



GRADUAÇÃO EM DIREITO

DENISE DE OLIVIERA FONSECA

**CONCEITO DE INSUMO PARA CREDITO DE PIS E COFINS SOBRE DESPESAS
COM PROPAGANDA E PUBLICIDADE**

Porto Alegre

2021

DENISE DE OLIVIERA FONSECA

Trabalho de conclusão de curso de graduação apresentado à Faculdade de Direito da Faculdade Dom Bosco de Porto Alegre, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientadora: Prof. Me. Silvia Andreia Marmontel Matos

Porto Alegre

2021

DENISE DE OLIVIERA FONSECA

**CONCEITO DE INSUMO PARA CREDITO DE PIS E COFINS SOBRE DESPESAS
COM PROPAGANDA E PUBLICIDADE**

Trabalho de conclusão de curso de graduação apresentado à Faculdade de Direito da Faculdade Dom Bosco de Porto Alegre, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Aprovado em _____ de _____ de _____.

BANCA EXAMINADORA:

Prof. Me. Silvia Andreia Marmontel Matos

AGRADECIMENTOS

Inicialmente sou grata a Deus por tudo presente em minha vida, pelas oportunidades e experiências as quais me condicionaram a chegar neste momento.

Agradeço a professora/orientadora Silvia Andreia Marmontel Matos pela atenção, paciência e ensinamentos ao longo da elaboração deste trabalho que, mesmo nos momentos de dificuldade, sempre esteve disposta a me ajudar.

À minha família, meus amigos, e ao meu amado esposo e minha sogra Tereza Boneli, por todo o amor e carinho dedicados na busca dos meus sonhos. Agradeço por nunca desistirem dos meus objetivos, deixando muitas vezes de medir os esforços para me darem tudo aquilo que tivessem e até o que não tivessem ao alcance, mesmo nas horas em que precisei me ausentar. Muito obrigado, Amo vocês!

Agradeço aos meus amigos, em especial a Dra. Roseli e Dr. Charles que sempre estiveram ao meu lado neste percurso e com muita paciência me ajudaram a chegar até aqui, obrigada pela torcida e orações sempre presentes.

Por fim, meu eterno agradecimento aos meus pais, pois sem eles, não chegaria onde estou. Sou grata a vocês pelo esforço, apoio, dedicação, amor e valores ensinados, os quais foram cruciais para ser o que sou hoje. Vocês são meus exemplos e bem mais precioso, serei eternamente grata pela presença de vocês em minha vida.

*Ora, a fé é o firme fundamento
das coisas que se esperam,
e a prova das coisas
que se não veem.*

Hebreus 11:1.”

RESUMO

Por meio da Receita Federal, a lista de crédito prevista no artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 são exaustivas. Portanto, para a utilização do crédito, apenas os custos ou despesas necessárias à geração de receita não são suficientes e devem ser estipulados na legislação. Para os juristas, a não cumulatividade é um princípio constitucional, e a tributação nesse sistema deve obedecer a esse princípio. Para eles, o legislador não pode listar livremente os créditos permitidos ou não permitidos. Portanto, a lista de crédito prevista no artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 serão apenas de acordo com essa interpretação, todos os custos e despesas necessárias para gerar receita devem levar em consideração à distribuição do crédito. Importante salientar que a definição do conceito de insumo e custos ocorridos pelas empresas na formação do seu produto é de forma apta para geração de direito a crédito de PIS e COFINS, e diante de todo este cenário sobre este conceito de insumo se torna complexo e polemico este tema. Sendo assim tende-se a necessidade de uma análise da legislação, jurisprudência e doutrinas, para que a tomada de crédito de serviços com propaganda e marketing, seja mais informada e respaldada possível pelo ponto jurídico.

Palavras-chave: Marketing. Propaganda. Publicidade. Insumo. PIS. COFINS.

ABSTRACT

Through the Federal Revenue Service, the credit list provided for in article 3 of Laws 10.637/2002 and 10.833/2003 are exhaustive. Therefore, for the use of credit, only the costs or expenses necessary to generate income are not sufficient and must be stipulated in the legislation. For jurists, non-cumulativeness is a constitutional principle, and taxation in this system must comply with this principle. For them, the legislator cannot freely list the allowed or disallowed credits. Therefore, the credit list provided for in article 3 of Laws 10.637/2002 and 10.833/2003 it will only be according to this interpretation, all costs and expenses necessary to generate income must take into account the credit distribution. It is important to note that the definition of the concept of input and costs incurred by companies in the formation of their product are capable of generating direct credit for PIS and COFINS, and given this whole scenario of this concept of input, it becomes complex and controversial this topic. Therefore, there is a need for an analysis of legislation, jurisprudence and doctrines, so that the taking of credit for services with advertising and marketing is more informed and supported as possible by the legal point of view.

Keywords: Marketing. Advertising. Publicity. Input. PIS. COFINS.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	8
2	DO PIS E DA COFINS	11
2.1	DA NÃO CUMULATIVIDADE	14
2.2	DO CONCEITO DE INSUMO	21
2.3	CONCEITO DE INSUMO ATUALMENTE ADOTADO PELO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA APÓS RECURSO ESPECIAL 1.221.170/PR	27
3	DA POSSIBILIDADE DE CONCEITUAÇÃO DE PROPAGANDA E MARKETING COMO INSUMO PARA FINS DE CREDITAMENTO DE PIS E DE COFINS	30
	ENTEDIMENTO ADIMINISTRATIVO JURIPRUDENCIAL SOBRE INSUMO	
3.1	ENTEDIMENTO ADIMINISTRATIVO JURIPRUDENCIAL SOBRE INSUMO	40
3.2	DO POSICIONAMENTO CONTRÁRIO, DE RENOMADOS DOUTRINADORES, DO EMPREGO DO CONCEITO RESTRITIVO DE INSUMO, QUANTO AO DIREITO AO CRÉDITO DO PIS E COFINS	47
4	CONCLUSÃO	55
	REFERÊNCIAIS	59
	APÊNDICE	64

1 INTRODUÇÃO

Este estudo tem como escopo, o aprofundamento de questões relevantes quanto ao nosso ordenamento tributário, suas consequências para o comércio, mais precisamente quanto aos produtos que atualmente são considerados como insumos, que acarretam na elevação dos preços finais dos produtos. Analisaremos também, o posicionamento do Fisco, que leva em consideração o critério: *numerus clausus*, ou seja, análise taxativa do que será considerado como produto essencial, o que traz inúmeros prejuízos para o contribuinte final, pois eleva demasiadamente os preços das mercadorias. Analisaremos nesta pesquisa sobre aproveitamento de créditos relativos ao Programa de Integração Social (“PIS”) e à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (“COFINS”), – sujeita ao regime não-cumulativo de apuração –, na compra de serviços de publicidade e propaganda, principalmente no estado jurisprudencial, tanto no setor administrativo como na judicial.

Verificaremos dentro Direito Tributário, o regulamento referente a arrecadação e fiscalização dos tributos, bem como toda a relação que envolve a Receita Federal e os contribuintes, trazendo à baila nossas leis, decisões doutrinárias, jurisprudenciais, decisões administrativas, decretos e instruções normativas, acordões e decisões judiciais que são utilizados em nosso País.

Não deixando de analisar nosso Sistema Tributário Nacional, como sendo resultado de leis, normas, precedentes, julgamentos, que levam a conceitos que darão subsídios e diretrizes para as empresas buscarem um caminho na busca de tomada de crédito resultantes dos impostos PIS e COFINS, e que permitirão um maior desenvolvimento empresarial. Portanto buscamos com este estudo a análise de várias despesas que na atualidade são consideradas como essenciais para as empresas e que deverão ser analisadas melhor por nossos julgadores com o fim de proporcionar uma aplicação mais justa da lei.

Em relação ao regime não cumulativo de cálculo das contribuições: PIS e COFINS, o conceito de insumo é um item bastante polêmico, e que gera grandes discussões, tornando-se alvo de muitos problemas na esfera administrativa e judicial, e as pessoas jurídicas sujeitas ao sistema de pagamento não cumulativo sempre defenderam a expansão do conceito, visto que mais justo quanto a tomada de crédito pelas empresas.

A premissa considerada pelo fisco é no sentido de considerar os créditos de forma restrita. A jurisprudência de casos específicos tem sido amplamente utilizada para apoiar entre essas extensões de conceitos de entrada, as mais recentes são recursos especiais 1.221.170-PR emitido pelo STJ.

Verificamos que com evento da pandemia, mudou o cenário brasileiro e mundial quanto às relações comerciais atuais, sendo que atualmente são considerados indispensáveis os serviços de propaganda/marketing, visto que as empresas que não se utilizaram destas ferramentas, vieram a fechar suas portas, portanto na atual conjuntura, tais despesas tornaram-se imprescindíveis e fundamentais para continuidade do desenvolvimento econômico. Atualmente o marketing e a propaganda devem ser considerados como insumos essenciais, tais como as despesas de alugueis, luz, água, entre outras consideradas pelo Fisco.

As empresas que não aderirem à nova realidade econômica, se adaptando a esse novo contexto, em que as ferramentas digitais, tais como o marketing e a propaganda, são essenciais, acabarão por encerrarem suas atividades, hoje não existe mais a escolha de ser digital, é uma nova realidade que foi imposta pelo cenário vivido nos últimos tempos ditados pelo Vírus Corona, e tal cenário não poderá ser ignorado por nosso sistema administrativo e judicial, pois tais questões se tornarão essencial para as empresas em geral.

Só serão competitivas, frente ao mercado, as empresas que se adaptarem a esta nova realidade mundial tudo visando fomentar a venda dos seus produtos e propagação de seu negócio, e obrigatoriamente terão de contratar, serviços de publicidade, propaganda e marketing, pois em contrário, não terão mais lugar no mercado frente a terceiros. Neste novo panorama brasileiro e do mundo, surgiu uma nova visão, que faz necessário e imprescindível à veiculação de anúncios publicitários.

Diante deste contexto, é que trataremos das questões jurídicas dispensadas ao direito de crédito dos serviços contratados pelo comércio, para a continuidade de suas atividades, bem como do cenário tributários existente atualmente. É neste contexto que abordaremos as normas e doutrinas aplicáveis ao caso concreto, quanto aos princípios do regime não cumulativo de tributos, referente ao PIS e da COFINS, não deixando de levar em consideração os insumos, quando as questões de essencialidade dos mesmos para a produção do produto final.

Portanto é neste contexto que analisaremos as questões do custo com as despesas de propaganda e marketing, que ensejarão o direito ao crédito tributário, sendo que tais créditos, quando abatidos do preço final do produto, gerarão uma maior economia para as empresas em geral, o que possibilitará sua continuidade, bem como nova adequação e competitividade ao mercado.

2 DO PIS E DA COFINS

O sistema tributário constitucional é idealizado por um conjunto de princípios e regras de atuação coordenada do Estado, de forma que gere os recursos imprescindíveis para o cumprimento de suas metas, atendendo às necessidades da do país, bem como de toda a população brasileira. O sistema tributário é o mecanismo que o estado possui para movimentar economicamente toda a máquina estatal, dando vida a todos os órgãos nele envolvido, sendo vital para sociedade, pois dará possibilidade de toda a gama de serviços prestados pelo estado, desde educação, saúde, segurança, seguridade social e demais serviços, além custear toda a administração pública.¹

Para Harada (2003, p. 65): “A contribuição social é uma espécie de tributária vinculada à atuação indireta do Estado. Tem como fato gerador uma atuação indireta do Poder Público mediatamente referido ao sujeito passivo da obrigação tributária.”²

Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) estão entre as primordiais contribuições sociais instituídas pelo poder público, as quais são cobradas das pessoas jurídicas (empresas) e estão elencadas no inciso I, “b”, do art. 195, tendo como essência de validade de o artigo 149, da Letra Magna.³

Art. 239 da Constituição Federal temos a previsão do PIS:

Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar no 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar no 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro- desemprego e o abono de que trata o § 3o deste artigo.

§1º - Dos recursos mencionados no "caput" deste artigo, pelo menos quarenta por cento serão destinados a financiar programas de desenvolvimento econômico, através do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, com critérios de remuneração que lhes preservem o valor. §2º - Os patrimônios acumulados do Programa de Integração Social e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor

¹ SABBAG, Eduardo. **Manual do Direito Tributário**. 3ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 534.

² HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 30ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 65.

³ BRASIL. Jusbrasil. **Artigo 239 da Constituição Federal de 1988**. Disponível em: <<https://www.jusbrasil.com.br/topicos/901343/artigo-239-da-constituicao-federal-de-1988>>. Acesso em: 02 nov 2021.

Público são preservados, mantendo-se os critérios de saque nas situações previstas nas leis específicas, com exceção da retirada por motivo de casamento, ficando vedada a distribuição da arrecadação de que trata o "caput" deste artigo, para depósito nas contas individuais dos participantes. §3º - Aos empregados que percebam de empregadores que contribuem para o Programa de Integração Social ou para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, até dois salários mínimos de remuneração mensal, é assegurado o pagamento de um salário mínimo anual, computado neste valor o rendimento das contas individuais, no caso daqueles que já participavam dos referidos programas, até a data da promulgação desta Constituição. §4º - O financiamento do seguro-desemprego receberá uma contribuição adicional da empresa cujo índice de rotatividade da força de trabalho superar o índice médio da rotatividade do setor, na forma estabelecida por lei.⁴

Art. 195, inciso I, alínea b, conforme excertos extraídos da carta magna têm a previsão do COFINS:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nos 20 de 1998) [...]b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nos 20, de 1998).⁵

O Imposto para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e a contribuição para o PIS/PASEP, exigidas nos dias de hoje, são versões mais recentes de tributos que já existiam há décadas no país. Trata-se de duas contribuições federais com destinações distintos, criadas em épocas diferentes da nossa história política e econômica, ambas incidem sobre a receita; as Leis nos 10.637/02 e 10.833/03, quase unificaram os códigos de ambas as contribuições. O mesmo acontece com a Lei 10.865/04, que instituiu as novas contribuições do PIS e da COFINS, incidentes sobre a importação de bens e serviços.⁶

A Lei Complementar 7/70 deu origem à contribuição para o programa de Integração Social (PIS) e a LC no 70/91 deu início a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), ambas incidindo sobre a receita, de maneira cumulativa.⁷

⁴ BRASIL. Jusbrasil. **Artigo 195 da Constituição Federal de 1988**. Disponível em: <<https://www.jusbrasil.com.br/topicos/654265/artigo-195-da-constituicao-federal-de-1988>>. Acesso em: 02 nov 2021.

⁵ Idem 3.

⁶ FARETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 16ed. São Paulo: Atlas, 2017.

⁷ SABBAG, Eduardo. Manual do Direito Tributário. 3ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 534.

A lei de nº 9.718/98 alterou o conceito de receita para essas contribuições, passando a conceituá-lo como faturamento total, ou seja, inclusive, além das vendas de bens e prestações de serviços, todas as demais receitas com independência de título ou medida contábil.⁸

É fundamental salientar que a partir do ano de 2000, houve grandes mudanças, nas respectivas contribuições, com a criação dos regimes incidência não cumulativos, atualmente é possível verificar que existem dois tipos de regimes que incidem, no PIS e no COFINS, os quais se dividem das seguintes maneiras: regime não cumulativo e regime cumulativo.

O regime não cumulativo adveio com divulgação das Leis nº 10.637 de 2002 e a 10.833 de 2003, nestas foi instituído o princípio da não cumulatividade, do PIS e da COFINS, trazendo grande revolução no sistema tributário brasileiro, com a possibilidade de creditamento do tributo cobrado sobre os insumos, gerando uma menor despesa para as empresas beneficiadas por estas leis.⁹

O enquadramento da empresa no regime não cumulativo está condicionado à maneira de tributação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, se é pelo Lucro Presumido ou pelo Lucro Real, e também levará em consideração a natureza jurídica da empresa, uma vez que alguns contem tributação com alíquota diferenciada, específica ou monofásica.¹⁰

Para a apuração das contribuições do PIS e COFINS, é levado em consideração o total da receita bruta, obtida pela empresa, as alíquotas variam de acordo com o regime de apuração, se cumulativas, as alíquotas são de 0,65% para o PIS e 3,00% para a COFINS, se não cumulativo as alíquotas são de 1,65% para o PIS e de 7,60% para a COFINS. Importante destacar que o tributo não cumulativo, embora tenha alíquota maior, só incide em um momento da produção, além de gerar um crédito tributário da empresa, o que em geral é mais benéfico o contribuinte.

A não a não cumulatividade do PIS e da COFINS tem-se um entendimento de um conceito constitucional, como uma sistemática apontada à desoneração da receita ou faturamento.

⁸ SOUSA, Edmilson Patrocínio. **Contabilidade Tributária**: Aspectos Práticos conceituais, p. 163

⁹ BENTO, Renato de Andrade. **O Alcance do conceito de insumo no PIS e COFINS não cumulativos**. Monografia (Especialização) – Curso de Especialização em Direito Tributário, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – COGEAE. São Paulo, 2015, p. 12.

¹⁰ Idem 9.

Conforme Professor Ribeiro (2004):

(...) se em relação às mercadorias e produtos, a não cumulatividade significa que o imposto a ser pago na operação de saída é a diferença entre o imposto incidente nesta e os que foram pagos nas operações anteriores, o mesmo não acontece quando o instituto é transmutado para os tributos incidentes sobre a receita bruta ou faturamento. Nestes, não cumulatividade significa que o tributo a pagar é encontrado pela aplicação da alíquota sobre a diferença entre as receitas auferidas e as receitas necessariamente consumidas pela fonte produtora (despesas necessárias).¹¹

Portanto, no art. 3º das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, há as hipóteses que possibilitam a apuração de créditos de PIS e da COFINS, para a pessoa jurídica. Observa-se, que à luz desses dispositivos legais, infere-se que qualquer bem ou serviço¹², então constante e dado ou consumido na construção de produtos ou na prestação de serviços, efetua ensejo ao creditamento para fins de apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS.

2.1 DA NÃO CUMULATIVIDADE

O princípio da não cumulatividade tem duas interpretações, na qual se dividem basicamente em duas correntes: constitucionalista e corrente legalista. Na corrente constitucionalista, para o jurista a não cumulatividade é um princípio constitucional, neste entendimento o legislador não dispõe de liberalidade, quanto aos créditos admitidos ou não, neste entendimento todos os custos e despesas necessários a geração de receitas deveriam permitir a tomada de créditos. Importante salientar que nesta corrente não está em discussão o que é o conceito de insumo mais sim identificar o critério para apropriação da tomada de crédito e verificar quais as despesas ou custos necessários para geração da receita.¹³

¹¹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. A não cumulatividade das contribuições incidentes sobre o faturamento na Constituição e nas leis. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 111, São Paulo: Dialética, 2004, não paginado.

¹² FALLET, Allan George de Abreu & FEITOSA FILHO, Airton Freitas. INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO – IBDT. **Revista Direito Tributário Atual – RDT Atual**. Regime não cumulativo das contribuições – principais aspectos controvertidos quanto ao conceito de insumo para fins de creditamento da atividade comercial. 2020. Disponível em: <<https://ibdt.org.br/RDTA/regime-nao-cumulativo-das-contribuicoes-principais-aspectos-controvertidos-quanto-ao-conceito-de-insumo-para-fins-de-creditamento-da-atividade-comercial/>>. Acesso em: 10 ago 2021.

¹³ MELO, José Eduardo Soares de. Não-cumulatividade. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Não cumulatividade tributária. São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, 2009. cap. 14, p. 262-287

Por outro lado temos a corrente legalista, que traz o entendimento da não cumulatividade como um princípio que vê como favor fiscal, e portanto o legislador pode enumerar os créditos que podem ser aproveitados. Nesta corrente os artigos terceiro da lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003 são taxativos e, portanto, todo e qualquer custo deverá estar enumerado, ou seja, descritos de maneira taxativa.¹⁴

Como já mencionado no capítulo anterior a sistematização do regime da não cumulatividade foi intercalada em nosso ordenamento jurídico através das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003. A previsão constitucional da não cumulatividade ocorreu por meio da Emenda Constitucional de nº 42/2003.

Para as instituições do sistema não cumulativo, as alíquotas dessas contribuições foram aumentadas em relação ao sistema cumulativo (primeiro sistema existente para esses tributos) instituído em 1998. A referida lei estabeleceu uma lista de bens ou serviços adquiridos por pessoas jurídicas cujos custos ou despesas levam a tomada de créditos das referidas contribuições. Para melhor elucidação das Leis federais Artigo 3º da Lei 10.637/02.

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: I – bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; 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; III – VETADO IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa; V – valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES; VI – máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. VII – edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária; VIII – bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei. IX – energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. X – vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação,

¹⁴ CINTRA, Carlos César Sousa. A não-cumulatividade no direito tributário brasileiro: teoria e prática. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Não cumulatividade tributária. São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, 2009. cap. 5, p. 103-151.

fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.¹⁵

Já no Artigo 3º da Lei nº 10.833/03, encontramos os seguintes apontamentos:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: I – bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; 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; III – energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa; V – valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES; VI – máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; VII – edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa; VIII – bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei; IX – armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor. 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. Nesse tocante, o inciso I do artigo 3º da Lei nº 10.637/02, que possui a mesma redação do inciso I do artigo 3º da Lei nº 10.833/03, deixa claro que é possível utilizar créditos calculados em relação a bens adquiridos para revenda. Ademais, o inciso II do referido artigo de ambas as Leis, por sua vez, amplia essa possibilidade ao dispor que os créditos de PIS e de COFINS são também calculados sobre o valor dos “bens e serviços, utilizados como **insumo** na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.”¹⁶

Da análise histórica, pode-se fazer referência ao regime não cumulativo em função do princípio da capacidade contributiva para evitar a aterrorizante dupla tributação do mesmo fato. Como inovação para o sistema tributário, trouxe uma

¹⁵ BRASIL. Jusbrasil. **Lei nº 10.833 de 29 de Dezembro de 2003**. Disponível em: <<https://www.jusbrasil.com.br/topicos/11004318/artigo-3-da-lei-n-10833-de-29-de-dezembro-de-2003>>. Acesso em: 10 ago 2021.

¹⁶ BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. **LEI Nº 10.833, DE 29 DE DEZEMBRO DE 2003**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/110.833.htm>. Acesso em: 10 ago 2021.

proposta tributária ruim que evita o "sistema em cascata"¹⁷ para focar apenas no valor agregado em cada etapa da cadeia produtiva, retirando o impacto sobre as bases já tributadas.¹⁸ Buscar, em suma, a “neutralidade fiscal” para garantir que o ônus da cadeia seja suportado exclusivamente pelo consumidor final¹⁹.

Diante disso, no mesmo sentido:

[...] a não-cumulatividade permite que o crédito fiscal das aquisições de bens e serviços vinculados, direta e indiretamente, ao processo de produção seja oposto ao débito decorrente das operações mercantis de vendas e assemelhados, garantindo a natureza jurídica ontológica dos chamados impostos sobre o consumo que devem ser suportados financeiramente pelo consumidor final de mercadorias e serviços.²⁰

O princípio da não cumulatividade traz grande vantagem para o contribuinte, quando possibilita que o imposto pago em duplicidade seja revertido em crédito, evitando assim que o mesmo seja novamente cobrado nas muitas etapas da circulação da mercadoria e/ou produto.

Neste mesmo entendimento encontramos Melo e Lippo falaram que o propósito da não-cumulatividade é evitar acréscimos indesejáveis de tributos que onerem artificialmente o valor do produto final.²¹

Neste mesmo sentido Carneiro:

Primeiramente, ressalte-se que, basicamente, a não-cumulatividade representa a possibilidade de o contribuinte creditar-se no valor de IPI, ICMS, PIS e Cofins relativamente àqueles produtos e serviços que já sofreram a incidência do tributo em operações anteriores, visando em última análise desonerar a cadeia produtiva. Trata-se, pois, de mecanismo que permite ao contribuinte, em cada nova operação, creditar-se no quantum debeat com os créditos decorrentes do mesmo tributo pago nas operações anteriores. Contabilmente faz-se mediante o encontro de contas de débito e crédito, extraindo-se desse confronto o quanto a ser pago ou até mesmo a não ser pago, transferindo-se o crédito para a nova incidência. Conquanto haja previsão constitucional as Leis ordinárias nº 10.637/02 e 10.833/03, ambas resultantes de Medidas Provisórias nº 66/02 e 135/03,

¹⁷ RIBEIRO, Rodrigo Koehler. O princípio da não-cumulatividade no Direito Tributário Brasileiro. **Revista de Doutrina TRF4**. 2007. Disponível em: <https://revistadoutrina.trf4.jus.br/index.htm?https://revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/Edicao018/Rodrigo_Ribeiro.htm>. Acesso em: 06 out 2021.

¹⁸ MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 3ed. São Paulo: Noeses, 2018.

¹⁹ CALIENDO, Paulo. **Da justiça fiscal: conceito e aplicação**. Interesse público, v. 29, p. 176. Porto Alegre: Notadez, 2005.

²⁰ ROCHA, Luiza Jotz. O enquadramento de despesas com comissões como insumo para fins de crédito de PIS/Cofins. **Revista Tributária de Finanças**. p. 112. Disponível em: <<https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rftp/article/view/362/168>>. Acesso em: 23 jun 2021.

²¹ MELO, José Eduardo Soares de e LIPPO, Luiz Francisco. **A não-cumulatividade tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e Cofins)**. 3ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 146.

respectivamente, instituíram a previsão de incidência não cumulativa das contribuições PIS e Cofins, tendo previsto, basicamente, a possibilidade de desconto das respectivas bases de cálculo de determinados valores de bens e serviços, e.g., como aqueles utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; valores dos aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa; dentre outros. Tenha-se em mente que o principal objetivo da edição das Medidas Provisórias nº 66/02 e 135/03, convertidas respectivamente nas Leis ordinárias nº 10.637/02 e 10.833/03, foi justamente o de estimular a eficiência econômica e gerando condições para um crescimento mais acelerado da economia brasileira, com o que a não-cumulatividade das referidas contribuições visou, em última análise, a corrigir distorções revelantes decorrentes da cobrança cumulativa dos referidos tributos, e.g., a indução a uma verticalização artificial das empresas, em detrimento da distribuição da produção por um número maior de empresas mais eficientes. Por outro lado, no que diz respeito a um possível aumento de custos decorrente do aumento do controle contábil, insta dizer que certamente não haverá qualquer aumento do controle contábil, porquanto a não-cumulatividade atinge, em princípio apenas as empresas que apuram o Imposto de Renda com base no lucro real, ou seja, aquelas empresas que já mantêm um rígido controle de seus custos, com vistas a apurar o lucro. Aliás, esse é um dos motivos pelos quais as empresas que apuram o IR pelo lucro presumido foram mantidas fora da sistemática da não-cumulatividade. Todavia, paralelamente à previsão dos abatimentos possíveis, as referidas Leis ordinárias nº 10.637/02 e 10.833/03 majoravam as alíquotas das indigitadas contribuições de 0,65% para 1,65% (PIS) e de 3% para 7,6% (Cofins). Eis aí um dos principais pontos de discórdia entre o Fisco e contribuinte e, de resto, o ponto central de toda a discussão votada nos Tribunais federais. De qualquer forma, lembre-se que referida elevação teve, como contrapartida, o direito ao crédito de diversas despesas, como por exemplo as indicadas linhas acima (dos bens adquiridos para revenda, da energia elétrica utilizada no estabelecimento etc). Assim, o comerciante pagará o PIS e a Cofins apenas sobre o valor agregado, o que, certamente, implicará redução do valor da contribuição a ser paga em diversos ramos do comércio, notadamente por aqueles que trabalham com menores margens de lucro.²²

A não-cumulatividade foi conceituada, a princípio, com correlação ao Imposto sobre Itens Industrializados (IPI) e ao Imposto sobre Circulação de Itens e Serviços (ICMS), estendendo a, após, à contribuição ao PIS/PASEP e à COFINS.²³

Os impostos acima apontados estão em nossa Constituição Federal, nos artigos 153, §3º, II47, e 155, §2º, I48, por essa ordem, a escrituração contábil não cumulativa a ser observada, na qual, do valor a ser pago a título de imposto são deduzidos os montantes recolhidos em correlação ao mesmo produto nas fases

²² CARNEIRO, Daniel Zanetti Marques. A não-cumulatividade do PIS e da COFINS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 116, p. 34. São Paulo, 2005.

²³ SOARES, Maria Helena Tavares de Pinho Tinoco. **Direito ao crédito de PIS e de COFINS relativo às despesas de “publicidade” na atividade de franquia**. Dissertação (Mestrado) - Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2016, p. 53.

anteriores do processamento feraz, fazendo com que estes impostos incidam tão apenas sobre o valor ligado às mercadorias.²⁴

Para os impostos residuais, o texto Magno declara que deverão ser não cumulativos, de acordo com art. 154, I, porém sem augurar o método a ser utilizado, cabendo esta missão ao legislador infraconstitucional. No caso do PIS/COFINS similarmente encontra-se a cargo do legislador infraconstitucional dizer qual é a técnica a ser aplicada.

Desta forma, o legislador deve decidir em que setores dos exercícios serão determinados à existência não cumulativa de contribuições. Num momento crucial, o referido regulamento constitucional torna-se um parâmetro de análise da atividade do legislador. Deve-se verificar que as contribuições, de fato, não são cumulativas para o setor solicitado. Este comentário refere-se à segunda fase de aplicação do regulamento, desta vez para o controle do trabalho do legislador. Daqui decorre que as disposições inconstitucionais que proponham a mitigação ou limitação dos efeitos da tributação não cumulativa das contribuições devem ser consideradas inconstitucionais, uma vez que não estão sujeitas a esta revisão constitucional.²⁵

Neste mesmo sentido Melo (2003, p. 714):

Num sistema operacional destinado a minimizar o impacto do tributo sobre os preços dos produtos, mercadorias, e serviços de transporte e de comunicação, sendo que sua eliminação os tornaria artificialmente mais onerosos. Caso fosse suprimida, a cumulatividade tributária geraria um custo artificial indesejável aos referidos preços que estariam desvinculados da realidade, da produção, e encareceria o processo produtivo comercial, reduzindo os investimentos empresariais, em face do aumento de custos ocasionado por esse artificialismo oriundo da cumulatividade.²⁶

Assim, no momento em que a não cumulatividade de contribuições foi incluída no artigo constitucional - repassando a um legislador infraconstitucional a missão de escolher em quais setores da atividade econômica ela seria aplicada - os textos do

²⁴ FENSTERSEIFER, Wagner Arnold. **O conceito de insumos na sistemática não-cumulativa do PIS e da COFINS**. Trabalho de Graduação (Bacharelado) - Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2014, p. 26.

²⁵ BRASIL. Constituição Federal. **Nosso Direito financeiro e tributário**. 23ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 367.

²⁶ MELO, José Eduardo Soares de. Contribuições Sociais – Lineamentos Jurídicos. **Direito Tributário**, Coord. Luís Eduardo Schoueri, v. 2, p. 714. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

das Leis 10.637/02 e 10.833/03 modificaram seu conteúdo.²⁷ A lista exaustiva de capitais e direitos que os créditos podem oferecer ao contribuinte não pode mais ser interpretada de forma restritiva, pois se a lei mitigar o caráter não cumulativo lutará contra um artigo constitucional.

Com efeito, afirmou Assis Junior (2005, p. 106):

Diante da inauguração da nova ordem constitucional empreendida pela EC 42/2003, não há mais exceções à regra da não cumulatividade das contribuições, de modo que a lei infraconstitucional jamais poderia impor quaisquer restrições tendentes a inviabilizar a neutralização desses custos no setor produtivo e, assim, usurpar esse instituto. Isto porque, como ressaltado acima, o papel da lei dada pela Constituição Federal (LGL\1988\3), por seu artigo 195, § 12, da CF/1988 (LGL\1988\3), foi apenas definir os setores da atividade econômica que sofrerão os efeitos não cumulativos das contribuições ao PIS e à COFINS e, inevitavelmente, determinar os critérios para se alcançar essa finalidade.

Oliveira, Fabio Rodrigues, a não cumulatividade do tributo tem incidência exclusivamente nos valores agregados de cada operação, sendo que embora os doutrinadores apontem diferenças entre tributo não cumulativo e tributo sobre o valor agregado, economicamente tem o mesmo objetivo, ou seja, que atinja só sobre os acréscimos de cada operação.²⁸

Por meio da emenda constitucional em 2003, o poder constituinte derivado e através da Emenda constitucional nº 42, traz as cobranças das contribuições sociais de forma não cumulativa, confirmando o entendimento do poder executivo em relação à não cumulatividade da contribuição do PIS (Medida Provisória nº 66, de 29 de outubro de 2002, convertida assim posteriormente nas leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002).²⁹

Oliveira, lembra que:

Por não haver previsão constitucional para tal sistemática por ocasião da instituição da não cumulatividade para as contribuições sociais, algumas questões foram então levantadas. A primeira, se a não cumulatividade

²⁷ FENSTERSEIFER, Arnold Wagner. **A INTERPRETAÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS NA NÃO CUMULATIVIDADE DO PIS E DA COFINS** - O LEGISLADOR RACIONAL E COERENTE. Disponível em: <https://www.academia.edu/16839883/A_INTERPRETA%C3%87%C3%83O_DO_CONCEITO_DE_INSUMOS_NA_N%C3%83O_CUMULATIVIDADE_DO_PIS_E_DA_COFINS_O_LEGISLADOR_RACIONAL_E_COERENTE>. Acesso em: 20 ago 2021.

²⁸ OLIVEIRA, Fabio Rodrigues de. Definição de Insumos para Apropriação de Créditos do PIS e da COFINS. São Paulo: Fiscosoft Editora, 2011, p.25.

²⁹ OLIVEIRA, Fabio Rodrigues de. Definição de Insumos para Apropriação de Créditos do PIS e da COFINS. São Paulo: Fiscosoft Editora, 2011, p.25.

poderia ser adotada em relação a tributos no qual a Constituição Federal não previa este princípio.³⁰

As Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 estabeleceram um rol taxativo de bens e direitos que podem proporcionar o crédito do contribuinte. Não são poucos os juristas que defendem a ilegitimidade desses dispositivos, sob o argumento de que foi criada uma espécie de não cumulatividade mitigada, como forma de promover o injustificado aumento de carga tributária, em patente contrariedade às diretrizes estabelecidas pela Carta Magna (LGL\1988\3).³¹

Do princípio da não cumulação das alíquotas do PIS e da COFINS no artigo constitucional teve os seguintes efeitos: (I) Incumbiu às propostas do setor do ano econômico aos legisladores da não cumulatividade da contribuição; (ii) Criou opção normativa de controle de manufatura normativa infraconstitucional. A instituição restringe a discordância dos legisladores ordinários por meio dessa opção; (iii) confirmou o sentido científico fundamental para as leis 10.673/02 e 10.833/03. Verificamos pelo texto legal que o legislador³² se preocupou em desonerar as empresas, evitando assim que fossem duplamente tributadas pelo mesmo fato gerador.

2.2 DO CONCEITO DE INSUMO

Uma das maiores controvérsias que há na atualidade, é o conceito de insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS, no regime não cumulativo destas contribuições. No decorrer dos tempos, tais conceitos tem passado por uma evolução tanto na jurisprudência quanto na doutrina. Embora esta controvérsia tenha gerado grandes discussões, especificamente no contexto administrativo e judicial, a saída para essa dificuldade, envolveria grandes mudanças legislativas, pois nosso ordenamento deverá disciplinar, se os exemplos trazidos nas leis, são exemplificativos ou taxativos, dando assim um direcionamento para o contribuinte, se os insumos considerados essências se limitam a uma enumeração legal ou às

³⁰ OLIVEIRA, Fabio Rodrigues de. Definição de Insumos para Apropriação de Créditos do PIS e da COFINS. São Paulo: Fiscosoft Editora, 2011, p.25.

³¹ ASSIS JÚNIOR, Milton Carmo de. A não-cumulatividade do PIS e da COFINS. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 64, p. 106, Setembro de 2005.

³² BARRETO, Gileno Gurjão. **Créditos de PIS e da COFINS sobre despesas de Marketing, Propaganda e Publicidade**. In: BORGES, Eduardo (coord.). PIS/COFINS – Apropriação de Créditos – Conceito de Insumos – Posicionamentos do CARF. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p.127.

realmente essências a produção e circulação da mercadoria e/ou produto. A limitação do conceito de insumos está interligada à alteração sobre créditos físicos em comparação com créditos financeiros, iniciado especialmente na união de códigos infralegais que orientaram a execução do tesouro federal.³³

Verifica-se que para as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, o sentido da palavra insumo traz os mesmos problemas do conceito de não cumulatividade, e portanto, deve-se procurar o sentido em dicionários e legislação pertinentes. Para elucidar vamos transcrever o significado da palavra insumos encontrados nos dicionários da língua portuguesa. No dicionário Aurélio encontramos:

Cada um dos materiais fundamentais para o desenvolvimento ou para a produção de algo (matéria-prima, força de trabalho, consumo de energia, equipamentos, mão de obra, entre outros); input: a câmara de ar para veículos é um insumo para pneus.
Cada um dos componentes ou elementos usados na produção de mercadorias ou serviços³⁴.

O interprete deve buscar o sentido finalístico do legislador, dando ênfase ao pretendido na edição da norma, deve também, se utilizar dos princípios da hermenêutica, buscando assim uma fiel interpretação de nosso ordenamento jurídico, através dos meios gramaticais, históricos, sistemáticos e teológicos.

Neste sentido nos ensina Machado, Hugo de Brito:

Na teoria da interpretação, também denominada hermenêutica, diversos métodos foram propostos para utilização dos que se deparam com a tarefa de aplicar a lei. Destacamos aqui os mais relevantes, ou pelo menos mais divulgados nos estudos da matéria, a saber: (...)a) Gramatical. Este método sugere que o intérprete investigue antes de tudo o significado gramatical das palavras usadas no texto legal em exame. O instrumento de trabalho é o dicionário da língua. Importa sobretudo a etimologia dos vocábulos. Na verdade, não se pode negar a valia que tem o significado das palavras na interpretação das leis, mas é evidente que não basta esse recurso, para que o intérprete possa esclarecer com segurança o verdadeiro sentido e o alcance exato da regra jurídica. Existem palavras com mais de um significado, todos absolutamente corretos do ponto de vista linguístico. Existem palavras cujo significado 'técnico' é inteiramente diverso do significado 'vulgar', e não se pode, aprioristicamente, afirmar que uma ou outra palavra tenha sido usada neste ou naquele sentido. Só estes, além de

³³ CASTRO, Leonardo Moraes e. Bueno & Castro. **Despesas com propaganda e Marketing incorridas por indústrias**: conceito de insumo para creditamento de PIS e Cofins sob o regime não-cumulativo no cenário jurisprudencial brasileiro. 2021. Disponível em: <<https://www.buenoecastro.tax/artigos/2021/01/despesas-com-propaganda-e-marketing-incorridas-por-industrias-conceito-de-insumo-para-creditamento-de-pis-e-cofins-sob-o-regime-nao-cumulativo-no-cenario-jurisprudencial-brasileiro/>>. Acesso em: 20 ago 2021.

³⁴ Dicionário Online de Português. Disponível em: <https://www.dicio.com.br/aurelio-2/>. Acessado em: 15.11.2021.

outros argumentos, bastam para demonstrar a insuficiência desse método, quando utilizado isoladamente. b) Histórico. Nesse método o sentido da norma é buscado com o exame da situação a que a mesma se refere através dos tempos. Investiga-se o Direito anterior. Compara-se a norma atual com a que lhe antecedeu no regramento do assunto. Buscam-se subsídios também nos trabalhos de elaboração da norma. Em um sistema jurídico como o nosso, examinam-se o anteprojeto de lei, as emendas sofridas por este, os debates parlamentares, e finalmente todo o processo legislativo. c) Sistemático. Neste método, procura o intérprete o sentido da regra jurídica verificando a posição em que a mesma se encarta no diploma legal e as relações desta com as demais regras no mesmo contidas. Confronta-se a regra em exame com as demais que disciplinam a figura ou instituto em questão, assim como com as demais normas do ramo do Direito que em que encarta, e finalmente com todo o sistema jurídico de que faz parte. O método sistemático afirma o princípio hermenêutico pelo qual nenhum dispositivo legal deve ser interpretado isoladamente, mas no contexto em que se insere. Assim como o significado da palavra depende do contexto da frase em que está empregada, e o da própria frase muita vez depende do contexto maior em que se encarta, também o significado da norma, pela mesma razão, depende do contexto em que se insere. d) Teleológico: Com este método, o intérprete empresta maior relevância ao elemento finalístico. Busca o sentido da regra jurídica tendo em vista o fim para o qual ela foi elaborada. Fundamenta-se em que todo o Direito tende a um fim, tem uma finalidade, e esta finalidade deve ser considerada na interpretação, de sorte que o intérprete não extraia do texto um significado incompatível com o fim visado pelo legislador.”³⁵

A palavra insumo é uma expressão de origem espanhola, usada, de acordo com as lições proferidas por Baleeiro, “por alguns economistas para traduzir a expressão inglesa input, isto é, o conjunto dos fatores produtivos, como matérias-primas, energia, trabalho, amortização do capital etc., empregados para produzir o ‘output’ ou produto final.”³⁶

Segundo Baleeiro, insumos também são considerados como ingredientes que estão no processo produtivo, embora não sejam matéria prima são utilizados para produção do produto final, dentro desta visão, temos duas classificações para insumos, matéria prima e material secundário ou intermediário.

Para melhor exemplificar tais conceitos, trataremos a produção de um bolo, sendo que neste caso a matéria prima será a: farinha, azeite, ovos, fermento, açúcar, chocolate. Já serão considerados como intermediários ou secundários gás, os seguintes produtos: embalagens, energia elétrica, gás, e outros utilizados para fabricação do produto.

³⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 16ª. ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros. 1999. p. 84-85.

³⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 237.

De acordo com Greco, a palavra “insumo” pode ter três sentidos: econômico, físico e funcional.³⁷ O insumo no conceito físico possui como referencial, o produto e as correspondentes generalidades que fazem parte do processo final, ou seja, do produto pronto para uso, se transforma nele ou é utilizado no seu processamento produtivo.³⁸ Sob o ponto de vista operacional, o insumo possui como norma de referência o exercício empresarial e representa as generalidades que integram o processamento de construção de itens e de prestação de serviços.³⁹

Elementos de fabricação que abrangem o coeficiente capital e o coeficiente trabalho trazem o sentido de insumo econômico. O primeiro inclui, como exemplo, as máquinas, material e aportes financeiros, etc. Conseqüentemente, e o segundo corresponde a operários, ou seja, a mão de obra.

A teoria clássica, de modo geral, conceitua um tríptico de elementos de fabricação: o capital, o trabalho e os recursos naturais ou terra. Na atualidade, mais elementos foram acrescentados como a tecnologia, o conhecimento e a disposição empresarial.⁴⁰

Segundo Fernandes:

Sendo assim, em qualquer ramo de atividade, seja revenda, industrialização ou prestação de serviços, as compras (custos) intrinsecamente ligadas à operação capaz de garantir a sua dedutibilidade na apuração do Imposto sobre a Renda, terão também o condão de gerar o crédito da Contribuição ao PIS.⁴¹

Desta forma, é possível concluir desde já que a palavra “insumo” não tem um único sentido; pelo contrário, o seu significado será definido conforme o contexto em que ele é usado e varia de acordo com as circunstâncias do caso concreto. A maneira ou o modo de utilização do bem ou serviço é que o qualifica como insumo. Neste sentido, insumo é uma qualidade (do bem ou serviço).⁴²

Nas palavras do Professor José Eduardo Soares de Melo, vide:

³⁷ GRECO, Marco Aurélio. **Não-Cumulatividade no PIS e na COFINS**. In: PAULSEN, Leandro (coord.). Não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS. São Paulo/ Porto Alegre: IOB Thompson/Instituto de Estudos Tributários, 2004; p.101.

³⁸ JANSSEN, Murayama Hiroshi. **O conceito de Insumo nas contribuições ao PIS e na CONFINS**. 2014.

³⁹ Idem 31

⁴⁰ Idem 31

⁴¹ FERNANDES, Edison Carlos. Não cumulatividade da contribuição ao PIS, de acordo com a Lei nº 10.637, de 2002 (MP 66). **Revista Dialética de Direito Tributário** nº 89: São Paulo, Dialética.

⁴² No mesmo sentido: MINATEL, José Antonio. PIS-COFINS: não cumulatividade e registro de crédito nas “comissões sobre vendas” devidas à pessoa jurídica. In: **PIS e Cofins à luz da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro (Coord.). São Paulo: MP, 2013, v. 2, p. 269.

Insumo pode ser compreendido como cada um dos elementos (matéria-prima, equipamentos, capital, horas de trabalho etc.) necessários para produzir mercadorias ou serviços, abrangendo os fatores de produção (materiais ou intangíveis).⁴³

Conforme já mencionado nos capítulos 2.2, as leis 10.637/2002 e 10.833/2003, estabeleceu a sistematização da não cumulatividade, traz em seu rol as definições de atividades e custos que gerariam créditos para os contribuintes, autorizando a tomada de crédito da base de cálculo, conforme mencionando no artigo 3º de ambas as leis.

Verificamos que muitos doutrinadores renomados, trazem a palavra insumo, com significado não taxativo, como nosso consagrado Baleeiro (1986), que assim dispõem: “os fatores produtivos, como matérias-primas, energia, trabalho, amortização do capital etc., empregados para produzir o ‘output’ ou produto final.”⁴⁴

Também verificamos que Diniz (1998) se posiciona por um conceito não taxativo, oportunizando assim que todos os elementos considerados essenciais sejam considerados como insumo, quando assim fala:

Insumo. Economia Política. 1. Despesas e investimentos que contribuem para um resultado ou obtenção de uma mercadoria ou produto até o consumo final. 2. É tudo aquilo que entra (input), em contraposição ao produto (output), que é o que sai. 3. Trata-se de combinação de fatores de produção, diretos (matéria-prima) e indiretos (mão-de-obra, energia, tributo), que entram na elaboração de certa quantidade de bens ou serviços.⁴⁵

Para muitos doutrinadores, a enumeração legal é taxativa, o que limita o conceito de insumo, sendo consideradas apenas algumas despesas, utilizadas no produto final. Todas as despesas deverão estar descritas na legislação, o que acarreta que diversos gastos e custos das empresas são desconsiderados, aumentando o valor final do tributo.

De acordo com Leonardo Freitas de Moraes e Castro:

Uma constatação importante é que as listas dos insumos que dão direito a crédito, veiculadas nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, são consideradas pelo Fisco federal como *numerus clausus*, isto é, são

⁴³ MELO, José Eduardo Soares de. **Não-cumulatividade**. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Não-cumulatividade tributária. São Paulo: Dialética, 2009, p. 287.

⁴⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 237.

⁴⁵ DINIZ, Maria Helena. **Dicionário Jurídico**. São Paulo: Saraiva, 1998, v. 2, p. 870.

taxativas, não comportando adições e, embora a abrangência de algumas delas seja extensa, ainda assim são indevidamente restritivas.⁴⁶

Dessa forma, verifica-se que o conceito de insumo para o fisco é taxativo, levando a um aumento significativo no valor do produto final. Muitos doutrinadores posicionam-se de maneira diversa do fisco, e tem um conceito mais amplo para insumo, e consideram tudo que essencial para a produção do produto, gerando um menor custo para o contribuinte.⁴⁷

Importante salientar quanto ao conceito de insumo ele não pode ser confundido com o com o conceito “input” nos casos do IPI e ICMS, pois a uma grande diferença, em relação às contribuições, elas vão além da atividade mercantil, está baseado no que é necessário para o total desenvolvimento da empresa, para que esta possa atingir de maneira satisfatória a geração de receitas.

Como o conceito de insumo também é utilizado nos casos de IPI, ICMS, faremos de forma breve uma análise, para melhor elucidar, um pouco mais sobre este conceito através de um quadro explicativo argumentativo, para que se tenha o entendimento sobre a não adoção do conceito de insumo, advindo da legislação dos tributos de IPI, ICMS para o direito de creditamento para fins de PIS e COFINS (conceito restrito do insumo) que resumidamente são:

✓ A lei e a Constituição Federal, não contemplaram os dispositivos aplicáveis ao IPI para apuração do PIS e COFINS, enquanto para o IPI, a Constituição atrelou a geração de créditos à anterior aquisição de produtos industrializados, e para este a palavra insumo estará ligada a ideia de industrialização. De forma distinta foi abrangido pela Constituição Federal os tributos relativos ao PIS e COFINS, uma vez que não fixou parâmetros para seu uso do regime da não cumulatividade, o que permite às Leis mencionadas adotarem a técnica de aprazar o cômputo do crédito sobre o valor dos dispêndios feitos com a compra de capital e similarmente de serviços tributados, porém não exclusivo o crédito à suma cobrado anteriormente;

✓ No caso do ICMS, o que é levado em consideração é a circulação da mercadoria aplicação do através do regime da não cumulatividade, em contra

⁴⁶ CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. Possibilidade de Manutenção e Utilização de Créditos de PIS/COFINS. Relativos a Bens do Ativo Permanente na Hipótese de Comodato/Locação de Maquinário para Terceiros. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 197, p. 97, fev 2012, p. 98.

⁴⁷ MARTINS, Natanel. **O conceito de Insumo na Sistemática Não cumulativa do PIS e da Confis**. In FISCHER, Octavio Campos;(Coord.); PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.) PIS – COFINS-Questões Atuais e Polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 209.

partida nos casos dos tributos de PIS e COFINS, são aplicados tributos que levam em consideração a receita, como bem apontado por Greco: verificando o critério, receita auferida, se chegará ao montante tributário a ser recolhido para o fisco. Importante frisar que a maneira que é aplicável aos tributos que incidem sobre a circulação de bens (IPI e ICMS) é contraditória com os tributos que oneram a obtenção de receita.

✓ Para o IPI, o insumo inclui escopo e parâmetros dos produtos industrializados, enquanto para o PIS COFINS o conceito está relacionado às atividades e processos que geram receita do contribuinte, o que destaca a diferença entre os dois tributos;

✓ Quanto para o IPI à lei trás uma evidencia em na em consideração à formação de um produto, No entanto ao PIS e COFINS, leva-se em consideração a receita, sendo os elementos para sua obtenção mais amplos, não se podendo ser restringido ao de maneira restritiva a sua interpretação.

Evidencia-se por todo acima exposto, que não se pode utilizar um conceito restritivo para se chegar ao cálculo do tributo devido, relativo ao PIS e COFINS, em razão da finalidade que a lei para estes tributos foi criada, cabendo tão somente um conceito que permita que se chegue à aferição de receita, o que inevitavelmente deverá levar em consideração todos os gastos envolvidos até o produto final.

2.3 CONCEITO DE INSUMO ATUALMENTE ADOTADO PELO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA APÓS RECURSO ESPECIAL 1.221.170/PR.

Em julgamento de Recurso Especial sob demandas repetitivas, teve uma amplitude dos conceitos de insumo, na Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ), Definindo que para tomada do credito referente ao PIS e COFINS, deve ser identificado à essencialidade ou a relevância de tudo aquilo que seja imprescindível para gerar a receita do bem ou serviço comercializado pelo contribuinte.

Conforme o acórdão, a aferição da essencialidade ou da relevância daqueles elementos na cadeia produtiva impõe análise casuística, porquanto sensivelmente dependente de instrução probatória.⁴⁸

⁴⁸ BRASIL. Acórdão do REsp n. 1.221.170/PR voto da Ministra Regina helena Costa, trecho transcrito também para o voto condutor do acórdão, p. 81.

O Ministro Maia Filho, firma o entendimento, de que a conceituação de insumos está atrelada ao critério da essencialidade para a atividade econômica da empresa. Abaixo, inclusive, transcreve-se voto do Relator do referido processo, o Mauro Campbell Marques, cujo teor está em total encontro com o que fora supracitado.

(...) a conceituação de insumo prevista nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 está atrelada ao critério da essencialidade para a atividade econômica da empresa, de modo que devem ser considerados, no conceito de insumo, todos os bens e serviços que sejam pertinentes ao processo produtivo ou que viabilizem o processo produtivo, de forma que, se retirados, impossibilitariam ou, ao menos, diminuiriam o resultado final do produto; é fora de dúvida que não ocorre a ninguém afirmar que os produtos de limpeza são insumos diretos dos pães, das bolachas e dos biscoitos, mas não se poderá negar que as despesas com aqueles produtos de higienização do ambiente de trabalho oneram a produção das padarias.

Nesta senda, fundamental salientar o “teste de subtração”⁴⁹ mostrado no voto do Ministro Mouro Campbell Marques. Por meio de desta construção, são classificados como bem utilizado na produção, ou seja, insumo são todos aqueles bens ou serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o desenvolvimento e a prestação de serviços, que neles possam ser diretas ou indiretamente na projeção do produto, e cuja subtração importa na impraticabilidade mesma da prestação do serviço ou da fabricação.⁵⁰

Abaixo trecho de predito voto ministerial de Min. Mauro Campbell Marques:

Continuando, extrai-se do supracitado excerto do voto proferido no REsp nº 1.246.317 que a definição de “insumos” para efeito do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002 - PIS e mesmo artigo da Lei n. 10.833/2003 - COFINS 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). 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

⁴⁹ BRASIL. Acórdão do REsp n. 1.221.170/PR . Ministro Mauro Campbell Marques, p. 69. Disponível em: <https://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STJ/attachments/STJ_RESP_1221170_7f555.pdf?AWSAccessKeyId=AKIARMMD5JEA067SMCVA&Expires=1636624720&Signature=8Aa9GwudYc1w3GxvoML1auHtFOA%3D>. Acesso em: 20 ago 2021.

⁵⁰ Idem 42.

atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.⁵¹

A tese que foi retirada do recurso especial em questão serve de base para todas as matérias que versem sobre o caso. Diretamente é possível reconhecer que a instrução existente na tese é que, para a manifestação de insumo, será essencial que o gasto, passe pelo exame de duas condicionantes principais, em relação ao EXERCÍCIO e ao ECONÔMICO, desenvolvida pelo colaborador: essencialidade e relevância.

Tese Jurídica: (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.⁵²

A essencialidade e a relevância salientam diferentes graus de alcance de um mesmo critério, demonstrando valia do item para o exercício da atividade desenvolvida. Por este motivo a alegação de que todo gasto é “essencial” será impreterivelmente “fundamental” ou “relevante”. É possível resumir que a tese fixada pelo STJ, quanto ao conceito de insumo, para fins de creditamento de PIS/COFINS é a análise que a despesa necessária é importante no contexto da atividade econômica para o crescimento da empresa.

⁵¹ BRASIL. Acórdão Resp. 1.246.317/MG, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 29.6.2015. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/203360216/recurso-especial-resp-1246317-mg-2011-0066819-3/relatorio-e-voto-203360235>>. Acesso em: 20 out 2021.

⁵² BRASIL. Acórdão do Resp. n. 1.221.170/PR, voto condutor do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, p. 11.

3 DA POSSIBILIDADE DE CONCEITUAÇÃO DE PROPAGANDA E MARKETING COMO INSUMO PARA FINS DE CREDITAMENTO DE PIS E DE COFINS.

Primeiramente, vamos lembrar o posicionamento acima transcrito, visto que na atualidade, houve uma mudança radical, quanto à utilização do Marketing e da propaganda como essenciais, para empresas em geral, visto que com a pandemia, que atingiu todas as empresas no mundo, e que impôs que as mesmas se adaptassem a novas realidades, impostas pelas dificuldades enfrentadas pelo Vírus Corona⁵³, sendo que a utilização dos meios de comunicação em geral, se tornaram imprescindíveis para continuidade de seus trabalhos e evitou que uma infinidade destas fechassem suas portas.⁵⁴

Todo este contexto vivido mundialmente, de reestruturação no tocante aos meios digitais, terão reflexos decisivos em nossa economia e que não poderão ser ignoradas no âmbito do nosso poder judiciário, com adequações de decisões que contemplem as medidas impostas pelas dificuldades vivenciadas pela humanidade na estrutura empresarial atual. É fato notório as dificuldades enfrentadas, bem como novas medidas para continuidade dos serviços empresariais.

O marketing corporativo tradicional, que costumava ser principalmente outdoor, jornais e televisão, rapidamente se tornou marketing digital devido ao avanço da Internet. Embora a mídia clássica ainda exista, não há dúvida de que a transformação digital vivida nos últimos anos teve um impacto significativo nas estratégias de vendas corporativas.⁵⁵

Da mesma forma, até mesmo o marketing digital é pego em disputas tributárias, e discussões relevantes em tribunais superiores e áreas administrativas estão diretas ou indiretamente relacionadas a tais atividades. Estes estão centrados na importância do marketing digital da empresa e passam a ser o insumo do PIS e da COFINS de pagamento. Considerando que parte significativa da receita do

⁵³ MELO, Clayton. **Como o coronavírus vai mudar nossas vidas**: dez tendências para o mundo pós-pandemia. EL PAÍS: O JORNAL GLOBAL 2020. Disponível em: <<https://brasil.elpais.com/opiniao/2020-04-13/como-o-coronavirus-vai-mudar-nossas-vidas-dez-tendencias-para-o-mundo-pos-pandemia.html>>. Acesso em: 31 out 2021.

⁵⁴ SEBRAE. **O impacto da pandemia de coronavírus nos pequenos negócios**. SEBRAE. 2020. Disponível em: <<https://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/o-impacto-da-pandemia-de-coronavirus-nos-pequenos-negocios,192da538c1be1710VgnVCM1000004c00210aRCRD>>. Acesso em: 31 out 2021.

⁵⁵ TORRES, Claudio. **A bíblia do marketing digital**: tudo que você queria saber sobre marketing e publicidade na internet e não tinha a quem perguntar. São Paulo: Novatec, 2009.

negócio ainda é proveniente de publicidade e atividades em mídia física, sendo cada vez mais crescentes os gastos com marketing.

Com a crescente importância do marketing digital, essa decisão vem sendo criticada porque esses gastos são indispensáveis para as atividades e manutenção da empresa, e a competição está se tornando cada vez mais acirrada e informatizada.

Sobre o assunto, Martins (2005, p. 207) assim esclareceram: “O marketing congrega todos os esforços estratégicos e de comunicação, assumindo papel de vital importância para a própria sobrevivência de inúmeras atividades econômicas.”⁵⁶

Além disso, os avanços nas estratégias de marketing digital permitem aos empreendedores medir o comportamento, monitorar os indicadores de consumo e desempenho da empresa ⁵⁷, além de promover produtos, entender as necessidades do consumidor e acompanhar novas estratégias de negócios. Até certo ponto, já existem tecnologias como o “*growth hacking*”⁵⁸ amplamente utilizadas por startups que buscam o crescimento de formas não tradicionais.

De acordo com Kotler (2004, não paginado): “marketing é a ciência e arte de explorar, criar e proporcionar valor para satisfazer necessidades de um público-alvo com rentabilidade.”⁵⁹

Salienta-se, como acima já exposto, que as empresas que não aderirem à nova realidade econômica, e se adaptando a esse novo contexto⁶⁰, em que as ferramentas digitais, tais como o marketing e a propaganda, são essenciais, acabarão por encerrarem suas atividades. Não existe mais a escolha de ser digital, é uma nova realidade que foi imposta pelo cenário vivido nos últimos tempos, ditados pelo vírus Corona, e tal cenário não poderá ser ignorado por nosso sistema administrativo e judicial, pois tais questões se tornarão essenciais para as empresas em geral.

⁵⁶ MARTINS, Natanael. **O conceito de insumos na sistemática não-cumulativa do PIS e da COFINS**. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octavio Campos (Coord.) PIS/COFINS: questões atuais e polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 207.

⁵⁷ MORAES, Patricia Autran Fontenele. **O impacto do marketing digital na viabilidade econômico financeira de uma startup do setor lawtech**. 2018. Disponível em: <http://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/40671/3/2018_tcc_pafmoraes.pdf>. Acesso em: 31 out 2021.

⁵⁸ O Que é Growth Hacking e Como Usar para Atrair e Reter Clientes. Disponível em: <<https://neilpatel.com/br/blog/como-usar-growth-hacking-para-atrair-e-reter-clientes/>>. Acesso em: 31 de out 2021.

⁵⁹ KOTLER, Philip. **Marketing Essencial**. 2ed. São Paulo: Pearson, 2004, não paginado.

⁶⁰ IKEDA, ANA AKEMI. **O planejamento de marketing e a confecção de planos**: dos conceitos a um novo modelo. Saraiva Educação SA, 2017.

Em fevereiro de 2018, o Recurso Especial do STJ nº 1.221.170/PR julgou o Recurso de Repetição que promoveu uma definição ampla do insumo como fonte de quaisquer bens ou serviços que possam ser considerados essenciais ou relacionados à atividade econômica.⁶¹ Nos anos subsequentes, o Comitê de Gestão de Recursos Fiscais (CARF) adotou e aplicou essa definição em alguns de seus julgamentos. No entanto, houve casos em que a agência excluiu despesas de serviço de marketing da obtenção de crédito porque não considerou o desempenho de tais atividades em relação à receita da empresa. No mesmo incidente, a agência argumentou ainda que os insumos capazes de conferir os direitos creditórios adequados devem atender às normas do art. 3º, inciso II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que definem os geradores de crédito como apenas prestadores de serviços e produção de bens e produtos à venda.

O novo conceito de input⁶², é importante enfatizar o que analisar tornar-se um bem ou serviço de confiança, na perspectiva do PIS e da COFINS, deve levar a uma essencialidade ou relevância. Deve considerar uma descrição razoável desses itens na defesa Administrativa ou judicial, dependendo da situação. Um sistema que consistente com a afirmação de importância ou relevância da evidência.

Pela relevância, segue trecho da ementa do precedente do STJ que sedimentou a questão:

Pela relevância, segue trecho da ementa do precedente do STJ que sedimentou a:

(...) 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. (...) Os conceitos de essencialidade e relevância foram esclarecidos pelo próprio acórdão:

[...] tem-se que o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, 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 pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado

⁶¹ BRASIL. REsp n. 1.221.170/PR. 1ª Seção do STJ. Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Julgamento em 22 de fevereiro de 2018. Disponível em: <<https://sergiobinottofilho.jusbrasil.com.br/artigos/571316382/recurso-especial-1221170-pr-o-conceito-de-insumos-para-a-tributacao-de-pis-e-cofins>>. Acesso em: 20 out 2021.

⁶² BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 237.

na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção Individual – EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço⁶³.

Embora a decisão do STJ não utilizasse explicitamente as despesas de marketing como insumo para fins de crédito do PIS e da COFINS, não afastou essa possibilidade e claramente precisava analisar cada caso com base nos padrões de necessidade e relevância da produção ou prestação do serviço.⁶⁴

Neste mesmo sentido:

Mais um exemplo igualmente trivial: se não se pode produzir um bolo doméstico sem os ovos, a farinha de trigo e o fermento, que são ingredientes – ou insumos – materiais e diretos, por que será que ocorrerá a alguém que conhece e compreende o processo de produção de um bolo afirmar que esse produto (o bolo) poderia ser elaborado sem o calor ou a energia do forno, do fogão à lenha ou a gás ou, quem sabe, de um forno elétrico? Seria possível produzir o bolo sem o insumo do calor do forno que o assa e o torna comestível e saboroso?

Certamente não, todos irão responder; então, por qual motivo os ovos, a farinha de trigo e o fermento, que são componentes diretos e físicos do bolo, considerados insumos, se separariam conceitualmente do calor do forno, já que sem esse calor o bolo não poderia ser assado e, portanto, não poderia ser consumido como bolo? Esse exemplo banal serve para indicar que tudo o que entra na confecção de um bem (no caso, o bolo) deve ser entendido como sendo insumo da sua produção, quando sem aquele componente o produto não existiria; o papel que envolve o bolo, no entanto, não tem a essencialidade dos demais componentes que entram na sua elaboração.⁶⁵

Nesse contexto, o insumo deve ser entendido como o ingrediente necessário e adequado para a produção, e a subtração leva a inferir que o produto não existe. Portanto, é seguro afirmar que os custos necessários ou associados ao desenvolvimento dos negócios do contribuinte são insumos para fins de PIS/COFINS, e geralmente entendidos em termos de custos não realizáveis, na qual os mesmos afetam a produção em nível de qualidade e nível de quantidade, ou seja, dando a impossibilidade da continuidade da sua empresa. Os contribuintes devem

⁶³ BRASIL. **REsp n. 1.221.170/PR**. 1ª Seção do STJ. Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Julgamento em 22 de fevereiro de 2018. Disponível em: <<https://sergiobinottofilho.jusbrasil.com.br/artigos/571316382/recurso-especial-1221170-pr-o-conceito-de-insumos-para-a-tributacao-de-pis-e-cofins>>. Acesso em: 20 out 2021.

⁶⁴ Idem 56

⁶⁵ Idem 56

dar continuidade ao negócio ou manter o mesmo nível de produção e qualidade, embora impossível.⁶⁶

Como pode ser visualizada acima, a decisão emitida pelo STJ no momento de crédito do PIS/COFINS com Critérios da essencialidade ou mérito que se referem à necessidade ou a importância do item - bem ou serviço - para o desenvolvimento do negócio resultados econômicos alcançados pelo contribuinte.

Neste mesmo sentido Silva:

Tudo que permite o funcionamento de uma empresa pode ser considerado insumo. Assim, insumos são os fatores de produção ou os elementos fundamentais para o funcionamento e a existência da empresa: sem eles não há exploração da atividade econômica e não há receita.⁶⁷

Diante disso, e de acordo com a tese supracitada, é imediatamente razoável a possibilidade de negociação com crédito de PIS e COFINS, calculado com base nos custos incorridos com os serviços de publicidade/marketing, por constituírem um insumo para o desenvolvimento do seu propósito.

Só serão competitivas, frente ao mercado, as empresas que se adaptarem a esta nova realidade mundial. Tudo visando fomentar a venda dos seus produtos e propagação de seu negócio, e obrigatoriamente terão de contratar, serviços de publicidade, propaganda e marketing, pois em contrário, não terão mais lugar no mercado frente a terceiros. Neste novo panorama brasileiro e do mundo, surgiu uma nova visão, que faz necessário e imprescindível à veiculação de anúncios publicitários.

Esse novo histórico de mundo está em linha com a posição de Oliveira, que adotou corretamente os conceitos mais amplos de insumos do PIS e da COFINS, a partir desses conceitos, de “custo de produção e necessidade” consoante previsto de forma exemplificativa na legislação do imposto de renda (Decreto nº 3.000/1999, artigos 290 e 299).⁶⁸

⁶⁶ BRASIL. **REsp n. 1.221.170/PR**. 1ª Seção do STJ. Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Julgamento em 22 de fevereiro de 2018. Disponível em: <<https://sergiobinottofilho.jusbrasil.com.br/artigos/571316382/recurso-especial-1221170-pr-o-conceito-de-insumos-para-a-tributacao-de-pis-e-cofins>>. Acesso em: 20 out 2021.

⁶⁷ SILVA, Eric Castro e. Definição de Insumos para fins de PIS e Cofins não Cumulativos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 170. São Paulo: dialética, 2009, não paginado.

⁶⁸ MARTINS, Natanael. **O conceito de insumos na sistemática não-cumulativa do PIS e da COFINS**. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octavio Campos (Coord.) PIS/COFINS: questões atuais e polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 207.

Este posicionamento considera acertadamente o direito de crédito dos custos incorridos pelas tradings que prestam serviços de publicidade/marketing, pois esses serviços estarão intrinsecamente ligados às atividades desenvolvidas pela sociedade.

Nesse sentido, Fernandez também se posicionou em uma posição satisfatória, ao afirmar:

Sendo assim, em qualquer ramo de atividade, seja revenda, industrialização ou prestação de serviços, as compras (custos) intrinsecamente ligadas à operação capaz de garantir a sua dedutibilidade na apuração do Imposto sobre a Renda, terão também o condão de gerar o crédito da Contribuição ao PIS.⁶⁹

Nesse enfoque de estudos, verificamos que os insumos, para as empresas comerciais e industriais, devem ser entendidos como as despesas necessárias à colocação do produto à venda para fins do creditamento do PIS e da COFINS e, conseqüentemente, as despesas relacionadas à propaganda, marketing e publicidade em geral, são aptas a gerar direito ao crédito tributário.

Na atual conjuntura, tal posicionamento é indispensável para o desenvolvimento econômico em face da crise mundial enfrentada, e representará um meio de incentivar as empresas a dar continuidade em seus serviços, evitando assim um maior número de desempregados em face dos graves problemas sociais enfrentados por nosso estado como um todo.

Verificamos então que os nossos legisladores não poderão fechar seus olhos para esta realidade que teima em bater em nossas portas diariamente, concedendo este incentivo tributário, para que as empresas além de não terem seus trabalhos encerrados, promovam um maior crescimento, com a multiplicação de renda e reestruturação da sociedade.

As despesas com publicidade nas empresas se tornaram imprescindíveis e essenciais à atividade. Aqui, além de a despesa estar diretamente atrelada à geração de receita, trata-se de serviço intrinsecamente ligado à manutenção da própria atividade fim das empresas, razão pela qual, são longas as discussões em torno das despesas considera essenciais, referente aos insumos elencados na listagem supra. Para o Fisco, tal lista é taxativa, enquanto para muitos doutrinadores

⁶⁹ FERNANDES, Edison Carlos. Não cumulatividade da contribuição ao PIS, de acordo com a Lei nº 10.637, de 2002 (MP 66). **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 89: São Paulo, Dialética.

e julgadores ela é apenas exemplificativa, o que gera inúmeras divergências, pois para os que se posicionam em face dela ser exemplificativa, consideram várias despesas essenciais para a produção do produto final como sendo geradoras de crédito, sendo este posicionamento, muito mais coerente, visto que possibilita o desconto referente a inúmeras despesas essenciais e não somente as elencadas na lei, despesas que são vitais para o funcionamento da empresa, e de não haver dúvidas acerca do direito à escrituração de tais créditos.

Para melhor exemplificar, passaremos a expor as decisões que já vem caminhando neste sentido, o de abranger os dispêndios com propaganda e marketing, como sendo insumo para geração de créditos tributários.

No processo envolvendo a Natura Inovação e Tecnologia de Produtos (nº 19311.720352/201411), a decisão foi por unanimidade, no sentido de aproveitamento das despesas com marketing, para tomada de crédito tributário. No entanto, este caso é voltado especificamente para a Natura. No julgamento, os consultores classificaram "todos os custos, despesas ou encargos que aparentemente são incorridos na prestação de serviços ou produção ou fabricação" como insumos a fim de usar PIS e COFINS para vendas de mercadorias ou produtos (critério de essencialidade) e associados à receita tributária (critério de relacionamento).⁷⁰

No acórdão proferido no processo 10540.721182/2016-78, em que envolvia a empresa Ricardo Eletro, foi proferida a decisão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), permitindo que os créditos do PIS e da COFINS, sejam utilizados para despesas com publicidade e propaganda.

Com base na posição da Oficina de Julgamento, o Carf concluiu por maioria de votos, que as empresas varejistas podem usar os pontos de PIS e COFINS gerados por gastos com propaganda. A questão envolve o chamado orçamento de propaganda cooperativa (VPC), em que o varejista obtém uma verba do fornecedor para reembolsar parte do custo da empresa com propaganda de produtos de revenda.⁷¹

⁷⁰ BACELO, Joice e AGUIAR, Adriana. Lopes&Castelo sociedade de Advogados. **Natura e Visa obtêm no Carf créditos de PIS e COFINS sobre propaganda**. Disponível em: <<https://lopescastelo.adv.br/natura-e-visa-obtem-no-carf-creditos-de-pis-e-cofins-sobre-propaganda/>>. Acesso em: 01 nov 2021.

⁷¹ CONJUR. **Revista Consultor Jurídico**. Publicado acórdão do Carf sobre crédito de PIS/COFINS sobre publicidade. 2020. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2020-mar-03/publicado-acordao-carf-credito-cofins-publicidade>>. Acesso em: 01 nov 2021.

Para o CARF que analisou o caso Ricardo Eletro, por ser objeto da empresa a prestação de serviços de publicidade para promoção de produtos e a prestação do serviço ser custeada pelo orçamento de publicidade da cooperativa, deve ser considerado um investimento por ser imprescindível às atividades da empresa.⁷² Com a decisão, a empresa conseguiu reduzir um auto de infração de R\$ 258 milhões para R\$ 125 milhões.⁷³

Ao comprovar-se que a análise desta matéria não pode se limitar ao setor de atividade econômica da empresa, deve-se verificar se as despesas A ou B consideradas indispensáveis são proporcionais aos lucros tributáveis auferidos pelo PIS e COFINS.⁷⁴

Os conselheiros da 1ª Turma da 2ª Câmara da 3ª Seção, que julgaram o processo nº 19515.721360/2017-23, envolvendo a Visa, foi aprovado a decisão por maioria de votos:

Acórdão: 3201-005.668 Número do Processo: 19515.721360/2017-23 Data de Publicação: 06/09/2019 Contribuinte: VISA DO BRASIL EMPREENDIMENTOS LTDA Relator(a): TATIANA JOSEFOVICZ BELISARIO Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014 INSUMOS. VINCULAÇÃO, ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE MARKETING. O contribuinte que presta serviços relacionados à área de marketing e publicidade, inclusive o desenvolvimento de marcas e de mercado, utiliza serviços de marketing prestados por terceiros como .Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para admitir a apropriação de créditos sobre a aquisição de serviços de marketing utilizado como insumos à prestação de serviços da Recorrente, decorrentes dos seguintes contratos: (i) Almap BDO Publicidade e Comunicações Ltda.

Importante salientar que no caso da Visa, a mesma não possui pontos de vendas, ou seja, os serviços de publicidade e propaganda são essenciais e relevantes, visto que se a bandeira não for conhecida, os clientes dos bancos não

⁷² BRASIL. Ministério da Fazenda. **Acórdão 3302-008.120**. 2018. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=7449605->>. Acesso em: 01 nov 2021.

⁷³ BACELO, Joice e AGUIAR, Adriana. Lopes&Castelo sociedade de Advogados. **Natura e Visa obtêm no Carf créditos de PIS e COFINS sobre propaganda**. Disponível em: <<https://lopescastelo.adv.br/natura-e-visa-obtem-no-carf-creditos-de-pis-e-cofins-sobre-propaganda/>>. Acesso em: 01 nov 2021.

⁷⁴ BRASIL. Cursos CNF. **Carf concede direito de crédito de PIS/COFINS sobre propaganda**. 2020. Disponível em: <<https://cursoscnf.org.br/blog/post/carf-concede-direito-a-credito-de-pis-cofins-sobre-propaganda>>. Acesso em: 01 nov 2021.

irão optar pela marca e os estabelecimentos, da mesma maneira, poderiam não aceitá-la como meio de pagamento.

Neste mesmo sentido encontramos a decisão proferida no Acórdão 3301-005.414, em que o contribuinte trata-se de empresa comercial de vendas de mercadorias, em que em primeira instância teve decisão favorável, no sentido de que despesas com publicidade são essenciais ao negócio e necessárias a sobrevivência da empresa, pois o mercado se tornou altamente agressivo e competitivo, impondo tais despesas para sobrevivência da empresa, ementa abaixo:

Ementa(s)

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 31/01/2012, 28/02/2012, 31/03/2012, 30/04/2012, 31/07/2012, 31/08/2012, 30/09/2012, 31/10/2012, 31/12/2012, 31/01/2013, 28/02/2013, 31/03/2013, 30/04/2013, 31/05/2013, 30/06/2013, 31/07/2013, 31/08/2013, 30/09/2013, 31/10/2013, 30/11/2013, 31/12/2013, 31/01/2014, 31/03/2014, 31/05/2014, 30/06/2014, 31/07/2014, 31/08/2014, 30/09/2014
IMPUGNAÇÃO. REPRESENTAÇÃO PROCESSUAL. SANEAMENTO. POSSIBILIDADE.

Considerando a apresentação da peça impugnatória por intermédio de processo eletrônico é possível sanar a irregularidade da representação processual.

Recurso Voluntário provido em parte.⁷⁵

No caso das empresas em geral, os serviços de propaganda/marketing por ela tomados, na medida em que intrinsecamente ligados à geração de receitas pelas características de venda de produtos ao consumidor, e sujeitos à incidência do PIS e da COFINS, reforçam a necessidade de creditamento de tais custos incorridos por força da regra da não-cumulatividade consagrada na Constituição Federal.

É incontroverso o fato de que na atualidade, os gastos com publicidade e propaganda, se tornaram imprescindível para as empresas, sendo que são imprescindíveis para a produção de receitas e a manutenção da respectiva fonte produtora, caracterizando-se, nestas situações, como operacional nos termos do que dispõe o artigo 299 do RIR/99.

Para Martins se posiciona no sentido de: “O marketing congrega todos os esforços estratégicos e de comunicação, assumindo papel de vital importância para a própria sobrevivência de inúmeras atividades econômicas.”

⁷⁵ Acórdão de nº Acórdão 3301-005.414 – Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf;jsessionid=6A58F491248AF3A40118DEB810582332>. Acessado em 15.11.2021.

Atualmente a propaganda e o marketing, são elementos que entram no processo de venda de bens, constituindo despesas que contribuem decisivamente para a obtenção do resultado empresarial até a entrega ao consumo final.

3.1 ENTEDIMENTO ADMINISTRATIVO JURIPRUDENCIAL SOBRE INSUMO

Na esfera administrativa e judicial, são inúmeras as discussões sobre o que são consideradas despesas essenciais, referente aos insumos, para o Fisco, vale os gastos elencados na lei, para a maioria dos Doutrinadores e Julgadores, a lista trazida em nosso ordenamento é apenas exemplificativa. Esse conflito entre o Fisco, Doutrinadores e Julgadores, tem gerado inúmeras divergências, pois para os que se posicionam em face dela ser exemplificativa, aceitam a inclusão, de várias despesas consideradas como essenciais, para a produção do produto final, como sendo geradoras de crédito. Portanto, a problemática da sistemática não-cumulativa de apuração do PIS e da COFINS reside na diferenciação entre as despesas que conferem e as que não conferem direito de crédito.

Esse problema surge quando a Constituição Federal não introduz normas para tais regimes de PIS e COFINS, as Leis 10.637/02 e 10.833/03 também não definem o conceito de “insumo” para o cálculo do crédito da contribuição social. Para suprir essas lacunas, a Receita Federal do Brasil emitiu as diretrizes normativas SRF nº 247/02 (PIS) e nº 404/04 (COFINS) para regulamentar essa questão. No entanto, tais atos normativos estabelecem um entendimento restritivo do uso de tais créditos. SRF Nota Normativa nº 247/02, Seção 66, Seção 5 e Artigo 5º. Nota Normativa SRF nº 404/04, Seção 8, Seção 4, reproduzida da seguinte forma:⁷⁶

Instrução Normativa SRF nº 247/02:

“Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:(...)§ 5º Para os efeitos da alínea “b” do inciso I do caput, entende-se como insumosI – utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no

⁷⁶ BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 247, DE 21 DE NOVEMBRO DE 2002.** Disponível em: <<http://www.normaslegais.com.br/legislacao/tributario/insrf247.htm>>. Acesso em: 31 out 2021.

País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;II – utilizados na prestação de serviços:a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; eb) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.”

Instrução Normativa SRF nº 404/04:

“**Art. 8.** Do valor apurado na forma do art. 7, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores: I – das aquisições efetuadas no mês:a) de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 1º do art. 4º;b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; oub.2) na prestação de serviços;(…)§ 4º Para os efeitos da alínea “b” do inciso I do caput, entende-se como insumos:I – Utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;(…)”.

Nos primórdios, para jurisprudência administrativa, se posicionou no sentido, de considerar insumos, com a finalidade de apuração de créditos de PIS e COFINS usando a semelhança da legislação aplicada aos impostos do IPI. Neste mesmo sentido Acórdão nº 203-12.472, de 17 de outubro de 2007, em que assim dispôs:

O termo insumo não é próprio da legislação das contribuições sociais. Como é cediço, os conceitos devem ser buscados nos seus campos específicos onde foram originalmente criados, mormente quando não há outro espaço onde procurá-los, como é o caso que se cuida. Por outro lado, o termo insumo sempre foi utilizado para definir a amplitude dos denominados créditos básicos na aplicação da não cumulatividade no âmbito do IPI, que sabidamente tem como materialidade de incidência a realização de operações com produtos industrializados (...) o conceito de insumo já foi consagrado pelo Parecer Normativo n.º 65/79, nos seguintes termos: geram direito ao crédito, além dos insumos que se integram ao produto final (matérias primas e produtos intermediários “stricto sensu” e material de embalagem) quaisquer outros bens, desde que não contabilizados pelo contribuinte em seu ativo permanente, que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, ou por ele diretamente sofrida, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda das propriedades físicas ou químicas.⁷⁷

O CARF adotou conhecimento até meados de 2010 sobre PIS e COFINS ser similar ao IPI. Não obstante, este conceito não é o mais apropriado, uma vez que, ao contrário do IPI, o PIS e a COFINS no método não cumulativo incidem sobre a integralidade das receitas totais das empresas, não somente sobre ao consumo de

⁷⁷Acórdão nº 203-12.472 – Disponível em : <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acessado em 15.11.2021.

itens industrializados, ou seja, as orientações normativas acima mencionadas não podem equiparar o regulamento das contribuições não cumulativas à regulamentação do IPI, por se tratarem de tributos de valia diversa. Além disso, a lei não define o conceito de insumo, então, não pode ser realizado com base somente em orientações normativas.⁷⁸

A começar por 2008, porém com maior influência a partir de 2010, os órgãos julgadores que decidiram adaptar a leis do imposto de renda passaram a ter entendimentos diferentes, uma vez que “há uma forte correlação, coerência entre custos de fabricação e despesas operacionais e receitas tributáveis.”⁷⁹

No ano de 2012, o tribunal administrativo pressupôs a correlação causal entre os bens ou serviços como insumos e as atividades desenvolvidas pelos contribuintes. Em outras palavras, “o termo empregado pelos legisladores no cômputo dos créditos que precisam ser deduzidos do PIS e da COFINS” significa uma série mais ampla de matérias-primas, materiais intermediários e materiais de embalagem relativos ao IPI. Por outro lado, o intuito não é tão parado quanto o IRPJ, de maneira que cobre todos os custos de fabricação e despesas exigidas pelas atividades da empresa. Nesta esteira de entendimento, os insumos usados para fins de contabilização não cumulativos do PIS e COFINS precisam ser entendidos como todos os custos e despesas que forem comprovadamente incorridos [...], e seu reconhecimento depende do tipo de cada processamento.

Vejamos algumas decisões que vão de encontro ao que está exposto acima:

Processo nº 11020.001952/2006-22: Sessão de 08 de dezembro de 2010.
“[...] É de se concluir, portanto, que o termo “insumo” utilizado para o cálculo do PIS e COFINS não cumulativos deve necessariamente compreender os custos e despesas operacionais da pessoa jurídica, na forma definida nos artigos 290 e 299 do RIR/99, e não se limitar apenas ao conceito trazido pelas Instruções Normativas nº 247/02 e 404/04 (embasadas exclusivamente na (inaplicável) legislação do IPI). No caso dos autos foram glosados pretendidos créditos relativos a valores de despesas que a Recorrente houve por bem classificar como insumos (materiais utilizados para manutenção de máquinas e equipamentos), em virtude da essencialidade dos mesmos para a fabricação dos produtos destinados à venda. Ora, constata-se que sem a utilização dos mencionados materiais não haveria a possibilidade de a Recorrente destinar seus produtos à venda, haja vista a inviabilidade de utilização das máquinas.”⁸⁰

⁷⁸ BRASIL. **Acórdão nº 202-19.126**. Rel. Gustavo Kelly Alencar – Publ. 02.02.2008 e Acórdão nº 3301-00.423 – Rel. Maurício Taveira e Silva – Publ. 03/02/2010.

⁷⁹ BRASIL. **Acórdão nº 204-03441**. Rel. Rodrigo Bernardes de Carvalho – Publ. 05.09.2008.

⁸⁰ BRASIL. **Acórdão 3202-000.226**. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=5156836>>. Acesso em: 09 nov 2021.

Conforme analisado acima o conceito de insumo em 2010 era embasado exclusivamente na legislação do IPI, no decorrer dos anos as decisões do CARF foram mudando o conceito de insumo, em 2013 CARF teve novo entendimento que não poderia se utilizar totalmente o conceito de insumo conforme o a legislação do IPI, por ser muito restritivo e também não poderia utilizar a legislação do IR por ser muito abrangente, mas que faria se necessário analisar o processo produtivo.

Verificamos a Jurisprudência do CARF:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Sessão de 19 de março de 2013.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

NÃO CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DE ICMS. Na sistemática da não cumulatividade, o valor do ICMS devido pela própria contribuinte integra a base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fábrica, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. A título exemplificativo, não constituem insumos, no caso em análise, as despesas com comunicação, seguros, despesas de viagens, assistência social, propaganda e publicidade, publicações legais, alimentação de empregados, jornais, despesas com exposições, impostos e taxas, representação social, ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 11070.721845/2013-58DF CARF MF Fl. 852⁸¹

Neste mesmo sentido:

Processo nº 10660.722805/2013-11:

Sessão: 27 de janeiro de 2015

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Ano-calendário: 2009, 2010, 2011 CONCEITO DE INSUMOS PARA FINS DE APURAÇÃO DE CRÉDITO DE PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVOS. O conceito de insumo deve estar em consonância com a materialidade do PIS e da COFINS. Portanto, é de se afastar a definição restritiva das IN SRF nºs 247/02 e 404/04, que adotam o conceito da legislação do IPI. Outrossim, não é aplicável as definições amplas da legislação do IRPJ. Insumo, para fins de crédito do PIS e da COFINS, deve ser definido como sendo o bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente na produção de bens ou prestação de serviços, sendo indispensável a estas atividades e desde que esteja relacionado ao objeto social do contribuinte.

DESPESAS COM PEDÁGIO. NÃO SE ENQUADRAM COMO INSUMO. Despesas com vale-pedágio não podem gerar crédito de PIS e COFINS, devendo ser mantida a glosa realizada pela autoridade fiscal. DESPESAS COM SEGURO DE VIDA, PREVIDÊNCIA PRIVADA,

⁸¹ BRASIL. **Acórdão de Nº 3403003.549**. 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária. Disponível em: <https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/11070721845201358_5436559.pdf>. Acesso em: 09 nov 2021.

ASSISTÊNCIA MÉDICA E SOCIAL, TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIOS, CONTRIBUIÇÃO PARA ASSOCIAÇÃO DE CLASSE E CONTRIBUIÇÃO SINDICAL PATRONAL. NÃO SE ENQUADRAM COMO INSUMOS. As despesas com seguro de vida, previdência provada, assistência médica e transporte de funcionários guardam relação apenas indireta com a prestação do serviço de transporte de cargas, o que, não se compagina com o escopo da legislação de regência das contribuições não cumulativas. Despesas com contribuição para associação de classe e contribuição sindical patronal não se enquadram como "prestação de serviço", logo, não podem ser consideradas insumos, haja vista que se tratam de despesas trabalhistas, sem qualquer vinculação com a prestação do serviço de transporte.

KITS DE SEGURANÇA E EQUIPAMENTO DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL - EPI. INSUMOS. ENQUADRAMENTO. Estas despesas com compra de mercadorias estão intrinsecamente relacionadas aos custos decorrentes da contratação e manutenção de funcionários, exigidas pela legislação trabalhista, incluindo acordos e convenções firmados pelos sindicatos das categorias profissionais dos empregados da empresa. DAS DESPESAS DE VIAGENS, SERVIÇOS PROFISSIONAIS PJ, ESTADIA, ALIMENTAÇÃO PJ, ESTADIA. DEFINIÇÃO GENÉRICA. ENQUADRAMENTO COMO INSUMO. IMPOSSIBILIDADE. A definição destas despesas é genérica e, pela sua própria natureza, não permitem concluir que se tratam de despesas indispensáveis ou relacionadas à prestação de serviço de transporte. Deve ser mantida a glosa destas despesas.

DESPESAS COM CURSOS E TREINAMENTOS. VINCULAÇÃO À ATIVIDADE. EXIGÊNCIA PREVISTA EM ATO ADMINISTRATIVO. INSUMOS. ENQUADRAMENTO. Cursos e treinamentos específicos, exigidos dos condutores que aturam no transporte de cargas, são apenas alguns daqueles necessários para a realização desta atividade. Sem condutores que tenham tal treinamento, bem como que sejam constantemente submetidos a cursos de reciclagem, o contribuinte não pode realizar sua atividade preponderante. A Resolução CONTRAN nº 227/97 "estabelece requisitos referentes aos sistemas de iluminação e sinalização de veículos". Para a adequação dos veículos a tais normas, os funcionários responsáveis pela manutenção dos veículos da empresa devem estar cientes destas e possuir o conhecimento técnico que somente pode ser adquirido com cursos específicos, sendo necessária a capacitação destes profissionais. Destarte, devem ser reconhecidos os créditos sobre despesas de cursos e treinamento, desde que estes sejam vinculados à atividade de prestação de serviço de transporte de carga, como é o caso de motoristas e mecânicos.

DESPESAS COM TELEFONE-VOZ E TELEFONE-DADOS. VINCULAÇÃO A ATIVIDADES ADMINISTRATIVAS. NÃO ENQUADRAMENTO COMO INSUMOS. As despesas com telefone-voz e telefone-dados, por sua natureza, não se vinculam à prestação de serviço de transporte de cargas e não são indispensáveis a sua execução. Ademais, sua utilização está principalmente vinculada à realização das atividades administrativas da empresa, o que permitiria enquadrá-las como necessária nos termos da legislação do IRPJ. Considerando a definição de insumos adotada, que não se confunde com o de despesa necessária do art. 299 do Decreto nº 3000/99, tais despesas não preenchem os requisitos para caracterização como insumo. Deve ser mantida a glosa em relação a estas despesas. DESPESAS COM SEGURANÇA, SEGUROS, ESCOLTA E SATÉLITE. ANÁLISE CASUÍSTICA DE NECESSIDADE. INSUMOS. ENQUADRAMENTO.

Despesas com segurança, seguros, escolta e satélite devem ser compreendidas em face da atual realidade do transporte rodoviário de cargas que, como sabido, envolve graves riscos à segurança de motoristas decorrentes de atividades criminosas que visam os veículos

transportadores. Destarte, tais despesas se tornam indispensáveis à prestação do serviço de transporte e são decorrentes de serviços utilizados diretamente neste. Podem, portanto, serem consideradas insumos e gerar créditos de PIS e COFINS, devendo ser cancelada a glosa realizada pela autoridade fiscal.

DAS DESPESAS COM IPVA E LICENCIAMENTO DE VEÍCULOS. NATUREZA DISTINTA DE BENS E SERVIÇOS. INSUMOS. ENQUADRAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. O conceito de insumos abrange apenas bens e serviços, não podendo enquadrar tais despesas. Créditos não reconhecidos. Recurso voluntário provido em parte.⁸²

Em 2018 ao declarar ilegais as normativas 247/2002 e 404/2004, o STJ ampliou as restrições ao crédito do PIS/COFINS e decidiu que o conceito de insumo (e, portanto, direito creditório) deveria considerar os seguintes critérios: bens utilizados na atividade do contribuinte ou a importância do serviço (essencialidade) ou relevância (importância).⁸³

A receita Federal emitiu parecer sobre a decisão do Tribunal Superior, que estipula que, para fins de crédito do PIS e da COFINS, a empresa pode considerar como "essencial os relacionado ao exercício de atividades econômicas". O STJ declarou que as duas diretrizes da Receita Federal são ilegais por entender que restringem excessivamente o conceito de consumo.

De acordo com o parecer normativo Cosit emitido no dia, de acordo com a decisão do STJ, tudo o que o processo produtivo "fundamental e fundamentalmente" depender deve ser considerado "essencial". Tudo o que é necessário, mas não essencial ao processo de produção deve ser considerado "relevante".⁸⁴

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 ESTABELECIDA 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.

⁸² BRASIL. **Acórdão de nº 3401-002.857**. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=5960469>>. Acesso em: 09 nov 2021.

⁸³ BRASIL. **REsp n. 1.221.170/PR**. 1ª Seção do STJ. Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Julgamento em 22 de fevereiro de 2018

⁸⁴ Idem 73.

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.

Vejamos algumas decisões do CARF neste sentido:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins
Processo de nº 12585.720382/2011-16

Sessão: 02.02.2018

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010

REGIME NÃO CUMULATIVO. SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA. REQUISITOS ESTABELECIDOS NA LEGISLAÇÃO. OBRIGATORIEDADE.

É obrigatória a suspensão estabelecida pelo art. 9º da Lei nº 10.925/2004 na operação de venda dos produtos a que este se refere, realizadas pelas pessoas jurídicas elencadas nos incisos I a III do art. 3º da IN SRF nº 606/06, quando o adquirente seja pessoa jurídica tributada com base no lucro real, exerça atividade agroindustrial e utilize o produto adquirido com suspensão como insumo na fabricação de produtos de que tratam os incisos I e II do art. 5º da IN SRF nº 660/2006.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOSO alcance do conceito de insumo, segundo o regime da não-cumulatividade do PIS Pasep e da COFINS é aquele em que o os bens e serviços cumulativamente atenda aos requisitos de (i) pertinência ao processo produtivo ou prestação de serviço; (ii) emprego direto ou indireto no processo produtivo ou prestação de serviço; e (iii) essencialidade em que a subtração importa a impossibilidade da produção ou prestação de serviço ou implique substancial perda de qualidade (do produto ou serviço resultante)...⁸⁵

Verifica-se, portanto, que com atual posicionamento da Receita Federal, embora existam muitos gastos indispensáveis para manutenção da empresa, estes não geram créditos de PIS e COFINS. Sendo que a não consideração de insumos essenciais, feita pela Receita Federal, no âmbito administrativo, deverão ser corrigidos por nossos Julgadores, tendo em vista, que tais cargas tributárias, encarecem nossos produtos, deixando nosso mercado arrojado, sem competitividade frente aos mercados externos.

De acordo com as diretrizes da Receita federal, o que define um bem como insumo é o emprego no processo produtivo, devendo as matérias primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagens e demais bens serem

⁸⁵ BRASIL. **Acórdão de nº 3201-003.411**. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf;jsessionid=7DC736C2F490CD6E1BDE297FAE2BE29C>>. Acesso em: 09 nov 2021.

aplicados, desgastados ou consumidos na produção ou fabricação de um bem ou na prestação de um serviço. Quanto aos serviços, a Fazenda autorizou o crédito, no tocante aos gastos com bens utilizados ou empregados na prestação de serviços.

Da análise infralegal, verificamos que são considerados como insumos os bens e serviços diretamente aplicados no processo produtivo, ou que nele sofreram mudanças, portanto, verificamos que cabe ao Poder Judiciário o conserto de tais distorções cometidas pela Receita em sua interpretação legal, visto que deixa de considerar inúmeros bens e serviços essenciais e necessários para empresa.

Fica claro o posicionamento da Receita Federal, de interpretação restritiva da lei, quanto aos insumos, o que está ocasionando grandes prejuízos para nossas empresas e grande aumento do empobrecimento do consumidor final, que acaba por abarcar a voracidade do nosso fisco.

3.2 DO POSICIONAMENTO CONTRÁRIO, DE RENOMADOS DOUTRINADORES, DO EMPREGO DO CONCEITO RESTRITIVO DE INSUMO, QUANTO AO DIREITO AO CRÉDITO DO PIS E COFINS.

Como já mencionado no presente trabalho, há uma grande discussão a respeito do que é considerado insumo e a demanda sobre esse conceito é acompanhada pelos empresários, uma vez que os créditos gerados na compra dos insumos são capazes de ser compensado, o que reduz de forma significativa o valor da tributação.

Para se definir o direito do crédito de PIS e COFINS, Greco faz inúmeras críticas, quanto à aplicação do conceito restrito de “insumo” no regime de não-cumulatividade de tais contribuições, conforme se verifica:

(...) A não-cumulatividade é técnica voltada a dimensionar o montante da exigência a recolher, porém – como técnica que é – não possui essência própria que permite considerá-la isoladamente como se apresentasse natureza jurídica autônoma. Não se pode olvidar que estamos perante contribuições cujo pressuposto de fato é a “receita”, portanto, a não-cumulatividade em questão existe e deve ser vista como técnica voltada a viabilizar a determinação do montante a recolher em função da receita.⁸⁶

⁸⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Aspectos relacionados a “não-cumulatividade” (sic) da COFINS e da contribuição ao PIS**. In FISCHER, Octavio Campos; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). PIS/COFINS – Questões atuais e polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 44.

Verifica-se, pelo texto acima, que as regras legais que disciplinam a não-cumulatividade de PIS e COFINS, dizem ao tocante, ao valor auferido em face da receita percebida. Portanto, as despesas essenciais deverão gerar créditos tributários em favor destas empresas, que realizaram tais gastos essenciais até o produto final destinado aos consumidores.

Neste mesmo sentido Oliveira:

Portanto, o que dizem as mencionadas instruções normativas quanto a que somente são insumos as matérias-primas, os produtos intermediários, e as embalagens e quaisquer outros bens. Portanto, o que dizem as mencionadas instruções normativas quanto a que somente são insumos as matérias-primas, os produtos intermediários que sofram alteração, carece inteiramente de base legal. Este ato fazendário somente teria validade jurídica se a lei expressamente tivesse permitido a dedução exclusivamente quanto a matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e outros bens sob aquele requisito, em vez de autorizá-los abertamente sobre os insumos destinados à produção de bens. (...) Assim, por qualquer via de inteligência das normas das leis nº 10.637 e 10.833 chega-se a conclusão de que a dedução legal relacionada aos insumos é muito mais abrangente do que a interpretação que lhe deu a máxima autoridade da SRF, não apenas literalmente – a interpretação pelo sentido gramatical da palavra ‘insumo’ -, ou conjugando a literalidade com a sistematicidade – a interpretação por comparação com outras leis relativas a outros tributos (IPI e ICMS) ou ao crédito presumido -, mas também teologicamente, ou seja, pelo escopo da lei.”⁸⁷

Podemos entender através dos apontamentos de Oliveira, que o conceito da palavra insumo, baseado na materialidade das contribuições, abarcaria todo e qualquer elemento necessário para o desenvolvimento das atividades da empresa. Portanto, eivado de distorções está o posicionamento da Receita Federal, quando tomou como pilar de suas interpretações, o modelo restritivo da não cumulatividade, eis que deixa de englobar inúmeras despesas essenciais relativas às atividades das empresas com o fim de constituir receita.⁸⁸ Portanto esta interpretação literal, da lei feita pelo Fisco, além de ir contra a finalidade para que a lei foi criada, traz prejuízos incomensuráveis para o setor econômico de nosso país.

O próprio Tribunal Regional Federa, da 4ª Região, possui entendimento pacificado no sentido de que a sistemática de tributação não-cumulativa do PIS e da

⁸⁷ BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA – STJ. Precedentes Qualificados. **Tema Repetitivo 779.** Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&sg_classe=REsp&num_processo_classe=1221170>. Acesso em: 09 nov 2021.

COFINS, confere ao contribuinte o aproveitamento de créditos. Abaixo, inclusive, segue transcrição jurisprudencial, neste sentido:

TRIBUTÁRIO. PIS/COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. **CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. TEMA 779 DO STJ.** 1. **A sistemática de tributação não-cumulativa do PIS e da COFINS, prevista nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, confere ao sujeito passivo do tributo o aproveitamento de determinados créditos previstos na legislação, excluídos os contribuintes sujeitos à tributação pelo lucro presumido.** 2. A aplicação do princípio da não-cumulatividade do PIS e da COFINS em relação aos insumos utilizados na fabricação de bens e serviços não implica estender sua interpretação, de modo a permitir que sejam deduzidos, sem restrição, todos e quaisquer custos da empresa despendidos no processo de industrialização e comercialização do produto fabricado. 3. O Superior Tribunal de Justiça, em 22/02/2018, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR (Temas 779 e 780), sob a sistemática de recursos repetitivos, declarou, por maioria de votos, a ilegalidade das Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004 da Receita e concluiu que o "conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte". 4. O art. 3º, IX, da Lei 10.637/02 e o art. 3º, III, da Lei 10.833/03, asseguram o direito ao crédito de PIS/COFINS com as despesas de energia elétrica e térmica consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. Se a energia elétrica, sendo insumo indispensável ao exercício de qualquer atividade, é também fornecida mediante geradores, as despesas com a sua manutenção, peças, combustíveis, óleos e lubrificantes, excetuada a depreciação, também devem gerar direito a crédito das contribuições ao PIS/COFINS. (TRF4 5045184-18.2019.4.04.7100, SEGUNDA TURMA, Relatora CARLA EVELISE JUSTINO HENDGES, juntado aos autos em 09/09/2020).⁸⁹

Mesmo diante de toda a evolução que vem sofrendo nosso sistema tributário, verificamos que até a presente data, não houve a consolidação quanto ao posicionamento administrativo e judicial, no tocante a aplicação do conceito restritivo de insumo, permanecendo ainda, acirradas discussões em nosso ordenamento jurídico, sobre o referido tema, e que ainda abarcará muitos posicionamentos diversos. Embora nossos doutrinadores em maioria pendam para um conceito não restritivo de insumo para o PIS e COFINS, visto que são tributos que apontam para a receita e não a produção do produto Fundamental, importante frisar, que temos duas correntes doutrinárias,⁹⁰ a respeito ao conceito de insumo para fins de apuração dos créditos de PIS e COFINS, todas contrárias àquele conceito exclusivo empregado pela Receita Federal.

⁸⁹ BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA – STJ. Precedentes Qualificados. **Tema Repetitivo 779.** Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&sg_classe=REsp&num_processo_classe=1221170>. Acesso em: 09 nov 2021.

⁹⁰ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000.

Nas correntes defendidos por Oliveira e Silva há um conceito amplo ou visão abrangente de insumo. Nesse conhecimento, o conceito de input equivale à manifestação do processo produtivo de fabricação estipulada nas leis do Imposto de Renda Indivíduo Jurídica (“IRPJ”)⁹¹. Nesse sentido, os insumos considerados para a formação de créditos de PIS e COFINS são principalmente: todos os custos diretos e indiretos de fabricação relativos ao progresso das atividades empresariais. Ressalta-se que somente aqueles explicitamente listados nas leis nas leis 10.833/03 e 10.637/02 estão proibidos de fazer parte desta cadeia, e não farão parte da geração de crédito desses tributos.

No ponto de vista de Greco⁹² mesmo defende que, mesmo que não seja adicionado ao produto ou serviço final, considerará apenas os custos e despesas essenciais para a geração de receita (ou seja, essenciais para a produção ou fabricação de bens ou produtos a serem comercializados)⁹³, e terão resultados úteis Direitos creditórios para fins de PIS e COFINS. Portanto, a visão intermediária aponta que os dispêndios para geração de créditos de PIS/COFINS devem estar diretamente relacionados à produção de bens e serviços.

Deve-se enfatizar que a necessidade aceitável de PIS e COFINS precisam estar relacionadas à formação da receita, não à fabricação de produtos, pois são impostos que estão claramente relacionados à receita desde o início, e não à produção de produtos, como no IPI ou na circulação de mercadoria, que é o caso do ICMS. Portanto, comprovamos ao longo do estudo que o PIS e a COFINS são calculados com base na "receita total"⁹⁴ auferida pelas pessoas jurídicas, sendo ainda considerados "impostos indiretos imperfeitos"⁹⁵ ou "impostos indiretos parciais.

⁹¹ CASTRO, Leonardo Moraes e. **Apropriação de créditos de PIS/COFINS para gastos incorridos por indústrias**: interpretação do conceito de “insumo” na visão da receita federal do Brasil e possibilidade de sua ampliação com base no atual entendimento do Carf. Disponível em: <<https://www.buenoecastro.tax/artigos/2021/01/apropriacao-de-creditos-de-pis-cofins-para-gastos-incorridos-por-industrias-interpretacao-do-conceito-de-insumo-na-visao-da-receita-federal-do-brasil-e-possibilidade-de-sua-ampliacao/>>. Acesso em: 20 nov 2021.

⁹² GRECO, Marco Aurélio. **Não-Cumulatividade no PIS e na COFINS**. In: PAULSEN, Leandro (coord.). Não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS. São Paulo/ Porto Alegre: IOB Thompson/Instituto de Estudos Tributários, 2004; p.101.

⁹³ MARTINS, Natanael. **O Conceito de Insumos na Sistemática Não-Cumulativa do PIS e da COFINS**. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães e FISCHER, Otávio Campos. PIS-COFINS: Questões Atuais e Polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 207.

⁹⁴ SILVA, Eric Castro e. “Definição de ‘Insumos’ para fins de PIS e COFINS não Cumulativos”, **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 170, nov./2009, p. 28.

⁹⁵ Idem 82.

Neste mesmo sentido a Apelação cível de nº 0029040-40.2008.404.7100/RS:

TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003, ART. 3º, INCISO II. NÃO CUMULATIVIDADE. AUSÊNCIA DE PARALELO COM O IPI. CREDITAMENTO DE INSUMOS. SERVIÇOS DE LOGÍSTICA DE ARMAZENAGEM, EXPEDIÇÃO DE PRODUTOS E CONTROLE DE ESTOQUES. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF Nº 247/2002 E 404/2004. CRITÉRIO DE CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS. 1. O regime constitucional da não cumulatividade de PIS e COFINS, à míngua de regramento infraconstitucional, serve, no máximo, como objetivo a ser atingido pela legislação então existente. Não é apropriado como parâmetro interpretativo, visto que a EC nº 42/2003 descurou de estabelecer qualquer perfil ao regime não cumulativo dessas contribuições. Por conseguinte, a expressão "não-cumulativas" constitui uma diretriz destituída de conteúdo normativo, ou seja, não é um princípio nem uma regra. 2. Não há paralelo entre o regime não cumulativo de IPI/ICMS e o de PIS/COFINS, justamente porque os fatos tributários que os originam são completamente distintos. O IPI e o ICMS incidem sobre as operações com produtos industrializados e a circulação de bens e serviços em inúmeras etapas da cadeia econômica; a não cumulatividade visa evitar o efeito cascata da tributação, por meio da técnica de compensação de débitos com créditos. Já o PIS e a COFINS incidem sobre a totalidade das receitas auferidas, não havendo semelhança com a circulação característica de IPI e ICMS, em que existem várias operações em uma cadeia produtiva ou circulatória de bens e serviços. Assim, a técnica empregada para concretizar a não cumulatividade de PIS e COFINS se dá mediante redução da base de cálculo, com a dedução de créditos relativos às contribuições que foram recolhidas sobre bens ou serviços objeto de faturamento em momento anterior. 3. O art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, ao estabelecer as hipóteses de creditamento para efeito de dedução dos valores da base de cálculo do PIS e da COFINS, prevê o aproveitamento de bens e serviços utilizados como insumo na produção ou na fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes. 4. Conquanto o legislador ordinário não tenha definido o que são insumos, os critérios utilizados para pautar o creditamento, no que se refere ao IPI, não são aplicáveis ao PIS e à COFINS. É necessário abstrair a concepção de materialidade inerente ao processo industrial, porque a legislação também considera como insumo os serviços contratados que se destinam à produção, à fabricação de bens ou produtos ou à execução de outros serviços. Serviços, nesse contexto, são o resultado de qualquer atividade humana, quer seja tangível ou intangível, inclusive os que são utilizados para a prestação de outro serviço. 5. As Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004, que admitem apenas os serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto como insumos, não oferecem a melhor interpretação ao art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. A concepção estrita de insumo não se coaduna com a base econômica de PIS e COFINS, cujo ciclo de formação não se limita à fabricação de um produto ou à execução de um serviço, abrangendo outros elementos necessários para a obtenção de receita com o produto ou o serviço. 6. O critério que se mostra consentâneo com a noção de receita é o adotado pela legislação do imposto de renda. Insumos, então, são os gastos que, ligados inseparavelmente aos elementos produtivos, proporcionam a existência do produto ou serviço, o seu funcionamento, a sua manutenção ou o seu aprimoramento. Sob essa ótica, o insumo pode integrar as etapas que resultam no produto ou serviço ou até mesmo as posteriores, desde que seja imprescindível para o funcionamento do fator de produção. 7. As despesas com serviços de armazenagem, expedição de produtos e controle de estoques, enquadram-se no conceito

de insumos, uma vez que são necessárias e indispensáveis para o funcionamento da cadeia produtiva.⁹⁶

Portanto, comprovamos em todos os estudos que realizamos até o momento que o PIS e a COFINS são considerados como base de cálculo da "receita total" obtida pelas pessoas jurídicas, e ainda considerada como "imposto indireto incompleto" ou "imposto indireto parcial" A categoria é única e diferente dos impostos indiretos típicos, como ICMS e IPI.

Diante de todo o exposto acima colecionamos uma parte do o posicionamento da jurisprudência do TRF4 na Apelação Cível nº 0029040-40.2008.404.7100/RS que trás o sentido sobre o conceito de insumo:

(...)Conquanto o legislador ordinário não tenha definido o que são insumos, os critérios utilizados para pautar o creditamento, no que se refere ao IPI, não são aplicáveis ao PIS e à COFINS. É necessário abstrair a concepção de materialidade inerente ao processo industrial, porque a legislação também considera como insumo os serviços contratados que se destinam à produção, à fabricação de bens ou produtos ou à execução de outros serviços. Serviços, nesse contexto, são o resultado de qualquer atividade humana, quer seja tangível ou intangível, inclusive os que são utilizados para a prestação de outro serviço.⁹⁷

Importante salientar que o conceito de insumo aplicado aos impostos de IPI e ICMS, jamais deverão ser aplicados aos tributos de PIS e a COFINS, uma vez que para apuração de créditos são usados critérios diferentes, conforme veremos a seguir:

E. Superior Tribunal de Justiça, como se depreende do Recurso Especial (REsp) nº 1.246.317/MG, de relatoria do I. Min. Mauro Campbell Marques, de cujo voto se extrai o seguinte:

Como se verifica, na técnica de arrecadação dessas contribuições, não há propriamente um mecanismo não-cumulativo, decorrente do creditamento de valores das entradas de bens que sofrerão nova incidência em etapa posterior da cadeia produtiva, nos moldes do que existe para aquele imposto (IPI). Considera-se, ainda, que a hipótese de incidência dessas contribuições leva em consideração 'o faturamento mensal, assim entendido como o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil' (artigos 1º das Leis ns. 10.637/02 e 10.833/03). Ou seja, esse tributos não têm sua materialidade restrita apenas aos bens produzidos, mas sim à aferição de receitas, cuja amplitude torna inviável a sua vinculação ao valor exato da

⁹⁶ BRASIL. **Apelação cível de nº 0029040-40.2008.404.7100/RS**. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/dl/acordao-trf-creditos-pis-cofins.pdf>>. Acesso em: 09 nov 2021.

⁹⁷ Idem 86.

tributação incidente em cada etapa anterior do ciclo produtivo. Note-se também que, para fins de creditamento do PIS e da COFINS, admite-se que a prestação de serviços seja considerada como insumo, o que já leva à conclusão de que as próprias Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 elasteceram a definição de 'insumos', não se limitando apenas aos elementos físicos que compõem o produto.

(...)

Considerando todas essas peculiaridades da nova sistemática de não-cumulatividade instituída pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, as referidas Instruções Normativas ns. 247/02 e 404/04 não poderiam simplesmente reproduzir o conceito de insumo para fins de IPI (tributo cuja hipótese de incidência é a produção de bem, e que, portanto, pode ter o vocábulo insumo limitado àqueles itens que entram em contato direto com o produto final), restringindo, por conseguinte, os bens/ produtos cujos valores poderiam ser creditados para fins de dedução das contribuições para o PIS e COFINS não-cumulativos, sob pena de distorcer o alcance que as referidas leis conferiram a esse termo, obstaculizando a operacionalização da sistemática não-cumulativa para essas contribuições. (...) 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. (...) Insumos, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002 e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003 são 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.⁹⁸

Diante do exposto acima, neste mesmo entendimento, Marco Aurelio Greco traz a baila a vedação da utilização dos conceitos referentes aos impostos de IPI para sistematização não cumulativa referente ao PIS e COFINS:

Note-se, inicialmente, que as Leis de PIS/COFINS não fazem expressa remissão à legislação do IPI. Vale dizer, não há um dispositivo que, categoricamente, determine que "insumo" deva ser entendido como algo assim regulado pela legislação daquele imposto. Ademais, o regime de créditos existe atrelado à técnica da não-cumulatividade que, quando se trata de PIS/COFINS, não encontra na Constituição perfil idêntico ao do IPI. Realmente, no âmbito da não-cumulatividade do IPI, a CF/88 (art. 153, § 3º, II) restringe o crédito ao valor do imposto cobrado nas operações anteriores, o que obviamente só pode ter ocorrido em relação a algo que seja "produto industrializado", de modo que a palavra "insumo" só pode evocar sentidos que sejam necessariamente compatíveis com essa idéia (=algo fisicamente apreensível). Por isso, insumo para fins de não-cumulatividade de IPI é conceito de âmbito restrito, por alcançar, fundamentalmente, matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. Por outro lado, nas contribuições, o § 11 do artigo 195 da CF não fixa parâmetros para o desenho da não-cumulatividade o que permite que às Leis mencionadas adotem o técnico de mandar calcular o crédito

⁹⁸ BRASIL. REsp nº 1.246.317. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/0000000000203360216/recurso-especial-resp-1246317-mg-2011-0066819-3/relatorio-e-voto-203360235>>. Acesso em: 15 nov 2021.

sobre o valor dos dispêndios feitos com a aquisição de bens e também de serviços tributados, mas não restringe o crédito ao montante cobrado anteriormente. Vale dizer, a não-cumulatividade regulada pelas Leis não tem o mesmo perfil da pertinente ao IPI, pois a integração exigida é mais funcional que apenas física. Assim, por exemplo, no âmbito do IPI o referencial constitucional é um produto (objeto físico) e a ele deve ser reportada a relação funcional determinante do que poderá, ou não, ser considerado “insumo”. Por outro lado, no âmbito de PIS/COFINS a referência explícita é a “produção ou fabricação”, vale dizer às ATIVIDADES e PROCESSOS de produzir ou fabricar, de modo que a partir deste referencial deverá ser identificado o universo de bens e serviços reputados seus respectivos insumos. Por isso, é indispensável ter em mente que, no âmbito tributário, o termo “insumo” não tem um sentido único; sua amplitude e seu significado são definidos pelo contexto em que o termo é utilizado, pelas balizas jurídico-normativas a aplicar no âmbito de determinado imposto ou contribuição, e as conclusões pertinentes a um, não são automaticamente transplantáveis para outro. No caso, estamos perante contribuições cujo pressuposto de fato é a receita ou faturamento, portanto sua não-cumulatividade deve ser vista como técnica voltada a viabilizar a determinação do montante a recolher em função deles (receita/faturamento). Enquanto o processo formativo de um produto aponta no sentido de eventos a ele relativos, o processo formativo da receita ou do faturamento aponta na direção de todos os elementos (físicos ou funcionais) relevantes para sua obtenção. Vale dizer, por mais de uma razão, o universo de elementos captáveis pela não cumulatividade de PIS/COFINS é mais amplo que o do IPI. Embora a não-cumulatividade seja técnica comum a IPI e a PIS/COFINS, a diferença de pressuposto de fato (produto industrializado, versus receita) faz com que assumam dimensão e perfil distintos. Por isso, pretender aplicar na interpretação das normas de PIS/COFINS critérios ou formulações construídas em relação ao IPI é: Desconsiderar os diferentes pressupostos constitucionais; agredir a racionalidade de incidência de PIS/COFINS; e Contrariar a coerência interna da exigência, pois esta se forma a partir do pressuposto “receita/faturamento” e não do pressuposto “produto”.⁹⁹

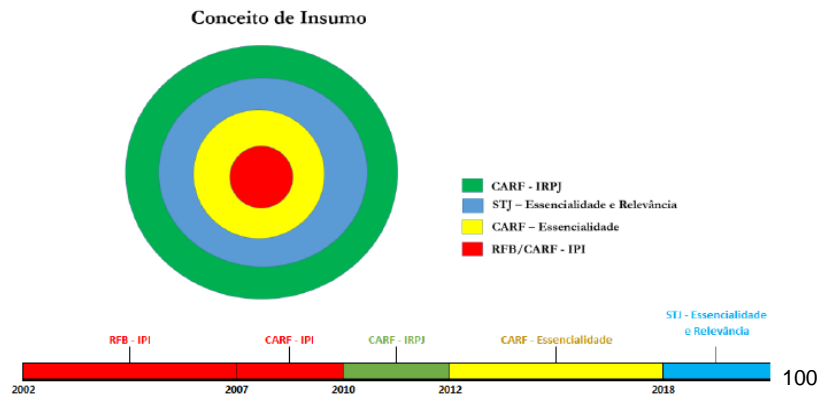
Por todo exposto acima, verifica-se que para a possibilidade de aproveitamentos de créditos referentes aos impostos de PIS e COFINS, não deve ser considerado o mesmo conceito de insumo utilizado para o IPI, mas sim deve se levar em conta o propósito da despesa, ou seja, se ela é essencial ou relevante para empresa tomadora de crédito. Conforme acima descrito, verificamos que são considerados insumos para fins de aproveitamento de crédito todas as despesas necessárias para a produção do produto.

Tal conceito diferia em muito ao utilizado pela Receita Federal, que limitava a um rol descrito pela lei e que vinha de encontro a finalidade do Legislador quando editou esta lei, pois visava desonerar as empresas, no tocante aos valores gastos e considerados essenciais para as mesmas. Acertadamente em decisão atual, o CARF vem se posicionando de acordo com a finalidade da lei, ou seja, no sentido da

⁹⁹ GREGO, Marco Aurélio. Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS, Revista Fórum de Direito Tributário. v. 34. jul./ago. 2008, São Paulo: Editora Fórum. 2008. p. 21

essencialidade e da relevância do insumo, não esquecendo de que esta decisão está sobrestada, esperando julgamento no STJ.

Perante da diversidade de posicionamentos durante dos anos, podemos concentrar a evolução do conceito de insumos para fins de fé de PIS e COFINS pela posterior esquematização:



Através do quadro acima é possível, visualizar que em vermelho está, em o conhecimento nascente, embasadas nas mencionadas orientações normativas que mantinham a eventualidade de crédito restrita à lei do IPI. Posteriormente o conceito foi alargado para equiparação às leis do IRPJ (verde). Logo após, houve uma diminuição na cobertura para observar o que era primordial ao exercício (amarelo) e, por fim, o STJ consolida o conhecimento aplicando o método da essencialidade e relevância em (azul).

Evidencia-se por todo acima exposto, que não se pode utilizar um conceito restritivo para se chegar ao cálculo do tributo devido, relativo ao PIS e COFINS, em razão da finalidade que a lei para estes tributos foi criada, cabendo tão somente um conceito que permita que se chegue à aferição de receita, o que inevitavelmente deverá levar em consideração todos os gastos envolvidos até o produto final.

¹⁰⁰ DIAS JUNIOR, Cesar Tadeu. **A EVOLUÇÃO DO CONCEITO DE INSUMO NO CARF PARA FINS DE CREDITAMENTO DE PIS E COFINS: ANÁLISE CRÍTICA BASEADA NOS PRECEITOS ESTABELECIDOS PELO RESP 1.221.170/PR (STJ).** Disponível em: <https://direitosp.fgv.br/sites/direitosp.fgv.br/files/453.13.10.2020._cesar_tadeu_dias_junior.pdf>. Acesso em: 13 out 2021.

4 CONCLUSÃO

Face ao estudo do presente trabalho, podemos verificar algumas considerações:

A COFINS é uma contribuição na qual tem objetivo ao Financiamento da Seguridade Social, e está prevista no disposto da Lei Complementar nº 70/91, e tem como fundamento o art.195, I,b, da Constituição Federal.

No caso no PIS este tem como início através da Lei Complementar nº 7/70, elencado com a constituição de 1967, e subsequente pelo art.239 da Carta Magna, na qual versa que a arrecadação decorrente da contribuição para o Programa de Integridade Social, tem como objetivo a financiar o programa de seguro-desemprego e abono salarial.

Podemos verificar que de acordo com o disposto nas Leis nº 10.634/2002 e 10.833/2003, os contribuintes do PIS e COFINS no regime não cumulativo têm direito aos créditos e descontos gerados pelas despesas previstas nas Leis nº 10.634/2002 e 10.833/2003. Três, como bens adquiridos para revenda, compra de insumos, energia consumida pelas instituições, máquinas e equipamentos incluídos no imobilizado, etc.

Além disso, verificamos sobre a não cumulativas, relacionando seus dispositivos constitucionais sobre IPI e ICMS, e os mecanismos ativos para sua implementação. Por meio desses métodos, foi comprovado que, no tocante ao PIS e à COFINS, a Emenda Constitucional 42/2003 introduziu a não cumulatividade na ordem constitucional, acrescentou o §12 ao artigo 195 da Constituição Federal, e impôs o cumprimento pelos legisladores, mas deixou a seu critério quais os setores de atividade econômica que estará envolvido.

Verificamos, também que a não cumulatividade possui duas correntes doutrinárias que norteiam tais conceitos, sendo uma delas a Constitucionalíssima, que tem como critério a tomada de crédito referente ao custo ou despesas que são necessárias nos processos de geração de receita.

No caso da corrente legalista, ela é taxativa, não cabendo interpretação da lei e sim somente a leitura da lei e verificação do que está previsto na legislação.

Diante do estudo realizado e apresentado, foi possível observar que conceito de insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS tem tido um conflito por longos anos e tem sido polêmico e acirrados os discursos que envolvem tais temas, e que no decorrer dos tempos tem passado por uma evolução histórica através da

parte jurisprudencial administrativa e judicial, apesar de toda esta evolução até o presente momento não há conceito definido sobre o que é insumo e qual a consolidação da jurisprudência ou doutrina que deveria ser adotada delimitando sobre este tema.

A relevância desse tema é óbvia, pois se acredita que a jurisprudência administrativa oscila entre os conceitos de “input” há muito tempo, e esse conceito não cobre todas as despesas operacionais das pessoas jurídicas tão extensivamente quanto o IRPJ, mas também não cobre todas despesas operacionais de pessoas jurídicas como o IPI. Ou seja, as pessoas percebem que o conceito de insumo não pode ser introduzido a partir de outras legislações, como as relativas ao IPI e IRPJ, mas deve ser analisado a partir de conceitos específicos de contribuição do PIS e da COFINS.

Longas discussões sobre os gastos considerados necessários em relação aos gastos elencados na lista acima, pois para o Fisco esta lista é taxativa, enquanto para muitos doutrinadores e Juízes é apenas um exemplo que gera muitas discrepâncias, como no caso daqueles que consideram isso um exemplo, consideram como fonte de crédito várias despesas importantes para a produção do produto final, neste caso é muito mais consistente, pois permite descontar muitas despesas importantes e não apenas as despesas elencadas em nosso ordenamento, e sim as realmente essenciais para o produto final. Portanto, o problema do sistema de cálculo não cumulativo do PIS e da COFINS é a distinção entre as despesas que eles concedem e as que não concedem direitos ao crédito.

Na segunda parte do presente trabalho foi demonstramos o que é o conceito e entendimentos sobre “insumo” através da doutrina e atualmente adotado pelo Superior Tribunal da Justiça, após o julgamento de recurso especial 1.221.170/PR, na qual o conceito está atrelado ao critério da essencialidade para atividade econômica da empresa.

Através desse novo entendimento sobre a essencialidade e relevância podemos verificar que para um mesmo critério pode ter diferentes graus de alcance conforme demonstrando a valia de cada item para o desenvolvimento da atividade.

Cabe salientar que após o julgamento do Recurso Especial de nº 1221.170, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, teve algumas decisões favoráveis em questão de credito de propaganda e publicidade com sendo insumo e conseqüentemente, geraram direito ao credito de PIS e COFINS. Mesmo com a decisão favorável do CARF ao contribuinte, tem que ter certa cautela devido a

tomada de decisão destes créditos de impostos de PIS e de COFINS sobre as despesas ocorridas com o marketing, pois mesmo com as decisões favoráveis o CARF em muitos processos administrativos, conforme demonstrado no presente trabalho tem negado o crédito dessas tais despesas. Mesmo com o cenário atual, que no tocante as mídias digitais se tornou extremamente agressivo, impondo as empresas que invistam maciçamente em propaganda, evitando assim que suas portas fechem, as decisões administrativas ainda vão de encontro a considerar tais custos como sendo essenciais para sobrevivência da empresa.

Atualmente não existe uma decisão uniformizada e unânime que predomine sobre o tema versado, por meio da Lei 10.637/02 e a Lei 10.833/13, estabelece um conceito taxativo e restritivo sobre o insumo, na qual está elencada ao conceito de IPI, e conforme demonstrado o mesmo é muito restrito e não abrange como deveria ser considerado este conceito de insumo, visto que não abarca várias despesas essenciais para o produto final, prejudicando as empresas em geral, pois impede o aproveitamento de créditos que sem dúvida deveriam ser considerados, visto que oriundos de gastos indispensáveis para o bom funcionamento das empresas.

Importante lembrar que na decisão do recurso especial REsp nº 12.21170 / PR sob o rito de reincidência, apresentado pelo desembargador Maia Filho, 1ª Seção do Supremo Tribunal Federal (STJ), especificou que para efeito de crédito PIS e COFINS, tudo o que for necessário ao desenvolvimento da atividade empresarial deve ser considerado insumo, deve ser utilizado o critério de essencialidade. A decisão esclareceu ainda que as instruções normativas 247/2002 e 404/2004 da Fazenda Pública eram ilegais, tendo em vista que as limitações interpretativas previstas nessas duas disposições limitaram injustamente o conceito de contribuição. Observa-se que tal decisão, interpreta a lei de maneira justa, pois contempla o fulcro da edição de tal ordenamento que visava creditar a produção de receitas.

O conceito do insumo como é muito abrangente e vai além da formação do produto, ele é necessário para desenvolvimento da empresa e geração de receita, é a propaganda com se diz é alma do negócio, e esta é essencial para atividade da empresa e a geração da receita.

Portanto pode-se afirmar que no presente cenário econômico, os serviços de propaganda/marketing, se tornaram imprescindíveis para as vendas de produtos e serviços por elas produzidos e oferecidos e, conseqüentemente, para obtenção de receitas (finalidade última de qualquer sociedade empresária e, notadamente, a

base de cálculo de tais tributos). Tais serviços se tornaram tão vitais para continuidade das empresas, que as que não aderirem à nova realidade provavelmente terão suas atividades encerradas por não serem mais competitivas frente ao novo mercado econômico que passa a se desenhar.

Esta necessidade de adequação das empresas a essa nova realidade, com grandes investimentos em publicidade, se tornou mais implacável com a pandemia, que ainda não possibilitou o retorno normal as atividades de muitas empresas, que passaram a atuar de maneira on line e depender das mídias digitais para continuidade das atividades exercidas. Temos como exemplo, muitos restaurantes que só estão trabalhando com entrega através de canais digitais.

Verifica-se, então que só serão competitivas, frente ao mercado, as empresas que se adaptarem a esta nova realidade mundial tudo visando fomentar a venda dos seus produtos e propagação de seu negócio, e obrigatoriamente terão de contratar, serviços de publicidade, propaganda e marketing, pois em contrário, não terão mais lugar no mercado frente a terceiros.

Em relação a esses precedentes e ao novo conceito de insumo adotado, cabe aos demais contribuintes avaliar suas atividades e ajustar as premissas ao cálculo do imposto, levando em consideração a relevância e adequação, ou seja, a essencialidade dos do produto diante da geração de receitas.

Frisa-se que o conceito de insumo resume-se a cada um dos materiais fundamentais para o desenvolvimento ou para a produção de algo (matéria-prima, força de trabalho, consumo de energia, equipamentos, mão de obra, entre outros. Sendo portanto fundamental para o produto final das empresas todos esforços empreendidos em propaganda e marketing, bem como todo o investimento nos canais digitais e que deverão fazer parte do conceito de insumo por ser essencial para o desenvolvimento, crescimento e continuidade das atividades empresariais.

Conclui-se, portanto, que deverá ser traçada novas diretrizes tributárias, mais dinâmicas e que venham a atender as peculiaridades do mercado na atualidade, sendo imprescindível que seja considerado todo o sistema digital como imprescindível para o aproveitamento de créditos para os impostos de PIS e COFINS. Tornou-se essencial para a produção final a utilização de ferramentas como o marketing e a propaganda. Impossível conceber um modelo de economia empresarial que não se utilize dos meios digitais, como fazendo parte dos insumos das empresas.

REFERÊNCIAS

- AGUIAR, Adriana & BACELO, Joice. Natura e Visa obtêm no Carf créditos de PIS e Cofins sobre propaganda. **Lopes&Castelo sociedade de Advogados**. Disponível em: <<https://lopescastelo.adv.br/natura-e-visa-obtem-no-carf-creditos-de-pis-e-cofins-sobre-propaganda/>>. Acesso em: 01 nov 2021.
- ASSIS JÚNIOR, Milton Carmo de. A não-cumulatividade do PIS e da Cofins. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 64, p. 106, Setembro de 2005.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1986.
- BARRETO, Gileno Gurjão. **Créditos de PIS e da COFINS sobre despesas de Marketing, Propaganda e Publicidade**. In: BORGES, Eduardo (coord.). PIS/COFINS. Apropriação de Créditos – Conceito de Insumos – Posicionamentos do CARF. São Paulo: Quartier Latin, 2014.
- BENTO, Renato de Andrade. **O Alcance do conceito de insumo no PIS e COFINS não cumulativos**. Monografia (Especialização) – Curso de Especialização em Direito Tributário, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – COGEAE. São Paulo, 2015.
- BRASIL. **Acórdão do REsp n. 1.221.170/PR**. Ministro Mauro Campbell Marques. Disponível em: <https://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STJ/attachments/STJ_RESP_1221170_7f555.pdf?AWSAccessKeyId=AKIARMMD5JEAO67SMCVA&Expires=1636624720&Signature=8Aa9GwudYc1w3GxvoML1auHtFOA%3D>. Acesso em: 20 ago 2021.
- BRASIL. **Acórdão do REsp n. 1.221.170/PR**. Voto da Ministra Regina Helena Costa. trecho transcrito também para o voto condutor do acórdão, p. 81. Disponível em: <https://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STJ/attachments/STJ_RESP_1221170_7f555.pdf?AWSAccessKeyId=AKIARMMD5JEAO67SMCVA&Expires=1636624720&Signature=8Aa9GwudYc1w3GxvoML1auHtFOA%3D>. Acesso em: 20 ago 2021.
- BRASIL. **Acórdão REsp. 1.246.317/MG**. Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 29.6.2015. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/203360216/recurso-especial-resp-1246317-mg-2011-0066819-3/relatorio-e-voto-203360235>>. Acesso em: 20 out 2021.
- BRASIL. ConJur. **Revista Consultor Jurídico**. Publicado acórdão do Carf sobre crédito de PIS/Cofins sobre publicidade. 2020. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2020-mar-03/publicado-acordao-carf-credito-cofins-publicidade>>. Acesso em: 01 nov 2021.
- BRASIL. Constituição Federal. **Nosso Direito financeiro e tributário**. 23ed. São Paulo: Atlas, 2014.
- BRASIL. Jusbrasil. **Artigo 195 da Constituição Federal de 1988**. Disponível em: <<https://www.jusbrasil.com.br/topicos/654265/artigo-195-da-constituicao-federal-de-1988>>. Acesso em: 02 nov 2021.

BRASIL. Jusbrasil. **Artigo 239 da Constituição Federal de 1988**. Disponível em: <<https://www.jusbrasil.com.br/topicos/901343/artigo-239-da-constituicao-federal-de-1988>>. Acesso em: 02 nov 2021.

BRASIL. Jusbrasil. **Lei nº 10.833 de 29 de Dezembro de 2003**. Disponível em: <<https://www.jusbrasil.com.br/topicos/11004318/artigo-3-da-lei-n-10833-de-29-de-dezembro-de-2003>>. Acesso em: 10 ago 2021.

BRASIL. Jusbrasil. **REsp n. 1.221.170/PR**. 1ª Seção do STJ. Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Julgamento em 22 de fevereiro de 2018. Disponível em: <<https://sergiobinottofilho.jusbrasil.com.br/artigos/571316382/recurso-especial-1221170-pr-o-conceito-de-insumos-para-a-tributacao-de-pis-e-cofins>>. Acesso em: 20 out 2021.

BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA – STJ. Precedentes Qualificados. **Tema Repetitivo 779**. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&sg_classe=REsp&nu_m_processo_classe=1221170>. Acesso em: 09 nov 2021.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Nº Acórdão 3302-008.120**. 2018. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=7449605->>. Acesso em: 01 nov 2021.

BRASIL. SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICROS E PEQUENAS EMPRESAS - SEBRAE. **O impacto da pandemia de coronavírus nos pequenos negócios**. 2020. Disponível em: <<https://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/o-impacto-da-pandemia-de-coronavirus-nos-pequenos-negocios,192da538c1be1710VgnVCM1000004c00210aRCRD>>. Acesso em: 31 out 2021.

CALIENDO, Paulo. **Da justiça fiscal**: conceito e aplicação. Interesse público, Porto Alegre: Notadez, 2005.

CARNEIRO, Daniel Zanetti Marques. A não-cumulatividade do PIS e da Cofins. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 116, p. 34, maio. São Paulo: Dialética, 2005.

CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. Possibilidade de Manutenção e Utilização de Créditos de PIS/COFINS. Relativos a Bens do Ativo Permanente na Hipótese de Comodato/Locação de Maquinário para Terceiros. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 197, p. 97, fev 2012.

CASTRO, Leonardo Moraes e. **Apropriação de créditos de PIS/Cofins para gastos incorridos por indústrias**: interpretação do conceito de “insumo” na visão da receita federal do Brasil e possibilidade de sua ampliação com base no atual entendimento do Carf. Disponível em : <<https://www.buenoecastro.tax/artigos/2021/01/apropriacao-de-creditos-de-pis-cofins-para-gastos-incorridos-por-industrias-interpretacao-do-conceito-de-insumo-na-visao-da-receita-federal-do-brasil-e-possibilidade-de-sua-ampliacao/>>. Acesso em: 20 set 2021.

CASTRO, Leonardo Moraes e. Bueno & Castro. **Despesas com propaganda e Marketing incorridas por indústrias**: conceito de insumo para creditamento de PIS e Cofins sob o regime não-cumulativo no cenário jurisprudencial brasileiro. 2021. Disponível em: <<https://www.buenoecastro.tax/artigos/2021/01/despesas-com-propaganda-e-marketing-incorridas-por-industrias-conceito-de-insumo-para-creditamento-de-pis-e-cofins-sob-o-regime-nao-cumulativo-no-cenario-jurisprudencial-brasileiro/>>. Acesso em: 20 ago 2021.

DIAS JUNIOR, Cesar Tadeu. **A EVOLUÇÃO DO CONCEITO DE INSUMO NO CARF PARA FINS DE CREDITAMENTO DE PIS E COFINS: ANÁLISE CRÍTICA BASEADA NOS PRECEITOS ESTABELECIDOS PELO RESP 1.221.170/PR (STJ)**. Disponível em: <https://direitosp.fgv.br/sites/direitosp.fgv.br/files/453.13.10.2020._cesar_tadeu_dias_junior.pdf>. Acesso em: 13 out 2021.

DINIZ, Maria Helena. **Dicionário Jurídico**. São Paulo: Saraiva, 1998.

FABIANO, Rafael. **Carf concede direito de crédito de PIS/COFINS sobre propaganda**. 2020. Disponível em: <<https://cursoscnf.org.br/blog/post/carf-concede-direito-a-credito-de-piscofins-sobre-propaganda>>. Acesso em: 01 nov 2021.

FALLET, Allan George de Abreu & FEITOSA FILHO, Airton Freitas. INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO – IBDT. **Revista Direito Tributário Atual –RDT Atual**. Regime não cumulativo das contribuições – principais aspectos controvertidos quanto ao conceito de insumo para fins de creditamento da atividade comercial. 2020. Disponível em: <<https://ibdt.org.br/RDTA/regime-nao-cumulativo-das-contribuicoes-principais-aspectos-controvertidos-quanto-ao-conceito-de-insumo-para-fins-de-creditamento-da-atividade-comercial/>>. Acesso em: 10 ago 2021.

FARETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 16ed. São Paulo: Atlas, 2017.

FENSTERSEIFER, Arnold Wagner - **A INTERPRETAÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS NA NÃO CUMULATIVIDADE DO PIS E DA COFINS: O LEGISLADOR RACIONAL E COERENTE**. Disponível em: https://www.academia.edu/16839883/A_INTERPRETA%C3%87%C3%83O_DO_CONCEITO_DE_INSUMOS_NA_N%C3%83O_CUMULATIVIDADE_DO_PIS_E_DA_COFINS__O_LEGISLADOR_RACIONAL_E_COERENT>. Acesso em: 20 ago 2021.

FENSTERSEIFER, Wagner Arnold. **O conceito de insumos na sistemática não-cumulativa do PIS e da COFINS**. Trabalho de Graduação (Bacharelado) - Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2014.

FERNANDES, Edison Carlos. Não cumulatividade da contribuição ao PIS, de acordo com a Lei nº 10.637, de 2002. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n 89. São Paulo: Dialética, 2002.

GRECO, Marco Aurélio. **Não-Cumulatividade no PIS e na COFINS**. In: PAULSEN, Leandro (coord.). Não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS. São Paulo/Porto Alegre: IOB Thompson/Instituto de Estudos Tributários, 2004.

HARADA, Kiyoshi. **Secta**. Blog. 2021. Disponível em: <http://www.secta.com.br/bancodados/boletim2003/direitos/06/direitos_06_contribuicoes.asp>. Acesso em: 02 nov 2021.

JANSSEN, Murayama Hiroshi. **O conceito de Insumo nas contribuições ao Pis e na Confins**. 2014.

KOTLER, Philip. **Marketing Essencial**. 2ed. São Paulo: Pearson, 2004.

MARTINS, Natanel. **O conceito de Insumo na Sistemática Não cumulativa do PIS e da Confins**. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.); PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.) PIS/COFINS: Questões Atuais e Polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MELO, Clayton. **Como o coronavírus vai mudar nossas vidas: dez tendências para o mundo pós-pandemia**. EL PAÍS: O JORNAL GLOBAL 2020. Disponível em: <<https://brasil.elpais.com/opiniao/2020-04-13/como-o-coronavirus-vai-mudar-nossas-vidas-dez-tendencias-para-o-mundo-pos-pandemia.html>>. Acesso em: 31 out 2021.

MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições Sociais: Lineamentos Jurídicos**. Direito Tributário, Coord. Luís Eduardo Schoueri, São Paulo: Quartier Latin, 2003.

MELO, José Eduardo Soares de & LIPPO, Luiz Francisco. **A não-cumulatividade tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e Cofins)**. 3ed. São Paulo: Dialética, 2008.

MELO, José Eduardo Soares de. Não-cumulatividade. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Não-cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética, 2009.

MINATEL, José Antonio. **PIS-COFINS: não cumulatividade e registro de crédito nas “comissões sobre vendas” devidas à pessoa jurídica**. In: PIS e Cofins à luz da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro (Coord.). São Paulo: MP, 2013.

MORAES, Patricia Autran Fontenele. **O impacto do marketing digital na viabilidade econômico financeira de uma startup do setor lawtech**. 2018. Disponível em: <http://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/40671/3/2018_tcc_pafmoraes.pdf>. Acesso em: 31 out 2021.

MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 3ed. São Paulo: Noeses, 2018.

NEILPATEL. Blog. Marketing Digital. **O Que é Growth Hacking e Como Usar para Atrair e Reter Clientes**. Disponível em: <<https://neilpatel.com/br/blog/como-usar-growth-hacking-para-atrair-e-reter-clientes/>>. Acesso em: 31 out 2021.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Aspectos relacionados a “não-cumulatividade” (sic) da COFINS e da contribuição ao PIS**. In FISCHER, Octavio Campos; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). PIS/COFINS – Questões atuais e polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães & FISCHER, Octavio Campos.
PIS/COFINS: questões atuais e polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. A não cumulatividade das contribuições incidentes sobre o faturamento na Constituição e nas leis. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 111, São Paulo: Dialética, 2004.

RIBEIRO, Rodrigo Koehler. O princípio da não-cumulatividade no Direito Tributário Brasileiro. **Revista de Doutrina TRF4**. 2007. Disponível em: <https://revistadoutrina.trf4.jus.br/index.htm?https://revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/Edicao018/Rodrigo_Ribeiro.htm>. Acesso em: 06 out 2021.

ROCHA, Luiza Jotz. O enquadramento de despesas com comissões como insumo para fins de decreditação de PIS/Cofins. **Revista Tributária de Finanças**. Disponível em: <<https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rftp/article/view/362/168>>. Acesso em: 23 jun 2021.

SABBAG, Eduardo. **Manual do Direito Tributário**. 3ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SILVA, Eric Castro e. Definição de Insumos para fins de PIS e Cofins não Cumulativos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 170. São Paulo: dialética, 2009.

SOARES, Maria Helena Tavares de Pinho Tinoco. **Direito ao crédito de PIS e de COFINS relativo às despesas de “publicidade” na atividade de franquia**. Dissertação (Mestrado) - Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2016.

SOUSA, Edmilson Patrocínio. **Contabilidade Tributária: Aspectos Práticos conceituais**. São Paulo: Atlas, 2018.

TORRES, Claudio. **A bíblia do marketing digital: tudo que você queria saber sobre marketing e publicidade na internet e não tinha a quem perguntar**. São Paulo: Novatec, 2009.

APÊNDICE: Projeto

**FACULDADE DOM BOSCO PORTO ALEGRE
FACULDADE DE DIREITO**

DENISE DE OLIVEIRA FONSECA

**CRÉDITO DE PIS E CONFINS SOBRE INSUMO DA ATIVIDADE
COMERCIAL**

Porto Alegre

2021

DENISE DE OLIVEIRA FONSECA

**CRÉDITO DE PIS E CONFINS SOBRE INSUMO DA ATIVIDADE
COMERCIAL**

Presente projeto de pesquisa apresentado como requisito para aprovação na disciplina de Trabalho de Conclusão I na Faculdade Dom Bosco de Porto Alegre.

Orientadora: Prof^a. Mestra: Silvia Marmontel

Porto Alegre

2021

SUMÁRIO

DADOS DE IDENTIFICAÇÃO DO PROJETO.....	67
1.....	TEMA 67
2.....	DELIMITAÇÃO DO TEMA 67
3.....	FORMULAÇÃO DO PROBLEMA 67
4.....	HIPÓTESES 68
5.....	JUSTIFICATIVA 68
6.....	OBJETIVOS 68
6.1 OBJETIVO GERAL	68
6.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS	69
7.....	EMBASAMENTO TEÓRICO 69
8.....	METODOLOGIA 78
8.1	MÉTODO DE ABORDAGEM E TÉCNICAS DE PESQUISA 78
10.....	PROPOSTA DE SUMÁRIO PARA O TCC II 80
REFERÊNCIAS.....	81

DADOS DE IDENTIFICAÇÃO DO PROJETO

Título provisório

INSUMO PARA CRÉDITO DE PIS E CONFIS

Natureza da pesquisa

Trabalho de Conclusão de Curso.

Previsão de duração

Início em maio de 2021 e término em dezembro de 2021.

Autor

Denise de Oliveira Fonseca.

1 TEMA

Na presente pesquisa pretende-se abordar sobre a essencialidade dos produtos com bem conceito de insumo dentro das atividades comercial.

2 DELIMITAÇÃO DO TEMA

Os conflitos entre o empresário e a Receita Federal bem como tribunal da Justiça para fins de crédito do pis e confins.

3 FORMULAÇÃO DO PROBLEMA

a) Portanto, buscou-se reunir dados/informações com o propósito de responder ao seguinte problema de pesquisa: qual a importância a aplicação da essencialidade do produto para crédito de Pis e Confins em empresas do comercio?

4 HIPÓTESES

a) Por meio da Receita Federal, a lista de crédito prevista no artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 são exaustivas. Portanto, para a utilização do crédito, apenas os custos ou despesas necessárias à geração de receita não são suficientes e devem ser estipulados na legislação. Para os juristas, a não cumulatividade é um princípio constitucional, e a tributação nesse sistema deve obedecer a esse princípio. Para eles, o legislador não pode listar livremente os créditos permitidos ou não permitidos. Portanto, a lista de crédito prevista no artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 serão apenas. De acordo com essa interpretação, todos os custos e despesas necessários para gerar receita devem levar em consideração a distribuição do crédito. Por exemplo, custos de publicidade ou comissões de vendas se enquadram nesta categoria e poderiam então permitirem que este crédito fosse aproveitado.

5 JUSTIFICATIVA

O presente projeto visa demonstrar doravante em que algumas diretrizes metódicas que não se pode renunciar na realização do direito - como os pressupostos de proporcionalidade e igualdade e a relativa da igualdade – comprova a ilegalidade, ou seja, as restrições de crédito impostas a empresas comerciais em suas atividades econômicas. Através da atividade com o custo de aquisição de serviços e bem utilizados na atividade para gerar distribuição e transformação nas empresas comercial teriam o direito de apropriação de PIS/COFINS.

6 OBJETIVOS

Será devidamente exposto o objetivo geral e os objetivos específicos do presente projeto de pesquisa.

6.1 OBJETIVO GERAL

O presente trabalho tem como objetivo geral demonstrar qual a importância à aplicação da essencialidade do produto para crédito de PIS e CONFINS em

empresas do comércio, com a finalidade de analisar o incentivo de redução da carga tributária.

6.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Insumo com essencialidade dos produtos na atividade comercial
- RFB pressupostos da invalidade de insumos na atividade comercial;
- Princípios constitucionais
- Verificar os entendimentos dos tribunais;

7 EMBASAMENTO TEÓRICO

O sistema tributário constitucional é formado por um conjunto de princípios e regras de ação coordenada do Estado, de modo que gere os recursos necessários ao cumprimento de seus objetivos, atendendo às necessidades da comunidade, que são parte importante do processo tributário.

Sobre a não cumulatividade das referidas contribuições podemos verificar através do artigo 195, §12 da Constituição Federal, na redação da Emenda Constitucional de 42/2003¹⁰¹. No caso das contribuições Pis e ao Confins de caráter não cumulativo as normas da atribuição através da lei teria uma certa “liberdade de definir setores da atividade econômica.”¹⁰²

Da análise histórica, pode-se fazer referência ao regime não cumulativo em função do princípio da capacidade contributiva para evitar a aterrorizante dupla tributação do mesmo fato. Como inovação para o sistema tributário, trouxe uma proposta tributária ruim que evita o "sistema em cascata" para focar apenas no valor agregado em cada etapa da cadeia produtiva, retirando o impacto sobre as bases já tributadas.¹⁰³ Buscar, em suma, a “neutralidade fiscal”¹⁰⁴ para garantir que o ônus da cadeia seja suportado exclusivamente pelo consumidor final.

¹⁰¹ BRASIL. **Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc42.htm. Acesso em 14.abr.2021.

¹⁰² FORTES, Maurício Cezar Araújo. **PIS/COFINS e a Desvirtuação de Conceito de Direito Privado**. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2020/10/Artigo-1.pdf>. Acesso em 20.abr.2021.

¹⁰³ MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 3ed. São Paulo: Noeses, 2018.

Neste sentido:

[...] a não-cumulatividade permite que o crédito fiscal das aquisições de bens e serviços vinculados, direta e indiretamente, ao processo de produção seja oposto ao débito decorrente das operações mercantis de vendas e assemelhados, garantindo a natureza jurídica ontológica dos chamados impostos sobre o consumo que devem ser suportados financeiramente pelo consumidor final de mercadorias e serviços.¹⁰⁵

Para tanto, a operacionalização do sistema não cumulativo de PIS/COFINS se dá por meio de um sistema de crédito e débito, no qual o contribuinte deve calcular seu débito com alíquotas apropriadas sobre seus rendimentos, mas descontando os créditos desse valor sobre certas despesas incorridas por você, nos casos de autorização prevista em lei. Pretende-se, portanto, tributar os rendimentos efetivamente obtidos pelo contribuinte, deduzindo os custos e despesas legalmente permitidos para a obtenção dos rendimentos correspondentes. Dentre as hipóteses de crédito de PIS/COFINS previstas no referido Atua, para os fins do presente caso, a hipótese contida no art. 3º, II Atos 10.637/02 e 10.833/03, pois dispõem sobre a possibilidade de destinação de empréstimos para contribuições:

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).

Como a legislação não prevê o conceito de contribuição há um longo debate no cenário jurídico brasileiro sobre sua abrangência, pois a IN 247 da Receita Federal do Brasil emitiu as IN 247/02 e 404/04 faça-se necessário a comparação o conceito de entrada PIS/COFINS igual ao conceito de entrada IPI. O problema é que o IPI incide sobre a produção de produtos industrializados do contribuinte e sobre o valor de cada produto, enquanto o PIS/COFINS incide mais sobre os produtos.

¹⁰⁴ CALIENDO, Paulo. **Da justiça fiscal: conceito e aplicação**. Interesse público, Porto Alegre: Notadez, v. 29, 2005. p. 176.

¹⁰⁵ ROCHA, Luiza Jotz. O enquadramento de despesas com comissões como insumo para fins de creditamento de PIS/Cofins. **Revista Tributária de Finanças**. p. 112. Disponível em: <<https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rtfp/article/view/362/168>>. Acesso em: 23 jun 2021.

Nesse sentido, Humberto Ávila argumenta que os legisladores têm um mandato coerente que não pode ser distorcido por restrições excessivas ao conceito de insumo.

As considerações precedentes e os exemplos destinados a esclarecê-las levam à conclusão de que a atitude anterior do legislador vincula sua atividade posterior. O legislador, ao criar novas regras, vincula-se às suas próprias decisões fundamentais anteriores na regulação da mesma matéria. (...) Desse modo, tendo o legislador tomado uma decisão fundamental a respeito de determinada regulação, adotando princípios diretos e critérios de diferenciação para promover determinadas finalidades, deverá desenvolvê-las de modo consequente e isento de contradições, sob pena de violar a norma fundamental da igualdade. (...) Aqui entra em cena o “postulado do legislador coerente”: tendo tomado a decisão fundamental de instituir o regime não cumulativo, deve desenvolvê-la de modo consequente e isento de contradições, sob pena de violar a norma fundamental da igualdade, pouco importando – reitere-se mais uma vez – se o regime não cumulativo é ou não uma imposição constitucional.¹⁰⁶

Maia Filho explica o assunto com parábolas do cotidiano, explicando a amplitude dos conceitos de entrada do PIS/COFINS com exemplos de produção de panificação e a necessidade de ovos e farinha e forno ou assadeira. Já que os ingredientes do bolo não podem ser convertidos nos bolos, o forno e o fogão também são fatores de desempenho, pois são tão essenciais no processo de cozimento quanto à massa e os ovos. Nesse contexto, o insumo deve ser entendido como o ingrediente necessário e adequado para a produção, e a subtração leva a inferir que o produto não existe. Portanto, é seguro afirmar que os custos necessários ou associados ao desenvolvimento dos negócios do contribuinte são insumos para fins de PIS/COFINS e geralmente entendidos em termos de custos não realizáveis na qual se os mesmos afetaria a produção ando em nível de qualidade quanto em nível de quantidade, ou seja, dando a impossibilidade da continuidade da sua empresa. Os contribuintes devem dar continuidade ao negócio ou manter o mesmo nível de produção e qualidade, embora possível.¹⁰⁷

A 1ª Seção do STJ, no ano de 2018 deu fundamental passo na qual trouxe o conceito de contribuição para resultados de crédito de matérias primas ao entender o PIS/COFINS, em rito de recursos reiterados, o Recurso Especial, em rito de

¹⁰⁶ ÁVILA, Humberto. **O “Postulado do Legislador Coerente” e a não cumulatividade das contribuições**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. 11ed. São Paulo: Dialética, 2007.

¹⁰⁷ BRASIL. **REsp n. 1.221.170/PR**. 1ª Seção do STJ. Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Julgamento em 22 de fevereiro de 2018.

recursos reiterados, o Recurso Especial nº. 1.221.170/PR. Tendo declarando então que a ilegalidade da antiga diretriz da Receita Federal, então contidas nas Instruções normativas n. 247/2002 e 404/2004.

Pela relevância, segue trecho da ementa do precedente do STJ que sedimentou a questão:

(...) 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. (...) Os conceitos de essencialidade e relevância foram esclarecidos pelo próprio acórdão:

[...] tem-se que o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, 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 pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção Individual – EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço¹⁰⁸.

Do modo que pode ser averiguado acima, a decisão emitida pelo STJ na hora do julgamento REsp n.o. 1.221.170/PR associou o conceito de contribuição para fins de crédito do PIS/COFINS com "Critérios da essencialidade ou mérito", ou seja, para importância do bem ou serviço na qual se é utilizado para desenvolvimento do negócio e qual gerará resultados econômicos alcançados pelo contribuinte."¹⁰⁹

De acordo com a ilustre Min. Regina Helena Costa, traz que para ser considerado insumo toda gasto necessário com bens e serviços na qual são imprescindíveis para a atividade da empresa: "[...] 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."

Uma análise mais detalhada dos resultados mostra: basta inseri-lo como parte do cálculo de alocação de crédito. Os gastos foram identificados como importantes

¹⁰⁸ BRASIL. REsp n. 1.221.170/PR. 1ª Seção do STJ. Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Julgamento em 22 de fevereiro de 2018.

¹⁰⁹ BRASIL. Acórdão do REsp n. 1.221.170/PR, trecho extraído da ementa, correspondente à tese fixada no precedente.

para a atividade econômica (de acordo com os critérios pertinentes). Desenvolvido pela empresa. Afinal de contas, toda despesa “indispensável” (ou “primordial”) será impreterivelmente “fundamental” (ou “destacado”), de forma que o universo dos gastos essenciais abrange totalmente o universo dos gastos imprescindíveis.

As decisões tomadas na primeira parte do STJ servirão para confirmar e fundamentar considere o voto pela Min. Regina Helena Costa. “das leis disciplinadoras dessas contribuições o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.”¹¹⁰

Em análise, isso significa que um entendimento comum envolve um critério de caso a caso, pois a relevância e a natureza dos fatores só podem ser verificadas por meio da análise de um caso particular. As características e premissas abstratas dos bens ou serviços são fornecidas como insumos porque estão vinculadas ao objetivo final da atividade e ao contexto empresarial do domínio do contribuinte.

Lei nº 10.637/2002 e n. 10 Estabelecendo a disciplina jurídica do sistema 833/2003 Cálculo cumulativo e cobrança de PIS e COFINS. Arte Seção I. Terceira Lei Dá às empresas abrangidas por este esquema o direito de descontar os créditos calculados. Produto II com as mesmas propriedades para "Produtos adquiridos para revenda" "Direitos de Crédito de Bens e Serviços" usados como insumo para fornecimento Produção ou produção de bens ou bens destinados ao serviço e venda."

Dessa maneira, verifica-se que, na percepção da RFB, nem sequer todos os gastos incorridos pelas companhias possibilitam a apropriação de créditos de PIS e COFINS, apesar de que esses sejam essenciais à seu exercício. De acordo com o conhecimento fazendário, somente se enquadraria um bem como insumo quando este tivesse uma aplicação no processo vantajoso, devendo as matérias primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagens e demais propriedades serem aplicados, desgastados ou consumidos na fabricação ou construção de um bem ou na prestação de um serviço. No caso dos serviços, foi concedido o creditamento correspondente a gastos com as propriedades aplicadas ou consumidas na prestação de serviços, a partir de que não estejam incluídos no ativo imobilizado e

¹¹⁰ BRASIL. **Acórdão do REsp n. 1.221.170/PR**, voto da Ministra Regina Helena Costa, p. 75; voto condutor, p. 30.

os serviços prestados por indivíduo jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.¹¹¹

Nota-se, dessa maneira, que o tratamento normativo infralegal visa observar como insumos somente os propriedades e serviços de modo direto aplicados no processamento vantajoso, ou que nele sofrem modificações, tirante a eventualidade de creditamento de mais propriedades ou serviços que, ainda que não consumidos de modo direto, são importantes para geração de prescrição do indivíduo jurídica. Somente as companhias dedicadas às atividades de prestação de serviços e de fabricação ou construção de propriedades ou produtos teriam direito ao creditamento sobre gastos com insumos.¹¹²

O Parecer Normativo COSIT/RFB n. 5, de 17 de dezembro de 2018, que apresenta as “principais repercussões” em meio fazendário da manifestação do conceito de insumos pelo STJ na sentença do REsp n. 1.221.170/PR, explorou essa ostensível dicotomia normativa para gerar a “inexistência de insumos na exercício comercial”, afirmando que “apenas há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Colaboração para o PIS/PASEP e da COFINS nas atividades de fabricação de propriedades destinados à distribuição e de prestação de serviços a terceiros”.¹¹³ De acordo com o PN COSIT/RFB n. 5/2018¹¹⁴, “para fins de apuração de créditos das contribuições, não há insumos na exercício de revenda de propriedades, em especial visto que a esta exercício foi reservada a apuração de créditos em correlação aos propriedades adquiridos para revenda (cortado I do caput do art. 3º da Princípio n. 10.637, de 2002, e da Princípio n. 10.833, de 2003).¹¹⁵

Após a declaração do fisco, duas alternativas se expuseram: A primeira na qual a Receita Federal define que essas leis de forma mais restritiva que pretendeu o legislador – na qual foi demonstrado através do acórdão proferido no REsp n. 1.221.170/PR, estaria ábdito de ser uma situação excepcional – as Leis n.

¹¹¹ CASTRO, Leonardo Moras e. **Despesas com propaganda e marketing incorridas por indústrias**: conceito de insumo para creditamento de PIS e Cofins sob o regime não-cumulativo no atual cenário jurisprudencial brasileiro. Bueno e Castro. 2021. Disponível em: <<https://www.buenoecastro.tax/artigos/2021/01/despesas-com-propaganda-e-marketing-incorridas-por-industrias-conceito-de-insumo-para-creditamento-de-pis-e-cofins-sob-o-regime-nao-cumulativo-no-atual-cenario-jurisprudencial-brasileiro/>>. Acesso em: 15 jun 2021.

¹¹² ROCHA, Luiza Jotz. O enquadramento de despesas com comissões como insumo para fins de creditamento de PIS/Cofins. **Revista Tributária de Finanças**. p. 112. Disponível em: <<https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rftp/article/view/362/168>>. Acesso em: 23 jun 2021.

¹¹³ PN COSIT/RFB n. 5/2018, § 40.

¹¹⁴ Os §§ 40 a 44 do PN COSIT/RFB n. 5/2018 tratam da referida “inexistência de insumos na atividade comercial”.

¹¹⁵ PN COSIT/RFB n. 5/2018, § 41.

10.637/2002 e n. 10.833/2003, de fato, distinguiram os comerciantes dos industriais e prestadores de serviços no que se refere ao direito à apropriação de créditos sobre os insumos das respectivas atividades econômicas.¹¹⁶

Em outras palavras, ao se responder a significado rigoroso do cortado II do art. 3º das Leis n.10.637/2002 e n. 10.833/2003, assim como resumida nos §§ 40 a 44 do PN COSIT/RFB n. 5/2018¹¹⁷, questiona-se similarmente a eventualidade de o legislador ordinário e acrescentar tais leis impondo a distinção nos moldes como identificada pela RFB. Isso visto que os motivos de tais questionamentos, como serão averiguados, são principalmente os mesmos, constantemente alicerçados em princípios constitucionais que orientam a tributação e em diretrizes metódicas que são infestáveis na prática do direito.¹¹⁸

A primeira dessas decisões foi proferida em agosto de 2018¹¹⁹, no momento em que o órgão administrativo aplicou as especificações da essencialidade e da relevância para gratular o direito de influência da Natura Novidade e Tecnologia de Produtos Ltda. Na chance, no entanto, o Carf afirmou que, na definição de um insumo, similarmente deveria ser ponderado à norma prescrição em comparação com gasto. Ou seja, para fazer créditos de PIS/COFINS, além de ser primordial para a prestação de serviço ou fabricação de bem indicado à distribuição, a gasto deveria estar vinculada a uma prescrição tributada.¹²⁰

Indo de embate a essa decisão, o Carf reconheceu, em sentença executado em agosto de 2019¹²¹, o direito da Visa do Brasil Empreendimentos Ltda. de usufruir créditos de PIS/COFINS sobre suas despesas com comercial. Na aberta, os conselheiros chegaram a entendimento de que clube teria direito aos créditos de PIS/COFINS em razão de seu exercício (apesar de que secundária) de prestação de serviços relativos ao setor de marketing e comercial, na providência em que a

¹¹⁶ ROCHA, Luiza Jotz. O enquadramento de despesas com comissões como insumo para fins de creditamento de PIS/Cofins. **Revista Tributária de Finanças**. p. 112 . Disponível em: <<https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rftp/article/view/362/168>>. Acesso em: 23 jun 2021.

¹¹⁷ Os §§ 40 a 44 do PN COSIT/RFB n. 5/2018 tratam da referida “inexistência de insumos na atividade comercial”.

¹¹⁸

¹¹⁹ BRASIL. **Acórdão nº 3401-005.291**, publicado em 09 out 2018.

¹²⁰ CASTRO, Leonardo Moras e. **Despesas com propaganda e marketing incorridas por indústrias**: conceito de insumo para creditamento de PIS e Cofins sob o regime não-cumulativo no atual cenário jurisprudencial brasileiro. Bueno e Castro. 2021 Disponível em: <<https://www.buenoecastro.tax/artigos/2021/01/despesas-com-propaganda-e-marketing-incorridas-por-industrias-conceito-de-insumo-para-creditamento-de-pis-e-cofins-sob-o-regime-nao-cumulativo-no-atual-cenario-jurisprudencial-brasileiro/>>. Acesso em: 15 jun 2021.

¹²¹ BRASIL. **Acórdão nº 3201-005.668**, publicado em 06 set 2019.

identificação de sua marca é primordial no relacionamento da clube com seus clientes.¹²²

O órgão administrativo concluiu que as receitas auferidas estariam correlacionadas às despesas incorridas pela Visa com aquilo que se faz de marketing e comercial — as quais seriam, então, fundamentais para o progresso de suas atividades.

Entretanto, como será demonstrado oportunamente, pretende sob a perspectiva de uma interpretação restritiva do consentimento fazendário e sobre a perspectiva do legislador ordinário no intuito de demarcar o direito à apropriação de créditos de PIS/COFINS sobre insumos somente aos setores industriais e de serviços, restringindo análoga influência para o setor comercial, deste modo realce seria incompatível com a conformidade tributária, mostrando-se, dessa forma, inconstitucional.¹²³

Para fundamentar a exposição análoga inconstitucionalidade, é necessária fixar em meios às quais evidencia papel destaque, para além do princípio da conformidade tributária, o postulado da proporcionalidade o postulado da conformidade e prevalência ocasional da conformidade.¹²⁴

Os postulados normativos aplicativos são código de imediatas metódicas que instituem as especificações de aplicação de outro código situadas no plano do instrumento da aplicação. Dessa maneira, qualificam-se como códigos sobre a aplicação de outro código, ou seja, como metanormas. Daí se expressar que se qualificam como código de acordo normas de 2ª grau. Diante de um postulado normativo, neste sentido, há uma diretriz, regrada que se dirige ao intérprete respeitando à interpretação de outras normas. Por trás dos postulados, há constantemente outras normas que estão sendo aplicadas¹²⁵.

Sendo assim, Ávila:

[...] os postulados, de um lado, não impõem a promoção de um fim, mas, em vez disso, estruturam a aplicação do dever de promover um fim; de outro, não prescrevem indiretamente comportamentos, mas modos de

¹²²BRAICHI, Thiago. **Créditos de PIS e Cofins sobre despesas com propaganda**. Legislação e mercado. 2020. Disponível em: <https://legislacaoemercados.capitalaberto.com.br/creditos-de-pis-e-cofins-sobre-despesas-com-propaganda/#_ftn1>. Acesso em: 23 jun 2021.

¹²³MARQUES, Thiago de Mattos. **Créditos de PIS/COFINS sobre Insumos da Atividade Comercial**. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 47, p. 436-466. São Paulo: IBDT.

¹²⁴Idem.

¹²⁵Regra, Princípio e Postulado Normativo, diferenciações cabíveis, publicado por Theodoro Luiz Liberati Silingovschi.

raciocínio e de argumentação relativamente a normas que indiretamente prescrevem comportamentos. Rigorosamente, portanto, não se podem confundir princípios com postulados.¹²⁶

Os princípios possuem o papel demonstrar, ou seja, nortear a direção em que está situada a exemplo a serem contra da, dessa maneira determinando o início de um ciclo, para condução dos seguintes ciclos para a aplicação do regramento específico. Neste sentido, Canotilho estabelece:

Os princípios são normas compatíveis com vários graus de concretização, conforme os condicionalismos fáticos e jurídicos, enquanto que as regras impõem, permitem ou proibem uma conduta, de forma imperativa, que é ou não cumprida. No caso de conflito, os princípios podem ser harmonizados, pesados conforme seu peso e seu valor em relação a outros princípios. Já as regras, se têm validade, devem ser cumpridas exatamente como prescritas, pois não permitem ponderações. Se não estão corretas, devem ser alteradas. Isso demonstra que a convivência dos princípios é conflitual – coexistem –, enquanto a das regras é antinômica – excluem-se.¹²⁷

Para Reale os princípios são “verdades ou juízos fundamentais, que servem de alicerce ou de garantia de certeza a um conjunto de juízos, ordenados em um sistema de conceitos relativos à dada porção da realidade.”¹²⁸

Entretanto, a avaliação dos códigos jurídicos pertinentes – principalmente, do princípio da igualdade tributária e de algumas das diretivas metódicas que orientam sua aplicação, em *sui generis* o postulado da proporcionalidade, o postulado da conformidade e a prevalência ocasional da igualdade – revela que análogo realce viola o princípio da conformidade tributária, justamente porque em contradição com as referidas normas metódicas. Deste modo, é inconstitucional, pois este infringe a conformidade tributária, a restrição imposta às companhias comerciais no que concerne ao direito de apuração de créditos de PIS/COFINS sobre as despesas incorridas com a compra de insumos usados em suas atividades econômicas, nos moldes como receitado pelo cortado II do art. 3º das Leis n.10.637/2002 e n. 10.833/2003 e de acordo com a texto que faz desse aparelho o Fisco federal, assente os §§ 40 a 44 do PN COSIT/RFB n. 5/2018. Por vigor da essencial exibição

¹²⁶ ÁVILA, Humberto. O “Postulado do Legislador Coerente” e a não cumulatividade das contribuições. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). Grandes questões atuais do direito tributário. 11ed. São Paulo: Dialética, 2007. p. 125.

¹²⁷ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 2ed. Coimbra: Almedina, 1998. p. 1125.

¹²⁸ Regra, Princípio e Postulado Normativo, diferenciações cabíveis, publicado por Theodoro Luiz Liberati Silingovschi.

do princípio constitucional da conformidade tributária sobre a disciplina ordinária do regulamento não cumulativo dessas contribuições, reconhecida pelo STF em efeito maior parte, as companhias comerciais, assim como as organizações industriais e prestadoras de serviços, evidencia o direito à apuração de créditos de PIS/COFINS sobre os gastos com insumos de suas atividades econômicas.¹²⁹

8 METODOLOGIA

Em seguida, será devidamente demonstrada a metodologia de pesquisa que será utilizada no presente trabalho, especificando as técnicas utilizadas, bem como a forma de execução e abordagem.

8.1 MÉTODO DE ABORDAGEM E TÉCNICAS DE PESQUISA

Esse estudo tem por finalidade realizar uma pesquisa aplicada, uma vez que utilizará conhecimento da pesquisa fundamental para resolver problemas.

Para um melhor tratamento dos objetivos e melhor apreciação desta pesquisa, observou-se que ela é classificada como pesquisa exploratória. Detectou-se também a necessidade da pesquisa bibliográfica no momento em que se fez uso de materiais já elaborados: livros, artigos científicos, revistas, documentos eletrônicos e enciclopédias na busca e alocação de conhecimento sobre a/o da essencialidade do produto como nova forma de conceito de insumo para em empresas do comércio, correlacionando tal conhecimento com abordagens já trabalhadas por outros autores.

A pesquisa assume como pesquisa bibliográfica, sendo explicatória, por sua vez, proporcionar maior familiaridade com o problema, tornando-o explícito ou construindo hipóteses sobre ele através de principalmente do levantamento bibliográfico. Por ser um tipo de pesquisa muito específica, quase sempre ela assume a forma de um estudo de caso (GIL, 2008).

Como procedimentos, podemos citar a necessidade de pesquisa Bibliográfica, isso porque faremos uso de material já publicado, constituído principalmente de

¹²⁹ BRAICHI, Thiago. **Créditos de PIS e Cofins sobre despesas com propaganda**. Legislação e mercado. 2020. Disponível em: <https://legislacaoemercados.capitalaberto.com.br/creditos-de-pis-e-cofins-sobre-despesas-com-propaganda/#_ftn1>. Acesso em: 23 jun 2021.

PROPOSTA DE SUMÁRIO PARA O TCC II

- 1. INTRODUÇÃO**
- 2. ESSENCIALIDADE DOS PRODUTOS**
 - 2.1 Conceito
 - 2.2 Ordenamento histórico
- 3. PIS E CONFINS**
 - 3.1 Conceito
 - 3.2 Ordenamento histórico
- 4. PROPAGANDA E MARKETING**
 - 4.1 Conceito
 - 4.2 A importância na atividade comercial
- 5. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS**
 - 4.1 Conceito
 - 4.2 Recurso Especial nº. 1.221.170/PR
 - 4.3 Entendimento RFB

Empresas industriais e prestadoras de serviços, que fariam jus à apropriação de créditos de PIS/COFINS x empresas comerciais, que não teriam reconhecido pela legislação ordinária tal direito.

REFERÊNCIAS

- ÁVILA, Humberto. **O “Postulado do Legislador Coerente” e a não cumulatividade das contribuições**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. 11ed. São Paulo: Dialética, 2007.
- BRAICHI, Thiago. **Créditos de PIS e Cofins sobre despesas com propaganda**. *Legislação e mercado*. 2020. Disponível em: <https://legislacaoemercados.capitalaberto.com.br/creditos-de-pis-e-cofins-sobre-despesas-com-propaganda/#_ftn1>. Acesso em: 23.jun.2021.
- BRASIL. **Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc42.htm>. Acesso em: 14 abr 2021.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp n. 1.221.170/PR**. 1ª Seção do STJ. Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. 22.fev.2018. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/860195481/agravo-interno-no-recurso-especial-agint-no-resp-1437025-sc-2014-0035808-5/inteiro-teor-860195485>>. Acesso em: 20 abr 2021.
- BRASIL. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 3201-005.668**. 06 set 2019. Disponível em: <http://j3f.com.br/wp-content/uploads/2019/09/Decisao_19515721360201723.pdf>. Acesso em: 01 jun 2021.
- BRASIL. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 3401-005.291**. 09 abr 2018. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=744960>>. Acesso em: 28 maio 2021.
- BRASIL. Ministério da Fazenda. **Parecer Normativo nº 5, de 17 de dezembro de 2018**. Disponível em: <https://www.in.gov.br/materia//asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/55640784/do1-2018-12-18-parecer-normativo-n-5-de-17-de-dezembr>. Acesso em: 07 maio 2021.
- BRASIL. Ministério da Fazenda. **Parecer Normativo COSIT/RFB n. 5/2018, § 40**. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97407>>. Acesso em: 27 abr 2021.
- CALIENDO, Paulo. **Da justiça fiscal: conceito e aplicação**. Interesse público, Porto Alegre: Notadez, v. 29, 2005.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 2ed. Coimbra: Almedina, 1998.

CASTRO, Leonardo Moras e. **Despesas com propaganda e marketing incorridas por indústrias**: conceito de insumo para creditamento de PIS e Cofins sob o regime não-cumulativo no atual cenário jurisprudencial brasileiro. Bueno e Castro. 2021. Disponível em: <<https://www.buenoecastro.tax/artigos/2021/01/despesas-com-propaganda-e-marketing-incorridas-por-industrias-conceito-de-insumo-para-creditamento-de-pis-e-cofins-sob-o-regime-nao-cumulativo-no-atual-cenario-jurisprudencial-brasileiro/>>. Acesso em: 15 jun 2021.

FORTES, Maurício Cezar Araújo. **PIS/COFINS e a Desvirtuação de Conceito de Direito Privado**. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2020/10/Artigo-1.pdf>>. Acesso em: 20 abr 2021.

MARQUES, Thiago de Mattos. Créditos de PIS/COFINS sobre insumos da atividade comercial. Instituto Brasileiro de Direito Tributário. **Revista Direito Tributário Atual**. Current Issues of Tax Law Review ISSN: 1415-8124 /e-ISSN: 2595-6280. Disponível em: <<https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2021/04/Thiago-de-Mattos-Marques.pdf>>. Acesso em: 26 abr 2021.

MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 3ed. São Paulo: Noeses, 2018.

REALE, Miguel. **Filosofia do Direito**. 11ed. São Paulo: Saraiva, 1986.

ROCHA, Luiza Jotz. O enquadramento de despesas com comissões como insumo para fins de creditamento de PIS/Cofins. **Revista Tributária de Finanças**. Disponível em: <<https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rftp/article/view/362/168>>. Acesso em: 23 jun 2021.