

INSTITUTO DE PESQUISA E ENSINO
LLM em Direito Tributário

Anakludia Filadoro Feiteiro Gonçalves

Aproveitamento do crédito tributário proveniente do PIS e da COFINS nas ações de
publicidade e marketing no E-Commerce

São Paulo
2018

Anakludia Filadoro Feiteiro Gonçalves

Trabalho de Conclusão de Curso para
aprovação na disciplina Monografia II,
Insper, Instituto de Estudo e Pesquisa;
Tributário.

Orientador: Regis Fernando de Ribeiro
Braga

São Paulo
2018

Gonçalves, Anaklaudia Filadoro Feiteiro
Aproveitamento do crédito tributário proveniente do PIS e da
COFINS nas ações de publicidade e marketing no E-Commerce
Anaklaudia Filadoro Feiteiro Gonçalves. – São Paulo, 2018.
n.f.

Trabalho de Conclusão de Curso – Insper, 2018
Orientador: Regis Fernando de Ribeiro Braga

1. PIS. 2. COFINS. 3. Insumo. 4. E-Commerce. 5. Publicidade. 6.
Marketing. I – Anaklaudia Filadoro Feiteiro Gonçalves. II –
Aproveitamento do crédito tributário proveniente do PIS e da
COFINS nas ações de publicidade e marketing no E-Commerce

Anaklaudia Filadoro Feiteiro Gonçalves

Aproveitamento do crédito tributário proveniente do PIS e da COFINS nas ações de publicidade e marketing no E-Commerce

Trabalho de conclusão de curso, aprovação na disciplina de Monografia II; Insper, Instituto de Estudo e Pesquisa; Tributário.

Data de aprovação: ___/___/_____

Banca Examinadora

Nome completo

Titulação

Instituição

Nome completo

Titulação

Instituição

Nome completo

Titulação

Instituição

Resumo

Este trabalho tem por objetivo demonstrar a possibilidade do aproveitamento de créditos provenientes do Programa de Integração Social (“PIS”) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (“COFINS”) não – cumulativos incidentes nas ações de publicidade e marketing realizadas por varejistas que atuam exclusivamente na internet.

Conforme será evidenciado, o mecanismo de funcionamento de tais varejistas, assim como também a definição do conceito de insumo relevante para o desenvolvimento da atividade social, são determinantes para a tomada de créditos tributários provenientes do PIS e da COFINS não – cumulativos incidentes sobre as ações de publicidade e marketing, uma vez que a Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 (“COFINS não – cumulativo”) e a Lei nº. 10.637, de 30 de dezembro de 2002 (“PIS não – cumulativo”) são omissas quanto aos insumos essenciais no comércio eletrônico.

Palavras-chave: PIS.COFINs. Insumo. Crédito. E-Commerce. Publicidade. Marketing.

Abstract

The purpose of this paper is to demonstrate the possibility of using non - cumulative credits from the Social Integration Program ("PIS") and the Contribution to Social Security Financing ("COFINS") on advertising and marketing actions carried out by retailers, which act exclusively on the internet.

As will be evidenced, the mechanism of operation of such retailers as well as the definition of the concept of relevant input to the development of social activity are determinant for the taking of non - cumulative PIS and COFINS tax credits on stock advertising and marketing since Law 10,833, of December 29, 2003 ("non - cumulative COFINS") and Law no. 10,637, of December 30, 2002 ("non - cumulative PIS") are omitted regarding the essential inputs in electronic commerce.

Keyword: Investor. PIS.COFINs. Input. Credit. E-Commerce. Publicity. Marketing.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	8
2. CONCEITO DE MARKETING.....	9
3. DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PIS E COFINS NA MODALIDADE NÃO – CUMULATIVOS E O CONCEITO DE INSUMOS	15
4. SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº. 60 DE 13 DE MARÇO DE 2013	27
6. CONCLUSÃO	36
7. REFERÊNCIAS	38

1. INTRODUÇÃO

A ascensão do comércio eletrônico no Brasil nos últimos 20 (vinte) anos deve-se aos avanços tecnológicos e a facilidade ao acesso à internet, além é claro, da mudança de comportamento do consumidor brasileiro que, atualmente, busca o conforto, comodidade, agilidade e segurança oferecidos pelas lojas virtuais na hora da compra.

Em meados dos anos 2000, grandes varejistas, como por exemplo o Magazine Luiza, entenderam o potencial das compras pela internet, bem como observaram atentamente a mudança de comportamento dos consumidores. Então, deram início ao movimento de integração do comércio eletrônico às lojas físicas e terminais de vendas, processo este que ficou conhecido como “Êxodo Digital”.¹

Curiosamente, ao contrário do que acontece com as vendas físicas, as virtuais, mesmo em tempos de crise econômica, só prosperam. Segundo uma pesquisa realizada pela Associação Brasileira de Comércio Eletrônico (“ABComm”) este mercado deve crescer 15% (quinze por cento) no ano de 2018 e atingir um faturamento superior a R\$69 bilhões.²

Diante dos bons resultados financeiros deste mercado e do crescimento exponencial comprovados ao longo dos anos³, alguns varejistas abandonaram por completo a ideia de ter um espaço físico, uma porta aberta na rua ou uma loja em shopping center para se dedicarem e existirem única e exclusivamente no espaço virtual. Dentre tais varejistas, destacam-se a Dafiti, OQVestir, Privália, Farefatch e as empresas do grupo Netshoes (Netshoes, Zattini e Shoestock).

Além das vantagens econômicas citadas, os varejistas que atuam exclusivamente online perceberam a redução de custos fixos e despesas com aluguel de espaço físico, contas de concessionárias, redução da mão-de-obra, conseqüentemente, redução de despesas com encargos trabalhistas. Entretanto, o refinamento das operações comerciais B2C (“Business to Consumer” ou “Empresa para consumidor”) gerou impactos tributários significativos em razão da alta complexidade envolvida.

¹Disponível em: <https://www.agenciaeplus.com.br/historia-do-e-commerce-no-brasil/>. Acesso em 27/06/2018.

²Disponível em: <<https://ecommercenews.com.br/noticias/balancos/e-commerce-cresce-12-em-2017-e-projecao-para-2018-vai-a-15/>>. Acesso em 27/06/2018.

³Disponível em: <<http://www.profissionaldeecommerce.com.br/e-bit-numeros-do-e-commerce-no-brasil/>>. Acesso em 27/06/2018.

Por conta das peculiaridades do comércio eletrônico, há regras específicas, por exemplo, para a incidência do imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços (“ICMS”) nas operações internas e interestaduais, assim como também regimes especiais exclusivos para os centros de distribuição de e-commerce e incentivos fiscais em portos secos para o desembaraço aduaneiro de mercadoria importada.

Embora no âmbito da tributação estadual verifique-se um avanço na legislação para acompanhar a nova realidade de mercado, o mesmo não acontece com as contribuições sociais para o PIS e a COFINS não-cumulativos, cujas legislações privilegiam as transações praticadas por lojas físicas, além de trazerem conceitos abertos.

A ausência desta definição atinge diretamente o comércio eletrônico que deixa de creditar-se de despesas com insumos fundamentais à sua existência e permanência no mercado virtual, tais como publicidade e marketing, sendo prejudicado em comparação às lojas físicas.

Isto posto, o presente trabalho se propôs a discutir a legitimidade do aproveitamento do crédito tributário proveniente do PIS e da COFINS não – cumulativos incidentes nas ações de publicidade e marketing realizadas pelo e-commerce, visto a importância de tais ações na sobrevivência e continuidade das empresas virtuais.

2. CONCEITO DE MARKETING

Conforme arguido no tópico anterior, são lojas virtuais aquelas cujas transações comerciais ocorrem através da conexão feita com o cliente, via web, mais precisamente pela internet.

Nesta consideração inicial já surge o primeiro fato importante. As lojas virtuais não dispõem de um espaço fisicamente visível. Não se trata de um endereço comumente conhecido, não é possível passar fisicamente na frente da sua loja, olhar sua vitrine, perguntar o preço ao vendedor, tê-la na sua vizinhança ou no seu bairro.

Apesar de as empresas que atuam exclusivamente no mercado eletrônico terem endereço administrativo e estejam devidamente registradas no Cadastro Nacional da Pessoa

Jurídica (“CNPJ”), o fato é que a mesma existe somente no que se convencionou chamar de ciberespaço, sendo a internet seu principal habitat, portanto, estão em todos os lugares “virtualmente”.

As lojas virtuais têm como ambiente a internet, e sua relação com o cliente se dá por qualquer meio de conexão: celular, computador, laptop, ipad, tablet’s, etc...

Considerando a internet infinita, o e-commerce necessita de meios para estabelecer esta conexão com o seu público alvo, caso contrário cairia no esquecimento, perda no ciberespaço. Há de se ressaltar que esta conexão serve apenas para mostrar seus produtos e serviços, e só então, após verificar as características, prazos de entrega, informações, condições, preços, etc., dos produtos, é que esta pessoa “conectada” poderá se tornar ou não um cliente. Conclui-se desses fatos que estabelecer esta conexão é uma questão de sobrevivência para qualquer empresa com atuação exclusiva na internet.

Para se chegar a esta conexão, há a necessidade de se estabelecer estratégias no e-business⁴ que, além de estar integrado ao e-commerce, abrange, dentre outros ramos, o marketing e a propaganda da loja virtual.

A finalidade principal do e-commerce não é simplesmente a comercialização de produtos, mas sim o de vender também aquilo que está intrínseco numa loja virtual que são: comodidade, versatilidade, agilidade, tempo, e disponibilização da loja em qualquer lugar, diuturnamente.

Em suma, para que as lojas virtuais concretizem seu objeto social precisam estabelecer a conexão com seu cliente e para isso, a propaganda e o marketing são essenciais e indispensáveis.

Por outro lado, também é preciso mensurar o que se entende quando nos referimos à propaganda e ao marketing.

Conceituarmos o significado de “Marketing”, por si só é uma tarefa difícil, pois o termo

⁴Disponível em: <<https://www.e-commerce.org.br/e-business/>> Acesso em 27/06/2018.

marketing nunca obteve uma explicação definitiva. Pelo que se evidencia, o marketing, se reinventa a cada fase ou tempo, e na busca de definições para o termo, transcrevemos as espécies identificadas por Daniel Portillo Serrano⁵:

Cybermarketing: Considerado uma ferramenta facilitadora para o Marketing. Trata-se de instrumentos para focalizar na "personalização em massa", proporcionando maior rapidez nas transações, do que comparado aos meios tradicionais de troca. Por usar as cyber ferramentas, permite total interação com o cliente. Pode ser utilizado como ferramenta do Marketing direto ou para o Marketing de massa;

Ecomarketing: Marketing voltado a causas ambientais, naturais e ecológicas;

Email Marketing: Tipo de divulgação ou venda de produto utilizando-se o correio eletrônico. É considerada uma das ferramentas do Marketing Direto;

Endomarketing: Em uma tradução direta: Marketing voltado "para dentro". É o Marketing que tem como objetivo o público ou o ambiente interno de uma organização. Marketing executado por uma empresa de serviços para treinar e motivar de forma efetiva os funcionários que entram em contato com o consumidor e com todo o pessoal de apoio no serviço, de modo a trabalhar uma equipe para proporcionar a satisfação do cliente;

Geomarketing: Marketing que considera o espaço geográfico e a localização entre as suas ferramentas. Abordagem de Marketing que possibilita a utilização do composto de Marketing à forma como o Mercado se organiza em um espaço físico, permitindo a análise das variáveis relevantes para o Marketing através da visualização desses dados em mapas geográficos;

Grassroots Marketing: É a utilização de ferramentas e instrumentos de Marketing em grupos de pessoas de determinados nichos ou comunidades com o objetivo de transformar estas pessoas em evangelizadoras da marca, da empresa, do produto ou do serviço;

⁵Disponível em: http://www.portaldomarketing.com.br/Artigos/Tipos_de_Marketing.htm. Acesso em 27/06/2018.

Marketing 1 a 1: Marketing individualizado. Remete à origem do Marketing Direto. É feito entre dois atores. É uma forma de se atender de forma personalizada o cliente ou consumidor;

Marketing de Bibliotecas: O Marketing de bibliotecas é a melhor forma de promover os serviços e produtos que uma biblioteca pode oferecer. É também uma ferramenta que valoriza seus produtos e serviços à medida que supram os desejos e necessidades de seu usuário com a maior qualidade possível;

Marketing Boca-a-Boca: É o Marketing feito sem a utilização de grandes veículos de comunicação. É feito pelos próprios consumidores satisfeitos que passam as suas experiências a outros consumidores;

Marketing Cinematográfico: Conjunto de atividades que tem como objetivo transferir os filmes dos seus produtores ao espectador final através da criação de uma marca instantânea;

Marketing Concentrado: É um tipo de estratégia que busca obter resultado em um determinado mercado. É a utilização de todos os recursos da empresa em uma parte do mercado visando dominá-lo. Parte do pressuposto que é melhor ser grande em um determinado mercado do que pequeno em todos;

Marketing Cultural: Ferramenta utilizada para agregar valor à imagem de empresas que proporcionam recursos monetários, intelectuais e morais, para a execução de projetos culturais, pertinentes à sociedade.

Marketing Dharma: Tipo de Marketing que age ao nível do conflito psicológico anterior à vontade humana, dado que, cada vez mais, procuramos satisfazer preferencialmente as necessidades inconscientes, concentrando-nos no que é anterior à intencionalidade no Homem, ou seja, no que é antecedente às necessidades e à motivação.

Marketing Diferenciado: Estratégia de marketing de ataque no qual se busca atingir o mercado como um todo, ou parte deste, através de seus vários segmentos com ofertas diferentes para cada um desses segmentos – o composto de marketing é específico para atender as necessidades de cada segmento. Esforço de marketing concentrado em um particular segmento de

mercado para efeito de um tratamento exclusivo. Estratégia de cobertura de mercado na qual a empresa decide visar vários segmentos do mercado e desenvolve ofertas específicas para cada um deles;

Marketing Direto: Marketing efetuado através de propaganda em vários tipos de mídia que interagem diretamente com os consumidores, geralmente solicitando a eles que apresentem uma resposta direta. Venda direta. Sistema de venda em que a figura do vendedor ou de um ponto de venda é substituída, no todo ou em parte, por estímulos de compra feitos através da mídia impressa ou eletrônicos. Ação de Marketing que tem os seus resultados mensuráveis;

Marketing Experiencial: É o Marketing que integra diversos elementos relacionados à lógica, às emoções e ao Pensamento, visando o contato com o consumidor com a marca ou empresa;

Marketing de Incentivo : É uma ferramenta que engloba campanhas de incentivo, endomarketing, fidelização, programas de relacionamento, eventos, viagens, entre outras ações que permitem, dentro de uma relação custo/benefício, atingir os objetivos da empresa;

Marketing Indiferenciado: Estratégia de ataque a um mercado no qual se busca atingir vários segmentos do mercado com uma única oferta;

Marketing Institucional: Atividades empreendidas para criar, manter ou alterar as atitudes e comportamentos dos clientes- alvo para com uma organização;

Marketing Interativo: É o conjunto de ações de marketing direcionadas para criar uma interação entre o cliente e a empresa, em que o cliente tem um papel ativo, possibilitando a personalização e a customização de produtos e serviços;

Marketing Internacional: É a aplicação do composto de marketing para desenvolver oportunidade de negócios em mercados externos ao de origem da empresa;

Marketing Líquido: Marketing que se adapta constantemente aos novos hábitos dos consumidores, utilizando novas ferramentas, meios, veículos e

canais que vão surgindo com a tecnologia, e, não apenas, a comunicação de massa. Adapta as mídias ao consumidor, ao invés de forçar o consumidor a se adaptar às mídias;

Marketing de Massa: Abordagem de marketing que visa atingir todos os consumidores de maneira única;

Marketing Online: Marketing baseado no uso de ferramentas, instrumentos, softwares e atividades relacionadas à Internet, como Links patrocinados e banners publicitários;

Marketing de Varejo: Atividade comercial responsável por providenciar mercadorias e serviço desejados pelos consumidores. Trata-se de um processo de compra de produtos e quantidade relativamente grande dos produtores, atacadistas e outros fornecedores e posterior venda em quantidade de menores ao consumidor final. sites, emails, blogs e newsletters entre outros;

Marketing Focado no Cliente: Obtenção de um valor pleno de duração de cada cliente e manutenção dessa duração crescente ano após ano. É usar os lucros excedentes do sucesso alcançado para custear a conquista de novos clientes a um custo mais baixo. O objetivo, a logo prazo, é a sobrevivência e o crescimento rentáveis; e

Webmarketing: É o conjunto de ações de marketing intermediadas por canais eletrônicos como a internet, em que o cliente controla a quantidade e o tipo da informação recebida.”

Dentre tais conceitos, podemos observar que vários tipos de Marketing vêm de encontro às necessidades das lojas virtuais, alguns inclusive intrinsecamente ligados como: web marketing, marketing online, marketing interativo, marketing de varejo, marketing de massa etc...

Num primeiro momento, e lógico sempre haverá uma área cinzenta, poderíamos dizer que toda a ação de marketing é necessária à sobrevivência de qualquer e-commerce, talvez por se tratar de uma loja virtual, mas será?

Nem toda a ação de marketing é ou será necessária à sobrevivência das lojas virtuais, notadamente nas ações que se referem a valorização da marca e ou conhecimento da empresa.

Este entendimento fica claro ao verificarmos as definições de marketing institucional, e ou eco marketing, que em outras palavras as lojas virtuais poderão sobreviver tranquilamente sem eles, sem o atrevimento de dizer que os mesmos não agregam valores às empresas virtuais.

3. DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PIS E COFINS NA MODALIDADE NÃO – CUMULATIVOS E O CONCEITO DE INSUMOS

As contribuições são espécies de tributos, cuja previsão está expressa no art. 149, caput, da Constituição Federal, a saber:

“Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.”

Além do art.149 da Constituição Federal, supratranscrito, as contribuições sociais têm previsão no art. 195 da CF/1988.

“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:

- a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;
- b) a receita ou o faturamento;
- c) o lucro;

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.”

A não – cumulatividade das contribuições sociais, decorre da Constituição Federal, que por seu turno, no art. 195, §126 delega ao legislador ordinário apenas a definição dos setores da economia que serão abrangidos pela não – cumulatividade.

“Artigo 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:

§12º. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b [PIS/COFINS]; e IV [PIS/COFINS-Importação] do caput, serão não-cumulativos.”

À luz da Constituição Federal, os legisladores infraconstitucionais definiram os setores da atividade econômica para os quais a sistemática da não cumulatividade seria aplicada.

“Art.8º da Lei nº. 10.637/2002. Permanecem sujeitas às normas da legislação da contribuição para o PIS/Pasep, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 6º: Produção de efeito

I – as pessoas jurídicas referidas nos §§ 6º, 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998 (parágrafos introduzidos pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001), e Lei nº 7.102, de 20 de junho de 1983;

II – as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;

III – as pessoas jurídicas optantes pelo Simples;

IV – as pessoas jurídicas imunes a impostos;

V – os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, e as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei,

⁶Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.> Acesso em 27/06/2018.

referidas no art. 61 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição de 1988;

VI - (VETADO)

VII – as receitas decorrentes das operações:

b) sujeitas à substituição tributária da contribuição para o PIS/Pasep;

c) referidas no art. 5º da Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998;

VIII - as receitas decorrentes de prestação de serviços de telecomunicações;

IX - (VETADO)

X - (VETADO);

XI - as receitas decorrentes de prestação de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens.

XII – as receitas decorrentes de operações de comercialização de pedra britada, de areia para construção civil e de areia de brita.

XIII - as receitas decorrentes da alienação de participações societárias.”

“Art.10 da Lei nº. 10.637/2002. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:

I - as pessoas jurídicas referidas nos §§ 6º, 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, e na Lei nº 7.102, de 20 de junho de 1983;

II - as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;

III - as pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES;

IV - as pessoas jurídicas imunes a impostos;

V - os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, e as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei, referidas no art. 61 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição;

VI - sociedades cooperativas, exceto as de produção agropecuária, sem prejuízo das deduções de que trata o art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e o art. 17 da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, não lhes aplicando as disposições do § 7º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e as de consumo;

VII - as receitas decorrentes das operações:

a) referidas no inciso IV do § 3º do art. 1º;

b) sujeitas à substituição tributária da COFINS;

c) referidas no art. 5º da Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998;

- VIII - as receitas decorrentes de prestação de serviços de telecomunicações;
- IX - as receitas decorrentes de venda de jornais e periódicos e de prestação de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens;
- X - as receitas submetidas ao regime especial de tributação previsto no art. 47 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002;
- XI - as receitas relativas a contratos firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003:
- a) com prazo superior a 1 (um) ano, de administradoras de planos de consórcios de bens móveis e imóveis, regularmente autorizadas a funcionar pelo Banco Central;
 - b) com prazo superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços;
 - c) de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços contratados com pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, bem como os contratos posteriormente firmados decorrentes de propostas apresentadas, em processo licitatório, até aquela data;
- XII - as receitas decorrentes de prestação de serviços de transporte coletivo rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros;
- XIII - as receitas decorrentes de serviços:
- a) prestados por hospital, pronto-socorro, clínica médica, odontológica, de fisioterapia e de fonoaudiologia, e laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas; e
 - b) de diálise, raios X, radiodiagnóstico e radioterapia, quimioterapia e de banco de sangue;
- XIV - as receitas decorrentes de prestação de serviços de educação infantil, ensinos fundamental e médio e educação superior.
- XV - as receitas decorrentes de vendas de mercadorias realizadas pelas pessoas jurídicas referidas no art. 15 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)
- XVI - as receitas decorrentes de prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros, efetuado por empresas regulares de linhas aéreas domésticas, e as decorrentes da prestação de serviço de transporte de pessoas por empresas de táxi aéreo;

- XVII - as receitas auferidas por pessoas jurídicas, decorrentes da edição de periódicos e de informações neles contidas, que sejam relativas aos assinantes dos serviços públicos de telefonia;
- XVIII – as receitas decorrentes de prestação de serviços com aeronaves de uso agrícola inscritas no Registro Aeronáutico Brasileiro (RAB);
- XIX – as receitas decorrentes de prestação de serviços das empresas de call center, telemarketing, telecobrança e de teleatendimento em geral;
- XX - as receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil;
- XXI – as receitas auferidas por parques temáticos, e as decorrentes de serviços de hotelaria e de organização de feiras e eventos, conforme definido em ato conjunto dos Ministérios da Fazenda e do Turismo.
- XXII - as receitas decorrentes da prestação de serviços postais e telegráficos prestados pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos;
- XXIII - as receitas decorrentes de prestação de serviços públicos de concessionárias operadoras de rodovias;
- XXIV - as receitas decorrentes da prestação de serviços das agências de viagem e de viagens e turismo.
- XXV - as receitas auferidas por empresas de serviços de informática, decorrentes das atividades de desenvolvimento de software e o seu licenciamento ou cessão de direito de uso, bem como de análise, programação, instalação, configuração, assessoria, consultoria, suporte técnico e manutenção ou atualização de software, compreendidas ainda como softwares as páginas eletrônicas.
- XXVI - as receitas relativas às atividades de revenda de imóveis, desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária e construção de prédio destinado à venda, quando decorrentes de contratos de longo prazo firmados antes de 31 de outubro de 2003;
- XXVII – (VETADO)
- XXVIII - (VETADO);
- XXIX - as receitas decorrentes de operações de comercialização de pedra britada, de areia para construção civil e de areia de brita.
- XXX - as receitas decorrentes da alienação de participações societárias.”

Todavia, o legislador extrapolou a competência que lhe foi atribuída pela CF/88, ao

prever no artigo 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003⁷ e no artigo 3º, da Lei nº.10.637, de 30 de dezembro de 2002⁸, um rol taxativo de créditos a serem aproveitados pelo contribuinte, contrariando e alargando o comando constitucional.

⁷Lei nº. 10.833/2003: “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 - 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.

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

⁸Lei nº.10.637/2002: “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 consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

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

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

Neste sentido é o entendimento da Professora Isabela Bonfá de Jesus⁹:

“Logo, quando as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 criam um “ Sistema de Abatimento de Créditos” com o *pseudonome* de sistema não cumulativo, impondo um rol taxativo de créditos a serem aproveitados (art.3º), não são recepcionadas pelo comando constitucional contido no §12, do art.195, introduzido pela EC 42/2003, visto que extrapolaram seu campo de atuação. Vale dizer, a não cumulatividade imposta pelo legislados ordinário nas referidas leis tornou-se inconstitucional a partir de 31.12.2003, com a edição da EC 42/2003.

Afinal, a pretensa não cumulatividade imposta pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, na prática, não se assemelha, nem de longe, ao que o texto constitucional e a jurisprudência consagraram como sendo não cumulatividade.

E nem se alegue que, mesmo após a EC 42/2003, coube ao legislador a nobre tarefa de definir o que seja não cumulatividade para o PIS e a COFINS.

Isso porque, estando o conceito na Constituição Federal e esta delimitando o campo de atuação do legislador ordinário, não poderiam referidas leis redefinirem o conceito de não cumulatividade de acordo com a sua conveniência.

Trata-se, pois, de uma norma constitucional de eficácia plena e aplicabilidade imediata, a qual não pode ser amesquinhada pela lei.

Portanto, resta notório que o papel da lei frente à não-cumulatividade do PIS e da COFINS é de apenas definir os setores da atividade econômica para os quais tal sistema poderá ser utilizado, sendo-lhes vedado impor quaisquer restrições ao direito de crédito.

Afinal, se a Constituição Federal não impõe restrições ao direito a crédito, não pode o legislador fazê-lo com as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.”

Acerca dos créditos de PIS e COFINS, vale dizer que estes são compensados com os valores a reter e a recolher pelo contribuinte, além do mais, trata-se de uma opção do contribuinte em exercer ou não o seu direito de compensação.

⁹DE JESUS, Isabela Bonfá. Manual de *Direito e Processo Tributário*. São Paulo. Editora Revista dos Tribunais, 2016, p. 285.

Sobre a natureza do crédito do PIS e da COFINS, esclarece a Professora Isabela Bonfá de Jesus¹⁰:

“Logo, uma vez apurado o quantum devido a título de contribuição ao PIS ou à COFINS, este poderá ser compensado com valores apurados pelo contribuinte a título de créditos, conforme autorizado pela legislação.

Resta evidente, portanto, que a apuração do valor devido a título das referidas contribuições não depende dos créditos apropriados pelo contribuinte em função dos custos e despesas por ele incorridos.

A compensação entre o débito apurado e os créditos, que, inclusive, implica a chamada “sistemática não cumulativa”, corresponde, na realidade, a uma forma de extinção de parte ou da totalidade do débito das contribuições previamente constituído, expressamente autorizada pela legislação.

Em outras palavras, a compensação dos débitos com os créditos autorizados pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 ocorre em momento posterior à apuração das contribuições devidas e com ela não se confunde.

Deveras, uma vez incorrido certo custo ou despesa previsto na legislação, o contribuinte sujeito à apuração não cumulativa das contribuições adquire um direito contra a União de tomar crédito em relação a esses valores para compensação com os débitos das contribuições apurados no mesmo ou em períodos subsequentes.

Consequentemente, uma vez que tanto o contribuinte quanto a União são reciprocamente considerados credor e devedor nas diferentes relações, há, então, a compensação, do que resulta um saldo a recolher ou um saldo credor a ser utilizado para compensação com débitos apurados em períodos posteriores.

O crédito das contribuições, portanto, corresponde a uma moeda escritural que possui natureza jurídica de abatimento. Repita-se: do valor apurado relativo ao débito fiscal o contribuinte tem o direito de abater um valor ou percentual predeterminado sob o título de crédito.”

Tendo em conta a temática do presente trabalho, será considerado como objeto de estudo o comando trazido no artigo 3º, inciso II da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 e no artigo 3º, inciso II da Lei nº.10.637, de 30 de dezembro de 2002, pois ambos introduziram o

¹⁰DE JESUS, Isabela Bonfá. Manual de *Direito e Processo Tributário*. São Paulo. Editora Revista dos Tribunais, 2016, p. 286

termo “insumo” como uma condicionante ao aproveitamento pelo contribuinte de créditos provenientes do PIS e da COFINS.

“Art. 3º, inc. II. 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;” **(grifo nosso)**

“Art. 3º, inc.II. 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;” **(grifo nosso)**

Da simples leitura dos dispositivos legais acima transcritos, nota-se que o legislador, na provável tentativa de pacificar entendimentos e criar padrões, ocasionou uma distorção na aplicabilidade dos comandos legais. Isto porque, embora tragam a condicionante “insumo”, que por si só já contraria o previsto na Carta Magna, não há qualquer definição do que pode ser entendido como um insumo para fins de creditamento.

Ademais, não há menção à aplicação subsidiária de qualquer outro regulamento, por exemplo, do IRPJ ou do IPI. Lembrando mais uma vez, que a CF/88 apenas e tão somente, delegou ao legislador infraconstitucional a tarefa de determinar os setores da economia agraciados com o regime da não-cumulatividade.

Diante deste cenário de incertezas e insegurança jurídica, qualquer empresa do setor da economia que se enquadre naqueles previstos nas Leis 10.833 e 10.637, poderia aproveitar créditos tributários oriundos do PIS e da COFINS. Entretanto, este direito constitucional é

limitado pela falta de um conceito claro e concreto sobre o significado e abrangência do termo “insumo”.

Tendo em vista a ausência de regulamentação concreta e definitiva sobre o assunto, cada contribuinte, como os e-commerce, por exemplo, por muito tempo, creditou-se de tudo aquilo que julgava ser um insumo de sua operação, no caso do comércio eletrônico despesas com publicidade e marketing, por serem essências à atividade das lojas virtuais. No entanto, foram surpreendidos com autuações fiscais. Isto porque, o entendimento inicial tanto da esfera administrativa, quanto da judicial era restrita às formas mais tradicionais e convencionais de comércio e produção, sem levar em conta as especificidades de cada empresa, bem como das nuances dos setores aos quais estão inseridas.

Numa tentativa de encerrar a celeuma, a Receita Federal do Brasil (“RFB”), editou duas Instruções Normativas a IN SRF 247/2002¹¹ e a IN SRF 404/2004¹² para, enfim, conceituar e delimitar a abrangência do termo insumo.

“Art. 66 da IN 247/2002. 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

II - das despesas e custos incorridos no mês, relativos:

- a) à energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;
- b) a aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;
- c) despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos tomados de pessoa jurídica, exceto quando esta for optante pelo Simples;
- d) a contraprestação de operações de arrendamento mercantil pagas a pessoa jurídica, exceto quando esta for optante pelo Simples;

“Art. 8º da IN 404/2004. Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

¹¹Disponível em:<

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15123>.>

Acesso em 28/06/2018.

¹²Disponível em:<

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15304&visao=anotado>.> Acesso em 28/06/2018.

§ 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;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.”

Todavia, o entendimento da RFB expresso nas Instruções Normativas acima não conseguiu encerrar a problemática, muito pelo contrário, pois o conceito trazido restringiu-se a matéria – prima utilizada no processo produtivo ou agregada ao produto ou serviço finais. Portanto, mais uma vez, o contribuinte viu o seu direito constitucional ainda mais restrito, em suma, seria praticamente impossível aproveitar créditos provenientes de insumos se a empresa não fosse uma indústria.

Quando da edição das referidas Instruções Normativas, a RFB tomou por base o Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados¹³ (“RIPI”), ao relacionar os insumos à matéria-prima utilizada diretamente no processo produtivo, embora tanto as Leis 10.833 e 10.637, quanto a CF/88 sejam omissas quanto a aplicação subsidiária do RIPI.

“Art. 3º. Produto industrializado é o resultante de qualquer operação definida neste Regulamento como industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária.”

“Art. 4º. Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a

¹³Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm.> Acesso em 28/06/2018.

natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento para consumo, tal como

I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou

V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou reacondicionamento).

Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados.”

Há que se considerar também, como bem explicou o jurista Dr. Eduardo Viana Caletti¹⁴, que *a materialidade das contribuições PIS/COFINS está relacionada com o ingresso de receitas na pessoa jurídica, e não com a produção de bens, como ocorre com o IPI, não sendo juridicamente justificável que os conceitos de insumos da legislação do IPI sejam aplicados às referidas contribuições sociais.*

Nesta conjuntura, resta evidente a dificuldade enfrentada por um lado pelos legisladores e agentes da RFB em estabelecer um critério plausível e encerrar de vez a problemática do insumo e do outro, pelos contribuintes cujos insumos essenciais às suas atividades não se enquadravam na definição da RFB.

¹⁴CALETTI, Eduard Viana. STJ e o conceito de insumos – PIS/COFINS. São Paulo. Migalhas.2018. Disponível em: < <http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI275440,21048-STJ+e+o+conceito+de+insumos+PISCofins>. Acesso em 28/06/2018.

Diante de tudo o que foi arguido até o momento, verifica-se que não existe um sentido técnico para insumos no campo legal de incidência do PIS e da COFINS.

Desse modo, se as leis que instituíram a não-cumulatividade dessas contribuições não definem, de maneira precisa, o que são “insumos” e nem obrigam à utilização subsidiária da legislação do IPI ou do IRPJ para se extrair tal conceito, depreende-se que o legislador quis utilizar o sentido comum da palavra “insumo”.

O termo “insumo” tem o mesmo sentido e significado na linguagem comum, isto é, representa cada um dos elementos, diretos e indiretos, necessários à produção de produtos e serviços.

De uma maneira geral analisando a legislação, e com base na jurisprudência, fica claro que o legislador, ao tributar todas as receitas de uma maneira geral, também permitiu todos os créditos da mesma maneira geral, desde que necessários à geração dessa receita.

Conforme exhaustivamente arguido, no caso do e-commerce, e em especial aqueles que atuam exclusivamente na internet, ou seja, sem qualquer ponto de venda físico e submetidos por força de lei ao regime da não cumulatividade do PIS e da COFINS, não poderiam deduzir as despesas com publicidade e marketing, consideradas imprescindíveis à sua existência e permanência no *cyberespaço*, pois trata-se de um insumo não atrelado ao processo produtivo à luz do RIPI e, conseqüentemente, das IN 247/2002 e IN 404/2004.

4. SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº. 60 DE 13 DE MARÇO DE 2013

Face a todas as controvérsias acerca da necessidade, essencialidade e do conceito de insumos, em 30/04/2013, foi publicado no Diário Oficial a Solução de Consulta Disit/Srrf08 nº. 60, de 13 de Março de 2013¹⁵, formulada pelo contribuinte acerca do aproveitamento de créditos de PIS e COFINS oriundos de despesas com publicidade, propaganda e divulgação.

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

¹⁵Disponível em:

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=41499>>

Acesso em 27/06/2018

CRÉDITO. DESPESAS COM PUBLICIDADE, PROPAGANDA E DIVULGAÇÃO.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

CRÉDITO. DESPESAS COM PUBLICIDADE, PROPAGANDA E DIVULGAÇÃO.”

E a conclusão da Receita Federal do Brasil foi:

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

CRÉDITO. DESPESAS COM PUBLICIDADE, PROPAGANDA E DIVULGAÇÃO.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

CRÉDITO. DESPESAS COM PUBLICIDADE, PROPAGANDA E DIVULGAÇÃO.

Despesas com publicidade, propaganda e divulgação, tais como aquelas com sites de busca, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados da contribuição para o PIS/Pasep, no regime não cumulativo, por não se caracterizarem como insumo, conforme definição preceituada na IN SRF nº 247, de 2002, e tampouco constarem do rol de dispêndios passíveis de aproveitamento de créditos constante do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

Dispositivos legais: Lei nº 10.637, de 30 de dezembro 2002, art. 3º, II (após alterações feitas pela Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, e pela Lei nº 10.865, de 2004); IN SRF nº 247, 21 de novembro de 2002, art. 66 (após alterações feitas pela IN SRF nº 358, de 9 de setembro de 2003) e art. 67; e Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 4, de 3 de abril de 2007, art. 2º.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

CRÉDITO. DESPESAS COM PUBLICIDADE, PROPAGANDA E DIVULGAÇÃO.

Despesas com publicidade, propaganda e divulgação, tais como aquelas com sites de busca, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Cofins, no regime não cumulativo, por não se caracterizarem como insumo, conforme definição preceituada na IN SRF nº 404, de 2004, e tampouco constarem do rol de dispêndios passíveis de aproveitamento de créditos constante do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, art. 3º, II (após alterações feitas pela Lei nº 10.865, de 2004); Instrução Normativa SRF

nº 404, de 12 de março de 2004, art. 8º; e Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 4, de 3 de abril de 2007, art. 2º.

EDUARDO NEWMAN DE MATTERA GOMES Chefe da Divisão de Tributação.”

Em que pese a busca do contribuinte por uma resposta razoável, a Receita Federal sustentou, sem nem pestanejar, a aplicabilidade integral das Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004, ignorando por completo a realidade a qual estava inserida a consulente, assim como o que era imprescindível à sua atividade.

Vale destacar ainda, que o insumo para uma determinada empresa, pode não ser para outra. A caracterização de insumo é particular e específica a cada atividade. Nem ao segmento ou atividade social, a caracterização de insumo pode ser estendida, sob pena de se desconsiderar os processos internos de produção, venda, comercialização, enfim a individualidade de cada empresa.

Por fim, a Solução de Consulta nº. 60/2013 faz menção a "site de busca" e não loja virtual. Esta simples menção, salvo melhor juízo, leva-nos a crer na existência de um estabelecimento físico, embora o consumidor possa fazer compras online. Desta forma, não pode ser aproveitada como parâmetro de uma loja exclusivamente virtual, pois esta última depende exclusivamente das conexões virtuais para o desempenho de suas atividades.

Feitas tais ponderações, reitera-se que a materialidade das contribuições sociais, está equivocadamente relacionada à entrada de receitas na pessoa jurídica, e não a produção de bens, como ocorre com o IPI.

Portanto, apesar da resposta à consulta acima transcrita e das Instruções Normativas da Receita Federal citadas neste trabalho, não há dúvidas de que o contribuinte do PIS e da COFINS não cumulativos, têm direito constitucional de tomar créditos em relação a bens e serviços utilizados como “insumos” para o desempenho de sua atividade principal.

5. POSIÇÃO ADMINISTRATIVA E JUDICIAL

A definição de insumos determinada pela RFB ensejou diversas soluções de consulta e

decisões administrativas e judiciais que, gradualmente promoveram a alteração do entendimento sobre a abrangência e aplicabilidade do conceito de insumos, demonstrando um verdadeiro progresso e sintonia dentre as esferas administrativa e judicial em prol do contribuinte.

No âmbito do CARF, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”)

“EMENTA(S)

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

CONCEITO DE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. CRITÉRIOS PRÓPRIOS

O conceito de insumos não se confunde com aquele definido na legislação do IPI - restrito às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem aplicados diretamente na produção; por outro lado, também não é qualquer bem ou serviço adquirido pelo contribuinte que gera direito de crédito, nos moldes da legislação do IRPJ.

Ambas as posições (restritiva/IPI e extensiva/IRPJ) são inaplicáveis ao caso. Cada tributo tem sua materialidade própria (aspecto material), as quais devem ser consideradas para efeito de aproveitamento do direito de crédito dos insumos: o IPI incide sobre o produto industrializado, logo, o insumo a ser creditado só pode ser aquele aplicado diretamente a esse produto; o IRPJ incide sobre o lucro (lucro = receitas - despesas), portanto, todas as despesas necessárias devem ser abatidas das receitas auferidas na apuração do resultado.

No caso do PIS/Pasep e da Cofins, a partir dos enunciados prescritivos contidos nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, devem ser construídos critérios próprios para a apuração da base de cálculo das contribuições.

As contribuições incidem sobre a receita da venda do produto ou da prestação de serviços, portanto, o conceito de insumo deve abranger os custos de bens e serviços, necessários, essenciais e pertinentes, empregados no processo produtivo, imperativos na elaboração do produto final destinado à venda, gerador das receitas tributáveis.

GASTOS GERAIS DE FABRICAÇÃO. POSSIBILIDADE.

Os gastos gerais de fabricação são necessários, essenciais e pertinentes ao processo produtivo da empresa, portanto, geram direito de crédito das

contribuições.

(Acórdão 3202-001.Relator Luis Eduardo Garrossino Barbieri, DE 05/07/2012¹⁶).”

Acerca do assunto, a Conselheira da Câmara Superior de Recursos Fiscais (“CSRF”), Dra. Nanci Gama na relatoria do acórdão nº. 9303-001.74017, entende que, são dedutíveis todos os dispêndios “relacionados diretamente com a produção do contribuinte e que participem, afetem o universo das receitas tributáveis pelas contribuições ao PIS e COFINS, bastando verificar se o dispêndio é indispensável à produção de bens ou à prestação de serviços geradores de receitas tributáveis pelo PIS ou pela COFINS não cumulativos”.

“Ementa(s)

CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004 COFINS. INDUMENTÁRIA. INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO.ART. 3º LEI 10.833/03. Os dispêndios, denominados insumos, dedutíveis da Cofins não cumulativa, são todos aqueles relacionados diretamente com a produção do contribuinte e que participem, afetem, o universo das receitas tributáveis pela referida contribuição social. A indumentária imposta pelo próprio Poder Público na indústria de processamento de alimentos - exigência sanitária que deve ser obrigatoriamente cumprida - é insumo inerente à produção da indústria avícola, e, portanto, pode ser abatida no cômputo de referido tributo. Recurso Especial do Procurador Negado”.

Neste mesmo sentido é o entendimento do **Tribunal Regional Federal da 4ª Região**.

“EMENTA: TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. DISTINÇÃO. CONTEÚDO. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003, ART. 3º, INCISO II. LISTA EXEMPLIFICATIVA.

1. A técnica empregada para concretizar a não cumulatividade de PIS e COFINS se dá por meio da apuração de uma série de créditos pelo próprio

¹⁶Disponível em:

<<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>.> Acesso em 27/06/2018.

¹⁷Disponível em:

<<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>.> Acesso em 27/06/2018.

contribuinte, para dedução do valor a ser recolhido a título de PIS e de COFINS.

2. A coerência de um sistema de não cumulatividade de tributo direto sobre a receita exige que **se considere o universo de receitas e o universo de despesas necessárias para obtê-las, considerados à luz da finalidade de evitar sobreposição das contribuições e, portanto, de eventuais ônus que a tal título já tenham sido suportados pelas empresas com quem se contratou.**

3. Tratando-se de tributo direto que incide sobre a totalidade das receitas auferidas pela empresa, digam ou não respeito à atividade que constitui seu objeto social, os créditos devem ser apurados relativamente a todas as despesas realizadas junto a pessoas jurídicas sujeitas à contribuição, necessárias à obtenção da receita.

4. O crédito, em matéria de PIS e COFINS, não é um crédito meramente físico, que pressuponha, como no IPI, a integração do insumo ao produto final ou seu uso ou exaurimento no processo produtivo.

5. O rol de despesas que enseja creditamento, nos termos do art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, possui caráter meramente exemplificativo. Restritivas são as vedações expressamente estabelecidas por lei.

6. O art. 111 do CTN não se aplica no caso, porquanto não se trata de suspensão ou exclusão do crédito tributário, outorga de isenção ou dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por unanimidade, dar provimento à apelação, nos termos do relatório, votos e notas taquigráficas que ficam fazendo parte integrante do presente julgado. Porto Alegre, 26 de junho de 2012”.(grifamos)

Tribunal Regional Federal da 4ª Região:

“Por isso, o critério que se mostra consentâneo com a noção de receita é o adotado pela legislação do imposto de renda, em que os custos e as despesas necessárias para a realização das atividades operacionais da empresa podem ser deduzidos (...)

Destarte, devem ser considerados insumos 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”.

(Apelação Cível 0029040-40-2008.404.7100, Relator Desembargador Federal Joel Ilan Paciornik, DE 21/07/2011).

“EMENTA TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. DISTINÇÃO. CONTEÚDO. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003, ART. 3º, INCISO II. LISTA EXEMPLIFICATIVA. 1. A técnica empregada para concretizar a não cumulatividade de PIS e COFINS se dá por meio da apuração de uma série de créditos pelo próprio contribuinte, para dedução do valor a ser recolhido a título de PIS e de COFINS. 2. A coerência de um sistema de não cumulatividade de tributo direto sobre a receita exige que se considere o universo de receitas e o universo de despesas necessárias para obtê-las, considerados à luz da finalidade de evitar sobreposição das contribuições e, portanto, de eventuais ônus que a tal título já tenham sido suportados pelas empresas com quem se contratou. 3. Tratando-se de tributo direto que incide sobre a totalidade das receitas auferidas pela empresa, digam ou não respeito à atividade que constitui seu objeto social, os créditos devem ser apurados relativamente a todas as despesas realizadas junto a pessoas jurídicas sujeitas à contribuição, necessárias à obtenção da receita. 4. O crédito, em matéria de PIS e COFINS, não é um crédito meramente físico, que pressuponha, como no IPI, a integração do insumo ao produto final ou seu uso ou exaurimento no processo produtivo. 5. O rol de despesas que enseja creditamento, nos termos do art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, possui caráter meramente exemplificativo. Restritivas são as vedações expressamente estabelecidas por lei. 6. O art. 111 do CTN não se aplica no caso, porquanto não se trata de suspensão ou exclusão do crédito tributário, outorga de isenção ou dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias”.

(Apelação Cível 0000007-25.2010.404.7200, Relator Desembargador Leandro Paulsen, DE 05/07/2012).

Em que pese o posicionamento do TRF 4ª ser favorável ao contribuinte, o entendimento que mais causará impacto nos setores contábeis e fiscais das empresas enquadradas no sistema de apuração da COFINS e do PIS não cumulativos, é o da CSRF, que afastou tanto a regência das regras de IRPJ, quanto a aplicação restritiva das regras do IPI, fixando o entendimento de que o conceito de insumos para fins de PIS e COFINS deve obedecer regras próprias.

O Superior Tribunal de Justiça (“STJ”), por seu turno, no julgamento do RE nº. 1.221.170 - PR com base na materialidade das contribuições sociais adotou o critério da essencialidade e relevância do insumo para geração de receita para a empresa.

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

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

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

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, Documento: 1350777 - Inteiro Teor do Acórdão - Site certificado - DJe: 24/04/2018 Página 1 de 144 Superior Tribunal de Justiça em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e

404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.”

(RE nº. 1.221.170 – PR. Ministro Relator NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO .Publicação 24/04/2014)

Conforme publicado em 10/05/2018, no site do STJ¹⁸, o julgamento do recurso especial nº. 1.221.170 - PR sob o rito dos repetitivos, foi decisivo para a pacificação e abrangência do conceito de insumos, corroborando o entendimento das esferas administrativas.

“Em julgamento de recurso especial sob o rito dos repetitivos, relatado pelo ministro Napoleão Nunes Maia Filho, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) definiu que, para fins de creditamento de PIS e Cofins, deve ser considerado insumo tudo aquilo que seja imprescindível para o desenvolvimento da atividade econômica.

A decisão declarou a ilegalidade das Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004 da Receita Federal, por considerar que os limites interpretativos previstos nos dois dispositivos restringiram indevidamente o conceito de insumo.

Segundo o acórdão, “a aferição da essencialidade ou da relevância daqueles elementos na cadeia produtiva impõe análise casuística, porquanto sensivelmente dependente de instrução probatória”. Dessa forma, caberá às instâncias de origem avaliar se o produto ou o serviço constitui elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço.”

E segue:

“O julgamento do tema, cadastrado sob o número 779 no sistema dos repetitivos, fixou as seguintes teses:

¹⁸Disponível em:

<[Acesso em 28/06/2018.](http://www.stj.jus.br/sites/STJ/default/pt_BR/Comunica%C3%A7%C3%A3o/noticias/Not%C3%ADcias/Primeira-Se%C3%A7%C3%A3o-define-conceito-de-insumo-para-creditamento-de-PIS-e-Cofins.></p></div><div data-bbox=)

É ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não cumulatividade da contribuição ao PIS e à Cofins, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

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.”

A decisão proferida pela Primeira Seção do STJ ratifica o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais e promove maior segurança jurídica ao estabelecer os critérios de essencialidade e relevância para o caso concreto. Portanto, a legalidade e legitimidade na tomada de créditos provenientes de insumos deverá ser criteriosamente analisada caso a caso.

Tal decisão é um excelente precedente para todas as lojas virtuais que existam única e exclusivamente na internet, pois, uma vez demonstrada a essencialidade da publicidade e do marketing para o *business core*, não restará dúvidas de que estes são insumos do e-commerce.

6. CONCLUSÃO

O presente trabalho buscou enfatizar a relevância das ações de publicidade e marketing para as lojas virtuais que existem exclusivamente no cyberspaço, pois, estão relacionadas com a atividade fim da empresa, principalmente àquelas necessárias ao estabelecimento da conexão com o potencial cliente.

De forma inversa se a ação de marketing visa apenas o fortalecimento e ou exposição da marca, de caráter institucional, ou qualquer outra ação não voltada ao objeto fim, não são passíveis os créditos do PIS e da COFINS, e seu aproveitamento se configura como contingência fiscal/tributária.

A recentíssima decisão proferida pelo STJ, em consonância com o posicionamento do CARF e da CSRF, determinou a ilegalidade das Instruções Normativas editadas pela RFB, que estavam embasadas no regulamento do IPI, assim como buscou resgatar a essência do art. 195 da CF/88 e das Leis 10.833 e 10.637, ao confirmar os critérios de relevância e essencialidade no caso concreto.

Desta feita, os e-commerce que atuam exclusivamente na internet, sem qualquer ponto de venda físico, poderão se beneficiar dos créditos tributários advindos do PIS e da COFINS derivado de ações de publicidade e marketing.

REFERÊNCIAS

AGÊNCIA PLUS. Disponível em:

<<https://www.agenciaeplus.com.br/historia-do-e-commerce-no-brasil/>. >

Acesso em 27/06/2018.

ECOMMERCE NEWS. Disponível em:

<<https://ecommercenews.com.br/noticias/balancos/e-commerce-cresce-12-em-2017-e-projecao-para-2018-vai-a-15/>. > Acesso em 27/06/2018.

PROFISSIONAL DE ECOMMERCE. Disponível em:

<<http://www.profissionaldeecommerce.com.br/e-bit-numeros-do-e-commerce-no-brasil/>.>

Acesso em 27/06/2018.

ECOMMERCE. Disponível em:

<<https://www.e-commerce.org.br/e-business/>. > Acesso em 27/06/2018.

PLANALTO. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.>

Acesso em 27/06/2018. >

DE JESUS, Isabela Bonfá. Manual de Direito e Processo Tributário. São Paulo. Editora Revista dos Tribunais,2016,p. 285.

DE JESUS, Isabela Bonfá. Manual de Direito e Processo Tributário. São Paulo. Editora Revista dos Tribunais,2016,p. 286

RFB Disponível em:

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15123>> Acesso em 28/06/2018.

RFB. Disponível em:

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15304&visao=anotado>. > Acesso em 28/06/2018.

PLANALTO. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm. >

Acesso em 28/06/2018.

CALETTI, Eduardo Viana. STJ e o conceito de insumos – PIS/COFINS. São Paulo. Migalhas.2018.Disponível em:

<http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI275440,21048STJ+e+o+conceito+de+insumos+PI+SCofins>. Acesso em 28/06/2018.

RFB. Disponível em:

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=41499>. > Acesso em 27/06/2018

CARF. Disponível em:

<<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. > Acesso em 27/06/2018.

CARF. Disponível em:

<<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf> .> Acesso em 27/06/2018.

CARF. Disponível em:

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=41499> .> Acesso em 27/06/2018

STJ. Disponível em:

<http://www.stj.jus.br/sites/STJ/default/pt_BR/Comunica%C3%A7%C3%A3o/noticias/Not%C3%ADcias/Primeira-Se%C3%A7%C3%A3o-define-conceito-de-insumo-para-creditemento-de-PIS-e-Cofins. > Acesso em 28/06/2018.