



---

**Solução de Consulta nº 32 - Cosit**

**Data** 18 de março de 2021

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

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

NÃO CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS DE LIMPEZA DE BENS MÓVEIS.

PUBLICIDADE E PROPAGANDA. INSUMOS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

A pessoa jurídica prestadora de serviços de limpeza de bens móveis não faz jus à apropriação de créditos de insumos da Contribuição para o PIS/Pasep referentes a dispêndios com publicidade e propaganda, ainda que, por não possuir estabelecimento físico para a venda de seus serviços, capte os seus clientes apenas pelo seu sítio na internet.

COMBUSTÍVEIS. INSUMOS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Desde que sejam atendidas as exigências da legislação de regência, na apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, modalidade *aquisição de insumos para a prestação de serviços*, a pessoa jurídica que se dedica à prestação de serviços de limpeza de bens móveis está autorizada a apropriar créditos da mencionada contribuição referentes ao combustível consumido em veículos utilizados para deslocamento de pessoal para a execução do serviço contratado.

**SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 80, DE 20 DE MARÇO DE 2019.**

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. APROPRIAÇÃO E UTILIZAÇÃO EXTEMPORÂNEA. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA.

Os direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, estão sujeitos ao prazo prescricional previsto no art. 1º do Decreto nº 20.910, de 1932, cujo termo inicial é o primeiro dia do mês subsequente ao de sua apuração, ou, no caso de apropriação extemporânea, o primeiro dia do mês subsequente àquele em que poderia ter havido a apuração.

A apropriação extemporânea dos créditos em questão exige, em contrapartida, a retificação das declarações a que a pessoa jurídica se encontra obrigada referentes a cada um dos meses em que haja modificação na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep.

---

A atualização monetária de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep apropriados extemporaneamente é expressamente vedada pela legislação tributária.

**SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 311, DE 14 DE JUNHO DE 2017, E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 355, DE 13 DE JULHO DE 2017.**

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput e §§ 3º e 4º; Lei nº 4.506, de 1964, art. 48; Decreto nº 20.910, de 1932, art. 1º; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018; Solução de Divergência nº 21, de 2011.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

**NÃO CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS DE LIMPEZA DE BENS MÓVEIS.**

**PUBLICIDADE E PROPAGANDA. INSUMOS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.**

A pessoa jurídica prestadora de serviços de limpeza de bens móveis não faz jus à apropriação de créditos de insumos da Cofins referentes a dispêndios com publicidade e propaganda, ainda que, por não possuir estabelecimento físico para a venda de seus serviços, capte os seus clientes apenas pelo seu sítio na internet.

**COMBUSTÍVEIS. INSUMOS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.**

Desde que sejam atendidas as exigências da legislação de regência, na apuração não cumulativa da Cofins, modalidade *aquisição de insumos para a prestação de serviços*, a pessoa jurídica que se dedica à prestação de serviços de limpeza de bens móveis está autorizada a apropriar créditos da mencionada contribuição referentes ao combustível consumido em veículos utilizados para deslocamento de pessoal para a execução do serviço contratado.

**SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 80, DE 20 DE MARÇO DE 2019.**

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. APROPRIAÇÃO E UTILIZAÇÃO EXTEMPORÂNEA. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA.**

Os direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, estão sujeitos ao prazo prescricional previsto no art. 1º do Decreto nº 20.910, de 1932, cujo termo inicial é o primeiro dia do mês subsequente ao de sua apuração, ou, no caso de apropriação extemporânea, o primeiro dia do mês subsequente àquele em que poderia ter havido a apuração.

A apropriação extemporânea dos créditos em questão exige, em contrapartida, a retificação das declarações a que a pessoa jurídica se encontra obrigada referentes a cada um dos meses em que haja modificação na apuração da Cofins.

A atualização monetária de créditos da Cofins apropriados extemporaneamente é expressamente vedada pela legislação tributária.

**SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 311, DE 14 DE JUNHO DE 2017, E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 355, DE 13 DE JULHO DE 2017.**

**Dispositivos Legais:** Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput e §§ 3º e 4º; Lei nº 4.506, de 1964, art. 48; Decreto nº 20.910, de 1932, art. 1º; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018; Solução de Divergência nº 21, de 2011.

## **Relatório**

Trata-se de consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal, apresentada pela pessoa jurídica acima identificada nos termos da Instrução Normativa (IN) RDB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, que informa ser *“prestadora de serviços, com atuação no ramo de limpeza de móveis, conforme atesta seu código de atividade econômica 81.29-0-00 (Atividades de limpeza não especificadas anteriormente)”*.

2. A consulente informa que está sujeita à apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

3. Relata que a prestação de seus serviços é contratada por meio de seu sítio na internet e argumenta que, em razão da inexistência de estabelecimentos físicos para a venda de seus serviços, a publicidade e a propaganda são essenciais para a captação de clientes, que é realizada principalmente por meio do Google e do Facebook.

4. Alega os dispêndios com propaganda e marketing são essenciais para a realização de suas atividades, uma vez que (i) *“a correlação entre gastos de marketing e faturamento não é somente alta, mas se faz notar de forma instantânea”*, (ii) *“assim que os investimentos em marketing são interrompidos, a venda reduz a níveis baixíssimos e de forma imediata”* e (iii) *“diferentemente de outros negócios, o da Consulente exige permanente exposição junto ao seu potencial mercado consumidor, exposição esta que se materializa por meio de publicidade e propaganda”*.

5. Acrescenta que, *“depois de contratado o serviço pelo seu cliente, a Consulente precisa fazer com que um de seus profissionais vá até o local em que será prestado o serviço”*.

6. Aduz que as pessoas encarregadas de prestar esses serviços deslocam-se, com os respectivos equipamentos, até o local da referida prestação de serviços, geralmente em motocicletas, que consomem combustíveis.

7. Ressalta que tanto os dispêndios com propaganda e publicidade quanto os dispêndios com combustível estão diretamente vinculados à receita decorrente do exercício de seu objeto social, uma vez que, sem eles, não seriam firmados novos contratos nem seriam prestados os serviços já contratados.

8. Cita como dispositivos legais que ensejaram a apresentação de sua consulta o art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e o art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

9. Recorda (i) que, no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR, em decisão proferida sob o rito dos recursos repetitivos, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça definiu o conceito de insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na forma dos dispositivos legais mencionados anteriormente, e (ii) que a Procuradoria da Fazenda Nacional – PGFN - editou a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, de setembro de 2018, autorizando a dispensa de contestação e de interposição de recursos por parte da União quanto ao tema em questão.

10. Menciona e anexa reportagens do jornal Valor Econômico, que noticiam decisões em que a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora (DRJ/JFA) e o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) reconheceram direito a créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins referentes a dispêndios com publicidade e propaganda.

11. Ressalva que *“o critério fixado pelo Superior Tribunal de Justiça exige verificação da atividade de cada contribuinte e do papel desempenhado, em tal atividade, pelos bens e serviços que são adquiridos”, e que essa verificação a cada caso também é necessária à luz do entendimento manifestado pelo” Carf.*

12. Isso posto, indaga:

*1. É correto afirmar que a Consulente pode se creditar, no regime da não cumulatividade do PIS e da Cofins, sobre os gastos com publicidade e propaganda relativos à prestação dos serviços que integram seu objeto social?*

*2. É correto afirmar que a Consulente pode se creditar, no regime da não cumulatividade do PIS e da Cofins, sobre os gastos com combustível utilizado nos veículos alocados na prestação dos serviços que integram seu objeto social?*

*3. Uma vez sendo possível o creditamento nas situações mencionadas nos questionamentos anteriores, é correto afirmar que tal creditamento poderá se dar sobre os desembolsos realizados no período não prescrito (cinco anos)?*

*4. Uma vez sendo possível o creditamento relativo ao período mencionado no questionamento n. 3, é correto afirmar que o crédito a ser utilizado poderá ser atualizado pela Selic desde que cada desembolso realizado?*

## Fundamentos

13. O objetivo do instituto da consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Administração Pública dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado de sua atividade, propiciando-lhe correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, de forma a evitar sanções decorrentes do desatendimento das referidas obrigações. Constitui, assim, instrumento à disposição do sujeito passivo para lhe possibilitar acesso à interpretação dada pela Fazenda Pública a um fato determinado.

14. A consulta corretamente formulada produz efeitos legais, como a proibição de se instaurar procedimentos fiscais contra o interessado e a não aplicação de multa ou juros de mora, relativamente à matéria consultada, desde a data de apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à ciência da solução da consulta.

15. A Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pela consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos aos quais, em tese, se aplica a solução de consulta.

16. Os processos administrativos de consulta sobre interpretação da legislação tributária relativos aos tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) são atualmente disciplinados pela Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. A Solução de Consulta Cosit, a partir da data de sua publicação, tem efeito vinculante no âmbito da RFB e respalda o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre na hipótese por ela abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento.

17. Preenchidos os requisitos para a formulação de consulta previstos na IN RFB nº 1.396, de 2013, passa-se à análise do mérito.

18. O que se indaga na presente consulta é:

a) se a empresa prestadora de serviços de limpeza de bens móveis que, por não possuir postos físicos de venda de seus serviços, capta seus clientes a partir de um sítio na internet, e envia seus representantes até o local da prestação dos serviços contratados em veículos próprios, pode apropriar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins referentes a dispêndios com (i) publicidade e propaganda, bem como com (ii) combustíveis gastos nos deslocamentos dos responsáveis pela prestação dos serviços até o local em que ele é executado;

b) caso sejam possíveis as apropriações de créditos nas situações mencionadas no item anterior, se as referidas apropriações abrangem os dispêndios realizados no período não alcançado pela prescrição (cinco anos); e

c) caso sejam possíveis as apropriações mencionadas no item anterior, se os créditos a serem utilizados podem ser atualizados pela Selic.

## DO CONCEITO DE INSUMOS GERADORES DE CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE

19. As hipóteses de geração de crédito do regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins encontram-se previstas, respectivamente, no art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, com alterações, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, com alterações. Dentre essas hipóteses, interessa ao caso o inciso II desses artigos, que trata dos bens e serviços utilizados como insumos:

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)

[sem grifo no original]

20. Sobre o conceito de insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, há o acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento, sob o rito dos recursos repetitivos, do Recurso Especial nº 1221170/PR, publicado no Diário da Justiça Eletrônico em 24 de abril de 2018.

21. A decisão proferida pelo STJ tem efeito vinculante para esta RFB, em razão do disposto nos arts. 19 e 19-A da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 12 de fevereiro de 2014, e nos termos da Nota Explicativa correlata exarada pela PGFN.

22. Diante disso, tornou-se necessária, para a correta aplicação dos critérios definidos pelo STJ sobre o conceito de insumos, a edição do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018,<sup>1</sup> publicado no Diário Oficial da União (DOU) de 18 de dezembro de 2018, que, nos termos do art. 8º da IN RFB nº 1.396, de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria. A seguir, transcrevem-se trechos do referido Parecer na parte pertinente à presente consulta:

<sup>1</sup> <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=97407>

### Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018

Assunto. Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

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”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

[...]

#### Fundamentos

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

[...]

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

“ 'Custos Gerais de Fabricação' (água, combustíveis, gastos com veículos, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção EPI, materiais de limpeza, ferramentas, seguros, viagens e conduções) e 'Despesas Gerais Comerciais' (combustíveis, comissão de vendas a representantes, gastos com veículos, viagens e conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone, comissões)” (conforme relatado pela Ministra Assusete Magalhães, a fls 110 do inteiro teor do acórdão)

7. O acórdão proferido foi assim ementado:

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

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

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

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

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

8. Com base na tese acordada, consoante explica o Ministro Mauro Campbell em seu segundo aditamento ao voto (fls 143 do inteiro teor do acórdão), o recurso especial foi parcialmente provido:

a) sendo considerados possíveis insumos para a atividade da recorrente, devolvendo-se a análise fática ao Tribunal de origem relativamente aos seguintes itens: “ ‘custos’ e ‘despesas’ com água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e, agora, os equipamentos de proteção individual – EPI”;

b) não sendo considerados insumos para a atividade da recorrente os seguintes itens: “gastos com veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões”. [...]

[...]

11. De outra feita, do voto original proferido pelo Ministro Mauro Campbell, é interessante apresentar os seguintes excertos:

“Ressalta-se, ainda, que a não-cumulatividade do Pis e da Cofins não tem por objetivo eliminar o ônus destas contribuições apenas no processo fabril, visto que a incidência destas exações não se limita às pessoas jurídicas industriais, mas a todas as pessoas jurídicas que auferem receitas, inclusive prestadoras de serviços (...), o que dá maior

extensão ao contexto normativo desta contribuição do que aquele atribuído ao IPI. Não se trata, portanto, de desonerar a cadeia produtiva, mas sim o processo produtivo de um determinado produtor ou a atividade-fim de determinado prestador de serviço.

(...)

Sendo assim, o que se extrai de nuclear da definição de "insumos" (...) é que: 1º - O bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los (pertinência ao processo produtivo); 2º - A produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição (essencialidade ao processo produtivo); e 3º - Não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto (possibilidade de emprego indireto no processo produtivo).

Ora, se a prestação do serviço ou produção depende da própria aquisição do bem ou serviço e do seu emprego, direta ou indiretamente, na prestação do serviço ou na produção, surge daí o conceito de essencialidade do bem ou serviço para fins de receber a qualificação legal de insumo. Veja-se, não se trata da essencialidade em relação exclusiva ao produto e sua composição, mas essencialidade em relação ao próprio processo produtivo. Os combustíveis utilizados na maquinaria não são essenciais à composição do produto, mas são essenciais ao processo produtivo, pois sem eles as máquinas param. Do mesmo modo, a manutenção da maquinaria pertencente à linha de produção.

Outrossim, não basta, que o bem ou serviço tenha alguma utilidade no processo produtivo ou na prestação de serviço: é preciso que ele seja essencial. É preciso que a sua subtração importe na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultante.

(...)

Em resumo, é de se definir como insumos, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes." (fls 50, 59, 61 e 62 do inteiro teor do acórdão)

[...]

14. Conforme constante da ementa do acórdão [do RE 1.121.170/PR], 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.

21. O teste de subtração proposto pelo Ministro Mauro Campbell, segundo o qual seriam insumos bens e serviços “cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes” (fls 62 do inteiro teor do acórdão), não consta da tese acordada pela maioria dos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, malgrado possa ser utilizado como uma importante ferramenta indiciária na identificação da essencialidade ou relevância de determinado item para o processo produtivo. Vale destacar que a aplicação do aludido teste, mesmo subsidiária, deve levar em conta os comentários feitos nos parágrafos 15 a 18 quando do teste resultar a obstrução da atividade da pessoa jurídica como um todo.

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

23. Ademais, observa-se que talvez a maior inovação do conceito estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça seja o fato de permitir o creditamento para insumos do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, e não apenas insumos do próprio produto ou serviço comercializados, como vinha sendo interpretado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

24. Nada obstante, salienta-se que o processo de produção de bens, em regra, encerra-se com a finalização das etapas produtivas do bem e que o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente. Consequentemente, os bens e serviços empregados posteriormente à finalização do processo de produção ou de prestação não são considerados insumos, salvo exceções justificadas, como ocorre com a exceção abordada na seção GASTOS APÓS A PRODUÇÃO relativa aos itens exigidos pela legislação para que o bem ou serviço produzidos possam ser comercializados.

25. Por outro lado, a interpretação da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça acerca do conceito de insumos na legislação das contribuições afasta expressamente e por completo qualquer necessidade de contato físico, desgaste ou alteração química do bem-insumo com o bem produzido para que se permita o creditamento, como preconizavam a Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, e a Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, em algumas hipóteses.

[...]

27. Ultimando a fixação de premissas, um ponto não abordado pelos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, mas que resulta claro do texto do inciso II do caput c/c § 13 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e é importante para o entendimento do conceito em estudo é que somente haverá insumos geradores de créditos das contribuições se o processo no qual estão inseridos efetivamente resultar em um bem destinado à venda ou em um serviço disponibilizado ou prestado a terceiros (esforço bem-sucedido). Daí conclui-se não haver insumos permissivos de creditamento em atividades que não geram tais resultados, como em pesquisas, projetos abandonados, projetos infrutíferos, etc.

[...]

Conclusão

(...)

168. Como características adicionais dos bens e serviços (itens) considerados insumos na legislação das contribuições em voga, destacam-se:

a) somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil, etc., bem como itens relacionados à atividade de revenda de bens;

[sublinhou-se]

## DA PUBLICIDADE E PROPAGANDA

23. Examinando-se a situação relatada na presente consulta, verifica-se que a publicidade e a propaganda não são essenciais nem relevantes ao processo de prestação de serviços a terceiros pela consulente, no sentido em que o Parecer Cosit/RFB nº 5, de 2018, emprega esses termos.

24. Note-se que a publicidade e a propaganda podem realçar a consulente no universo de empresas prestadoras de serviços de limpeza de bens móveis e aumentar a sua

quantidade de clientes, mas esse fenômeno ocorreria em praticamente todos os segmentos da economia, e é insuficiente para caracterizar as referidas atividades como essenciais ou relevantes.

25. Da mesma forma, a opção empresarial da consulente não ter estabelecimentos físicos para a venda de seus serviços pode aumentar a importância da publicidade e da propaganda na captação de clientes, mas não torna essas atividades essenciais ou relevantes.

26. Ao contrário do que a consulente alega, a publicidade e a propaganda não são imprescindíveis para que clientes em potencial tomem conhecimento de seus serviços. Essa realidade pode ser facilmente constatada, bastando utilizar qualquer *software* de busca de dados na internet e pesquisar por tipo de serviço e localidade desejados, para ter como resultado uma lista de diversas empresas que atendem aos critérios da pesquisa realizada.

27. E para corroborar o disposto nos parágrafos acima, importante ainda que se considere o teste de subtração, proposto pelo Min. Mauro Campbel nas discussões da 1ª Sessão do STJ relativas ao RE 1221170/PR, e supratranscrito no item 21 do Parecer Cosit/RFB nº 5, de 2018. Segundo esse teste, seriam considerados insumos os bens e serviços cuja subtração obste a atividade da pessoa jurídica ou implique perda de qualidade do produto ou serviço resultantes. Aplicando-se tal teste ao caso da consulente, verifica-se que a subtração da publicidade e propaganda da prestação do serviço não impede a atividade da peticionante, tampouco a perda de qualidade do serviço.

28. Ainda nesse contexto, o item 168, “a” do supratranscrito parecer é assente no sentido de que somente podem ser considerados insumos os itens aplicados na prestação de serviços a terceiros, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como é o caso dos gastos administrados ou gerenciais, o que engloba os dispêndios com publicidade e propaganda em apreço.

29. Consequentemente, deve-se concluir que não geram direito a créditos de insumos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os dispêndios com publicidade e propaganda dos serviços de limpeza de bens móveis prestados por pessoa jurídica, ainda que se trate de pessoa jurídica que, por não possuir estabelecimento físico de venda de seus serviços, venda referidos serviços apenas pelo seu sítio na internet.

30. Em relação à alegação da consulente de que decisões proferidas pela DRJ/JFA e pelo Carf reconheceram direito a créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins referentes a dispêndios com publicidade e propaganda, deve-se registrar que as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa apenas serão consideradas normas complementares da legislação tributária quando a lei lhes atribuir eficácia normativa, nos termos do art. 100, II, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN),<sup>2</sup> o que não ocorre com as referidas decisões. Dessa forma, não vinculam a administração tributária federal nem têm efeito *erga omnes*.

---

<sup>2</sup> Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: I – (...); II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa; (...)

## DO COMBUSTÍVEL UTILIZADO NO DESLOCAMENTO DE PESSOAL PARA A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

31. Acerca da possibilidade de apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, na modalidade aquisição de insumos para a prestação de serviço, referentes ao combustível consumido em veículos utilizados para deslocamento de pessoal técnico para a execução do serviço contratado, foi exarada a Solução de Consulta (SC) Cosit nº 80, de 20 de março de 2019,<sup>3</sup> publicada no DOU de 28 de março de 2019, cujo inteiro teor encontra-se disponível no sítio da Receita Federal na internet, que, nos termos do art. 9º da IN RFB nº 1.396, de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.

32. A SC supracitada assim esclarece (grifos do original):

### **Solução de Consulta nº 80, de 2019**

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

**CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. COMBUSTÍVEL DE VEÍCULOS UTILIZADOS PARA TRANSPORTE DE PESSOAL TÉCNICO PARA A PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. POSSIBILIDADE.**

No regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, é possível o desconto de crédito, na modalidade aquisição de insumos para a prestação de serviço, o combustível consumido em veículos utilizados para deslocamento de pessoal técnico para a execução do serviço contratado.

**SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA AO PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 05, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2018, PUBLICADO NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO (DOU) DE 18 DE DEZEMBRO DE 2018.**

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 2018.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

**CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. COMBUSTÍVEL DE VEÍCULOS UTILIZADOS PARA TRANSPORTE DE PESSOAL TÉCNICO PARA A PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. POSSIBILIDADE.**

No regime de apuração não cumulativa da Cofins, é possível o desconto de crédito, na modalidade aquisição de insumos para a prestação de serviço, o combustível consumido em veículos utilizados para deslocamento de pessoal técnico para a execução do serviço contratado.

**SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA AO PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 05, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2018, PUBLICADO NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO (DOU) DE 18 DE DEZEMBRO DE 2018.**

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 2018.

[...]

### **Fundamentos**

<sup>3</sup> <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=99567>

[...]

12. As hipóteses de geração de crédito do regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins encontram-se previstas, respectivamente, no art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, com alterações, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, com alterações: Dentre essas hipóteses, interessa ao caso o inciso II desses artigos, que trata dos bens e serviços utilizados como insumos:

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)

[sem grifo no original]

13. Sobre o conceito de insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, existe o acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ - no julgamento, sob o rito dos recursos repetitivos, do Recurso Especial nº 1221170/PR, publicado no Diário da Justiça Eletrônico em 24 de abril de 2018.

14. A decisão proferida pelo STJ tem efeito vinculante para esta RFB, em razão do disposto no art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 12 de fevereiro de 2014, e nos termos da Nota Explicativa correlata exarada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

15. Diante disso, tornou-se necessária para a correta aplicação dos critérios definidos pelo Superior Tribunal de Justiça sobre o conceito de insumos, a edição do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018, publicado no DOU de 18 de dezembro de 2018, que nos termos do art. 8º da IN RFB nº 1.396, de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria. A seguir, transcrevem-se trechos do referido Parecer na parte pertinente à presente consulta.

PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 05, DE 2018

Fundamentos

[...]

II. ALGUMAS APLICAÇÕES ESPECÍFICAS DO CONCEITO DEFINIDO NO RESP 1.221.170/PR

[...]

## 9. MÃO DE OBRA

[...]

### 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).

134. Certamente, essa vedação alcança os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra utilizada em qualquer área da pessoa jurídica (produção, administração, contabilidade, jurídica, etc.).

[...]

136. Nada obstante, deve-se ressaltar que as vedações de creditamento afirmadas nesta seção não se aplicam caso o bem ou serviço sejam especificamente exigidos pela legislação (ver seção relativa aos bens e serviços utilizados por imposição legal) para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades.

[...]

## 10. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES

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

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

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

141. Todavia, com base no conceito de insumos definido na decisão judicial em voga, deve-se reconhecer que são considerados insumos geradores de créditos das

contribuições os combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens ou de prestação de serviços, inclusive pela produção de insumos do insumo efetivamente utilizado na produção do bem ou serviço finais disponibilizados pela pessoa jurídica (insumo do insumo).

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

143. [...]. Todavia, não se pode deixar de reconhecer que em algumas hipóteses os veículos participam efetivamente do processo produtivo e, conseqüentemente, os combustíveis que consomem podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos das contribuições.

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

[sem grifo no original]

16. Nesse contexto, nem todos os veículos utilizados pela empresa têm os combustíveis e lubrificantes consumidos como fonte de crédito, pois se encontra peremptoriamente afastada da hipótese de creditamento a aquisição de combustíveis e lubrificantes para consumo em veículos que não sejam diretamente utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços, ou seja, veículos utilizados nas demais áreas de atividade da pessoa jurídica (administrativa, contábil, jurídica, etc.).

17. No entanto, no caso em questão, os combustíveis são utilizados em veículos para locomoção dos funcionários da empresa aos locais onde ocorrerá a prestação de serviços.

18. Imperioso ressaltar que os dispêndios com combustíveis, caso sejam para veículos que são utilizados para o **transporte de funcionários**, quer dizer, transporte da casa para o trabalho e do trabalho para casa, não são considerados insumos e, portanto, não geram créditos da não cumulatividade das contribuições sociais em tela, conforme elucida o item 133 do Parecer Normativo acima transcrito.

19. Nesse cenário, ante a definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR, o qual foi exaustivamente esmiuçado no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 2018, vislumbra-se a possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, o dispêndio com combustíveis consumidos no transporte de funcionários para a prestação de serviços no ramo de atividades que a consultante atua.

33. Portanto, na apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, a pessoa jurídica que se dedica à prestação de serviços de limpeza de bens móveis está autorizada a apropriar créditos referentes ao combustível consumido em veículos utilizados para deslocamento de pessoal para a execução do serviço contratado, na

modalidade aquisição de insumos para a prestação de serviço, desde que sejam atendidas as exigências da legislação de regência.

## DA APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS

34. A terceira indagação da consulta refere-se à possibilidade de apropriação de créditos extemporâneos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, questão que já foi examinada por esta Coordenação-Geral nas Soluções de Consulta Cosit nº 311, de 14 de junho de 2017,<sup>4</sup> e nº 355, de 13 de julho de 2017,<sup>5</sup> cujas ementas publicadas, respectivamente, nos DOUs de 21 de junho de 2016, e de 18 de julho de 2017, aduzem:

### **Solução de Consulta Cosit nº 311, de 2017**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

NÃO CUMULATIVIDADE. DISTRIBUIÇÃO DE GLP. TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. CRÉDITOS. APROPRIAÇÃO EXTEMPORÂNEA. RESSARCIMENTO. DECADÊNCIA.

[...]

Os direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, estão sujeitos ao prazo prescricional previsto no art. 1º do Decreto nº 20.910, de 06 de janeiro de 1932, cujo termo inicial é o primeiro dia do mês subsequente ao de sua apuração.

Dispositivos Legais: CTN, arts. 165, I, e 168, I; Lei nº 11.116, de 2005, art. 16; Lei nº 11.033, de 2004, art. 17; Lei nº 10.865, de 2004, arts. 1º, 21 e 23, III; Lei nº 10.637, de 2002; MP nº 2.158-35, de 2001, art. 42; Lei nº 9.718, de 1998, art. 4º, III; IN RFB nº 1.300, de 2012, arts. 17 e 32; Resolução ANP nº 49, de 2016; Portaria ANP nº 47, de 1999, art. 6º.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

NÃO CUMULATIVIDADE. DISTRIBUIÇÃO DE GLP. TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. CRÉDITOS. APROPRIAÇÃO EXTEMPORÂNEA. RESSARCIMENTO. DECADÊNCIA.

[...]

Os direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, estão sujeitos ao prazo prescricional previsto no art. 1º do Decreto nº 20.910, de 06 de janeiro de 1932, cujo termo inicial é o primeiro dia do mês subsequente ao de sua apuração.

Dispositivos Legais: CTN, arts. 165, I, e 168, I; Lei nº 11.116, de 2005, art. 16; Lei nº 11.033, de 2004, art. 17; Lei nº 10.865, de 2004, arts. 1º, 21 e 23, III; Lei nº 10.833, de 2003; MP nº 2.158-35, de 2001, art. 42; Lei nº 9.718, de 1998, art. 4º, III; IN RFB nº 1.300, de 2012, arts. 17 e 32; Resolução ANP nº 49, de 2016; Portaria ANP nº 47, de 1999, art. 6º.

[...]

### **Fundamentos**

[...]

<sup>4</sup> <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=83865>

<sup>5</sup> <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=84506>

29. Como a Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, e seu homólogo na Lei nº 10.833, de 2003, estabelecem que a pessoa jurídica poderá descontar créditos, e não que a pessoa jurídica deverá descontar créditos, a apropriação e a utilização deles são facultativas, e não obrigatórias. Assim, a apropriação e a utilização dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins são direitos subjetivos da pessoa jurídica e, devido a essa natureza, podem ser exercidos extemporaneamente, desde que atendidos os requisitos da legislação de regência.

30. Como regra geral, a única possibilidade de utilização dos créditos das exações em comento é o desconto do valor dessas contribuições no mês subsequente ao mês de competência dos custos, despesas e encargos vinculados aos créditos em questão (Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput c/c § 1º) ou nos meses posteriores (Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 4º).

31. Apesar disso, a legislação também prevê expressamente a possibilidade de **ressarcimento** desses créditos em dinheiro ou de sua **compensação** com outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, em determinadas hipóteses.

32. Assim, desde que presentes as hipóteses legais específicas, ao final de cada trimestre calendário, a pessoa jurídica pode optar por compensar ou requerer o ressarcimento do saldo de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins eventualmente existente, conforme previsão do art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, e do art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005, que aduzem:

#### **Lei nº 11.033, de 2004**

Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

#### **Lei nº 11.116, de 2005**

Art. 16. O **saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins** apurado na forma do art. 3º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:

I - **compensação** com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou

II - pedido de **ressarcimento** em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.

33. Quanto à contagem do prazo, cumpre distinguir os pedidos de restituição, relativos à repetição do indébito tributário, e os pedidos de ressarcimento. Os créditos escriturais, passíveis de ressarcimento, embora guardem relação com o tributo apurado na forma da legislação, não tem por origem o pagamento indevido ou a maior. Logo, são diversos os regimes jurídicos aplicáveis ao pedido de restituição e ao pedido de ressarcimento, sendo este último o objeto da consulta.

34. No sentido do disposto na Solução de Divergência Cosit nº 21, de 2011, aplica-se ao pedido de ressarcimento de créditos escriturais, quanto à contagem de prazo, o disposto no Decreto nº 20.910, de 1932:

EXISTÊNCIA E TERMO DE INÍCIO DO PRAZO PRESCRICIONAL DOS CRÉDITOS REFERIDOS NO ART. 3º DA LEI Nº 10.637, DE 30 DE DEZEMBRO DE 2001; E NO ART. 3º DA LEI Nº 10.833, DE 29 DE DEZEMBRO DE 2003.

Os direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, estão sujeitos ao prazo prescricional previsto no art. 1º do Decreto nº 20.910, de 06 de janeiro de 1932.

[...]

O termo de início para contagem do prazo prescricional relativo aos direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, é o primeiro dia do mês subsequente ao de sua apuração;

35. Portanto, conclui-se que o prazo para eventual pedido de ressarcimento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins é de cinco anos contados a partir do primeiro dia do mês subsequente ao da apuração do crédito, após o encerramento do trimestre-calendário, aplicando-se as disposições do Decreto nº 20.910, de 1932, desde que não ocorra a utilização dos referidos créditos como desconto do referido pagamento.

36. Os procedimentos para o pedido de ressarcimento e a compensação dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins são disciplinados, no âmbito desta Secretaria, pela Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012. [Atualmente esta matéria é disciplinada pela Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017.]

[...]

[grifos do original]

#### **Solução de Consulta Cosit nº 355, de 2017**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. BENS E SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. LIMPEZA E DESINFECÇÃO. ALUGUEL DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. TESTES DE QUALIDADE. MANUTENÇÃO DE ELEVADORES E COMPRESSORES DE AR. LAVAGEM DE UNIFORMES.

[...]

Os direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, estão sujeitos ao prazo prescricional previsto no art. 1º do Decreto nº 20.910, de 06 de janeiro de 1932, cujo termo inicial é o primeiro dia do mês subsequente ao de sua apuração, ou, no caso de apropriação extemporânea, o primeiro dia do mês subsequente àquele em que poderia ter havido a apuração (§ 1º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003).

Não é permitida a atualização monetária do valor dos créditos da não cumulatividade da Cofins apurados temporânea ou extemporaneamente.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, incisos II, IV e VI, art. 13; Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004, art. 8º; Decreto nº 3.000, de 1999, art. 346; Lei nº 11.774, de 2008, art. 1º; IN RFB nº 1.015, de 2010; IN RFB nº 1.252, de 2012; Decreto nº 20.910, de 1932, art. 1º.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. BENS E SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. LIMPEZA E DESINFECÇÃO. ALUGUEL DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. TESTES DE QUALIDADE. MANUTENÇÃO DE ELEVADORES E COMPRESSORES DE AR. LAVAGEM DE UNIFORMES.

[...]

Os direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, estão sujeitos ao prazo prescricional previsto no art. 1º do Decreto nº 20.910, de 06

de janeiro de 1932, cujo termo inicial é o primeiro dia do mês subsequente ao de sua apuração, ou, no caso de apropriação extemporânea, o primeiro dia do mês subsequente àquele em que poderia ter havido a apuração (§ 1º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002).

Não é permitida a atualização monetária do valor dos créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep apurados temporânea ou extemporaneamente.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, incisos II, IV e VI, art. 13, art. 15, VI; Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, art. 66; Decreto nº 3.000, de 1999, art. 346; Lei nº 11.774, de 2008, art. 1º; IN RFB nº 1.015, de 2010; IN RFB nº 1.252, de 2012; Decreto nº 20.910, de 1932, art. 1º.

[...]

### Fundamentos

[...]

60. Dessa forma, o crédito não aproveitado em um determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes, observado o prazo de prescrição de 5 (cinco) anos. O termo de início para contagem do prazo prescricional relativo aos direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, é o primeiro dia do mês subsequente ao de sua apuração, ou, no caso de apropriação extemporânea, do primeiro dia do mês subsequente àquele em que poderia ter havido a apuração (ver § 1º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

61. Deveras, a apropriação extemporânea de créditos exige, em contrapartida, a retificação das declarações a que a pessoa jurídica se encontra obrigada referentes a cada um dos meses em que haja modificação na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Cumpre destacar aqui as disposições constantes da Instrução Normativa RFB nº 1.015, de 5 de março de 2010, e da Instrução Normativa RFB nº 1.252, de 1º de março de 2012:

#### **Instrução Normativa RFB nº 1.015, de 5 de março de 2010**

**“Art. 10. A alteração das informações prestadas em Dacon, nas hipóteses em que admitida, será efetuada mediante apresentação de demonstrativo retificador, elaborado com observância das mesmas normas estabelecidas para o demonstrativo retificado.**

§ 1º O Dacon retificador terá a mesma natureza do demonstrativo originariamente apresentado, substituindo-o integralmente, e servirá para declarar novos débitos, **aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados** ou efetivar alteração nos créditos e retenções na fonte informados.

§ 2º A retificação não produzirá efeitos quando tiver por objeto:

I - reduzir débitos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins:

a) cujos saldos a pagar já tenham sido enviados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) para inscrição em Dívida Ativa da União (DAU), nos casos em que importe alteração desses saldos;

b) cujos valores apurados em procedimentos de auditoria interna, relativos às informações indevidas ou não comprovadas prestadas no demonstrativo original, já tenham sido enviados à PGFN para inscrição em DAU; ou

c) que tenham sido objeto de exame em procedimento de fiscalização; e

II - alterar débitos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação aos quais a pessoa jurídica tenha sido intimada de início de procedimento fiscal.

§ 3º A retificação de valores informados no Dacon que resulte em redução do montante do débito já enviado à PGFN para inscrição em DAU ou do débito que tenha sido objeto de exame em procedimento de fiscalização, somente poderá ser

efetuada pela RFB nos casos em que houver prova inequívoca da ocorrência de erro de fato no preenchimento do demonstrativo.

§ 4º Na hipótese do inciso II do § 2º, havendo recolhimento anterior ao início do procedimento fiscal, em valor superior ao demonstrado, a pessoa jurídica poderá apresentar demonstrativo retificador, em atendimento a intimação fiscal e nos termos desta, para sanar erro de fato, sem prejuízo das penalidades previstas no Capítulo II.

§ 5º **A pessoa jurídica que entregar Dacon retificador, alterando valores que tenham sido informados na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), deverá apresentar, também, DCTF retificadora.** [sem grifo no original]”

#### **Instrução Normativa RFB nº 1.252, de 1º de março de 2012**

Art. 11. **A EFD-Contribuições**, entregue na forma desta Instrução Normativa, poderá ser **substituída, mediante transmissão de novo arquivo digital validado e assinado**, para inclusão, alteração ou exclusão de documentos ou operações da escrituração fiscal, ou para efetivação de **alteração nos registros representativos de créditos e contribuições** e outros valores apurados.

§ 1º O direito de o contribuinte pleitear a retificação da EFD-Contribuições extingue-se em 5 (cinco) anos contados do 1º (primeiro) dia do exercício seguinte àquele a que se refere a escrituração substituída. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.387, de 21 de agosto de 2013)

§ 2º O arquivo retificador da EFD-Contribuições não produzirá efeitos quanto aos elementos da escrituração, quando tiver por objeto:

I - reduzir débitos de Contribuição:

a) cujos saldos a pagar já tenham sido enviados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) para inscrição em Dívida Ativa da União (DAU), nos casos em que importe alteração desses saldos;

b) cujos valores apurados em procedimentos de auditoria interna, relativos às informações indevidas ou não comprovadas prestadas na escrituração retificada, já tenham sido enviados à PGFN para inscrição em DAU; ou

c) cujos valores já tenham sido objeto de exame em procedimento de fiscalização;

II - alterar débitos de Contribuição em relação aos quais a pessoa jurídica tenha sido intimada de início de procedimento fiscal; e

III - alterar créditos de Contribuição objeto de exame em procedimento de fiscalização ou de reconhecimento de direito creditório de valores objeto de Pedido de Ressarcimento ou de Declaração de Compensação.

§ 3º A pessoa jurídica poderá apresentar arquivo retificador da escrituração, em atendimento a intimação fiscal e nos termos desta, para sanar erro de fato: (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.387, de 21 de agosto de 2013)

I - na hipótese prevista no inciso II do § 2º, havendo recolhimento anterior ao início do procedimento fiscal, em valor superior ao escriturado no arquivo original, desde que o débito tenha sido também declarado em DCTF; e (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.387, de 21 de agosto de 2013)

II - na hipótese prevista no inciso III do § 2º, decorrente da não escrituração de operações com direito a crédito, ou da escrituração de operações geradoras de crédito em desconformidade com o leiaute e regras da EFD-Contribuições. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.387, de 21 de agosto de 2013)

§ 4º **A pessoa jurídica que transmitir arquivo retificador da EFD-Contribuições, alterando valores que tenham sido informados na Declaração de Débitos e**

**Créditos Tributários Federais (DCTF), deverá apresentar, também, DCTF retificadora**, observadas as disposições normativas quanto à retificação desta. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.387, de 21 de agosto de 2013) [sem grifo no original]

62. Assim, relativamente aos fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2013, deve ser feita a retificação referente a cada um dos meses em que haja modificação na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins tanto do Demonstrativo de Apuração das Contribuições (Dacon) quanto da Declaração de Débitos e Créditos Federais (DCTF), conforme o art. 10 da Instrução Normativa RFB nº 1.015, de 2010, já revogada, mas que ainda produz efeitos em relação aos fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2013.

63. Relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro 2012 (pessoas jurídicas sujeitas à tributação do Imposto sobre a Renda com base no Lucro Real), deverá também ser feita a retificação referente a cada um dos meses em que haja modificação na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins tanto da Escrituração Fiscal Digital das Contribuições incidentes sobre a Receita (EFD-Contribuições), mediante transmissão de novos arquivos digitais, quanto da DCTF, conforme o art. 11 da Instrução Normativa RFB nº 1.252, de 2012.

64. Ainda, cumpre ressaltar que na apuração extemporânea de créditos, sem embargos ao reconhecimento do direito creditório sobre estas operações pretéritas, deve a pessoa jurídica observar a natural e racional impossibilidade de o valor dos créditos das contribuições constituírem simultaneamente, em relação a uma mesma operação, direito de crédito e custo de aquisição de insumos, mercadorias e ativos, conforme elucidado pela RFB através do ADI SRF nº 3, de 29 de março de 2007, que estabelece.

“Art. 1º O valor dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), apurados no regime não-cumulativo não constitui:

I - receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido das referidas contribuições;

II - hipótese de exclusão do lucro líquido, para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Parágrafo único. Os créditos de que trata o caput não poderão constituir-se simultaneamente em direito de crédito e em custo de aquisição de insumos, mercadorias e ativos permanentes.

Art. 2º O procedimento técnico contábil recomendável consiste no registro dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins como ativo fiscal.

Parágrafo único. Na hipótese de o contribuinte adotar procedimento diverso do previsto no caput, o resultado fiscal não poderá ser afetado, inclusive no que se refere à postergação do recolhimento do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da CSLL.

Art. 3º É vedado o registro dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em contrapartida à conta de receita.”

65. No tocante à possibilidade de compensação com outros tributos ou ressarcimento em dinheiro dos créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, deve-se ressaltar que não são aplicáveis as regras relativas à restituição de tributos pagos indevidamente, pois não se trata desta hipótese.

66. Os créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS em regra somente podem ser aproveitados para abatimento/dedução do valor devido das contribuições no respectivo período de apuração (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, § 4º, e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 4º) e somente em algumas situações específicas, legalmente

estabelecidas, podem ser utilizados para compensação com outros tributos ou para ressarcimento em dinheiro, como ocorre no caso de créditos vinculados a receitas de exportação (Lei nº 10.637, de 2002, art. 5º e Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º) e a receitas de vendas beneficiadas com não incidência, isenção, suspensão ou alíquota zero das contribuições (Lei nº 11.033, de 2004, art. 17 e Lei nº 11.116, de 2005, art. 16). Ademais, salienta-se que deve ser observado o prazo prescricional para aproveitamento dos créditos da não cumulatividade das contribuições explanado acima.

67. No que diz respeito à atualização monetária em relação aos créditos apropriados extemporaneamente pela consultante, é clara a impossibilidade, por expressa vedação legal:

Lei nº 10.833, de 2003

Art. 13. O aproveitamento de crédito na forma do § 4º do art. 3º, do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II do § 4º e § 5º do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.

(...)

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto:

(...)

VI - no art. 13 desta Lei.

[...]

[grifos do original]

35. Como o entendimento exposto nas Soluções de Consulta Cosit nº 311, de 2017, e nº 355, de 2017, também se aplica à presente solução de consulta, esta se encontra parcialmente vinculada àqueles atos, nos termos do arts. 9º e 22 da IN RFB nº 1.396, de 2013.

36. Nesse sentido, em face do exposto nas Soluções de Consulta Cosit nº 311, de 2017 e nº 355, de 2017, verifica-se que:

a) os direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, estão sujeitos ao prazo prescricional previsto no art. 1º do Decreto nº 20.910, de 6 de janeiro de 1932, cujo termo inicial é o primeiro dia do mês subsequente ao de sua apuração, ou, no caso de apropriação extemporânea, o primeiro dia do mês subsequente àquele em que poderia ter havido a apuração; e

b) a apropriação extemporânea dos créditos em questão exige, em contrapartida, a retificação das declarações a que a pessoa jurídica se encontra obrigada referentes a cada um dos meses em que haja modificação na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

## DA ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA DOS CRÉDITOS APROPRIADOS EXTEMPORANEAMENTE

37. A quarta indagação da consulta refere-se à possibilidade de atualização monetária dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apropriados

extemporaneamente e já foi esclarecida pelo item 67 da Solução de Consulta Cosit nº 355, de 2017, que foi transcrita no item 33 desta consulta: *No que diz respeito à atualização monetária em relação aos créditos apropriados extemporaneamente pela consulente, é clara a impossibilidade, por expressa vedação legal (destaque do original).*

## Conclusão

38. Com base no exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo-se à consulente que:

- a) a pessoa jurídica prestadora de serviços de limpeza de bens móveis não faz jus à apropriação de créditos de insumos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins referentes a dispêndios com publicidade e propaganda, ainda que capte os seus clientes apenas pelo seu sítio na internet, por não possuir estabelecimento físico para a venda de seus serviços;
- b) desde que sejam atendidas as exigências da legislação de regência, na apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, modalidade *aquisição de insumos para a prestação de serviços*, a pessoa jurídica que se dedica à prestação de serviços de limpeza de bens móveis está autorizada a apropriar créditos das mencionadas contribuições referentes ao combustível consumido em veículos utilizados para deslocamento de pessoal para a execução do serviço contratado;
- c) os direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, estão sujeitos ao prazo prescricional previsto no art. 1º do Decreto nº 20.910, de 1932, cujo termo inicial é o primeiro dia do mês subsequente ao de sua apuração, ou, no caso de apropriação extemporânea, o primeiro dia do mês subsequente àquele em que poderia ter havido a apuração;
- d) a apropriação extemporânea dos créditos em questão exige, em contrapartida, a retificação das declarações a que a pessoa jurídica se encontra obrigada referentes a cada um dos meses em que haja modificação na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins; e
- e) a atualização monetária de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apropriados extemporaneamente é expressamente vedada pela legislação tributária.

*Assinado digitalmente*

ADEMAR DE CASTRO NETO

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Cotri.

*Assinado digitalmente*  
RAUL KLEBER GOMES DE SOUZA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Direi

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. 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