuração dos créditos. Portanto, não geram créditos no regime de apuração não cumulativa das contribuições aludidas.

## V – DISPOSIÇÕES GERAIS SOBRE OS CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE

34. Cabe mais uma vez destacar que, para fins de definição sobre insumos que geram direitos a créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o conceito de bens e serviços aplicados ou consumidos diretamente na prestação de serviços deve ser aferido levando em consideração as atividades-fim da empresa e não as disposições contratuais, que não podem servir de fundamento para este fim.

35. A propósito da referência feita pelo consulente às decisões do CARF sobre a matéria objeto da presente consulta, cabe assinalar que os acórdãos deste Conselho, ao contrário do que sucede em relação às Instruções Normativas da RFB, não integram a “legislação tributária”, na inteligência dos arts. 96 e 100 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN). Nessa condição, não vinculam a administração tributária federal nem têm eficácia *erga omnes*.

35.1. Com efeito, não se encontra na legislação tributária qualquer dispositivo que atribua eficácia normativa às decisões do CARF. Essas podem, quando reiteradas e uniformes, serem consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do Conselho, podendo, ainda, o Ministro de Estado da Fazenda atribuir-lhe efeito vinculante em relação à administração tributária federal, conforme disposto nos arts. 72 a 75 da Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, que aprova o Regimento Interno do CARF. Não é esse, no entanto, o caso dos acórdãos citados pelo consulente.

35.2. No que tange a um possível alinhamento à decisão judicial referenciada pela consulente, observa-se que a decisão evocada tem validade somente “inter partes”. Destarte, não pode ser estendida genericamente a outros casos, eis que somente se aplica sobre a questão em análise e apenas vincula as partes envolvidas naqueles litígios. Assim, não sendo parte nos litígios objetos da decisão, outros interessados não podem usufruir os efeitos das sentenças ali prolatada, posto que os efeitos são “inter partes” e não “erga omnes”.

36. Por fim, cabe acentuar que todos os demais requisitos normativos e legais deverão ser atendidos para gerar o direito ao crédito, a exemplo da exigência de que os bens e serviços de manutenção sejam adquiridos/prestados por pessoa jurídica domiciliada no País (art. 3º, § 3º) e de que estejam sujeitos ao pagamento da contribuição (art. 3º, § 2º, II).

## Conclusão

37. Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo à consulente que:

37.1. é permitida a apuração de créditos decorrentes de dispêndios com vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme relativos à mão-de-obra empregada tão somente em relação às atividades relacionadas no inciso X do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no inciso X do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, não cabendo a apuração de créditos

- decorrentes destes dispêndios em relação a outras atividades exercidas pela pessoa jurídica;
- 37.2. caso a pessoa jurídica desenvolva outras atividades além das permissivas de creditamento relacionadas no inciso X do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no inciso X do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, como no caso da consulente, deverá manter controles segregados que identifiquem e demonstrem os gastos relacionados exclusivamente com as atividades geradoras de crédito;
- 37.3 para efeito do creditamento a que se refere o inciso X do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no inciso X do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, não se faz necessário que a pessoa jurídica desenvolva, concomitantemente, as três atividades neles relacionadas. Com relação ao serviço de manutenção não se aplica a exigência de contrato de prestação continuada do serviço, podendo, para tal fim, a manutenção se dar em caráter isolado, como um mero reparo de um bem defeituoso;
- 37.4 por falta de previsão legal, não haverá o direito ao crédito em comento para pessoa jurídica que empregar a mesma mão de obra, de forma indistinta e não segregada, na exploração das atividades de limpeza, conservação e manutenção, e de outras atividades delas distinta;
- 37.5 por não se enquadrarem como insumos diretamente aplicados ou consumidos na prestação de serviços, as despesas efetuadas com a aquisição de combustíveis e lubrificantes utilizados em veículo destinado ao transporte de empregados não geram direito a créditos a serem descontados da Contribuição do PIS/Pasep e da Cofins não-cumulativa. Tais orientações se aplicam inclusive quando os referidos empregados estejam envolvidos diretamente na prestação dos serviços;
- 37.6 não geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, por não se enquadrarem na categoria de insumos aplicados ou consumidos diretamente nos serviços prestados e por não existir previsão legal expressa para incluí-los na base de cálculo de apuração dos créditos, os valores das despesas com a aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI) tais como: calçados, roupas protetoras e cremes protetores; e realizadas com a com a aquisição de crachás de identificação.
- 37.7 os gastos incorridos com equipamentos e ferramentas somente podem ser considerados como insumos, para fins de crédito a ser descontado da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando forem aplicados/consumidos diretamente na prestação de serviços das atividades-fim e desde que não estejam obrigados a serem incluídos no ativo imobilizado, nos termos da legislação vigente.

*Assinado digitalmente*

FABIO BIGARELLI

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

*Assinado digitalmente*

LAURA ALVES PEREIRA M. CEZAR

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotex.

*Assinado digitalmente*  
JOSÉ CARLOS SABINO ALVES  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Disit/SRRF07

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral da Cosit.

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

## **Ordem de Intimação**

Aprovo a presente Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao consulente.

*Assinado digitalmente*  
FERNANDO MOMBELLI  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador-Geral da Cosit