



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA – UFPB
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – CCJ
COORDENAÇÃO DO CURSO DE DIREITO – CAMPUS JOÃO PESSOA
COORDENAÇÃO DE MONOGRAFIA**

MARIA LUIZA BORGES SIQUEIRA

**A INTERPRETAÇÃO TELEOLÓGICA DOS GASTOS UTILIZADOS COM
MARKETING COMO INSUMOS PARA FINS DE OBTENÇÃO DE CRÉDITOS DO
PIS E DA COFINS: OS REFLEXOS TRAZIDOS PELO RESP 1.221.170**

**JOÃO PESSOA
2020**

MARIA LUIZA BORGES SIQUEIRA

**A INTERPRETAÇÃO TELEOLÓGICA DOS GASTOS UTILIZADOS COM
MARKETING COMO INSUMOS PARA FINS DE OBTENÇÃO DE CRÉDITOS DO
PIS E DA COFINS: OS REFLEXOS TRAZIDOS PELO RESP 1.221.170**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Graduação em Direito de João Pessoa do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal da Paraíba como requisito parcial da obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Dr. João Claudio Carneiro De Carvalho

**JOÃO PESSOA
2020**

Catálogo na publicação
Seção de Catalogação e Classificação

S618i Siqueira, Maria Luiza Borges.

A interpretação teleológica dos gastos utilizados com marketing como insumos para fins de obtenção de créditos do PIS e da COFINS: os reflexos trazidos pelo RESP 1.221.170 / Maria Luiza Borges Siqueira. - João Pessoa, 2020.

53 f. : il.

Orientação: João Claudio Carneiro De Carvalho Carvalho.
Monografia (Graduação) - UFPB/CCJ.

1. Insumos. 2. Não cumulatividade. 3. Interpretação Teleológica. I. Carvalho, João Claudio Carneiro De Carvalho. II. Título.

UFPB/CCJ

CDU 34

MARIA LUIZA BORGES SIQUEIRA

**A INTERPRETAÇÃO TELEOLÓGICA DOS GASTOS UTILIZADOS COM
MARKETING COMO INSUMOS PARA FINS DE OBTENÇÃO DE CRÉDITOS DO
PIS E DA COFINS: OS REFLEXOS TRAZIDOS PELO RESP 1.221.170**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Graduação em Direito de João Pessoa do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal da Paraíba como requisito parcial da obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Dr. João Claudio Carneiro De Carvalho

DATA DA APROVAÇÃO:

BANCA EXAMINADORA:

**Prof. DR. JOÃO CLAUDIO CARNEIRO DE CARVALHO
(ORIENTADOR)**

**Prof. Dr. GEILSON SALOMAO LEITE
(AVALIADOR)**

**Prof. Ms. MARTSUNG FORMIGA CAVALCANTE E RODOVALHO DE ALENCAR
(AVALIADOR)**

Às energias positivas que me guiaram durante
a graduação e a vida.

À minha mãe, meu pai, irmãos e sobrinhos.

À Lucas, meu maior incentivador.

AGRADECIMENTOS

O curso de direito foi essencial para minha formação profissional e pessoal. Através dele pude fortalecer minhas habilidades sociais, além de melhorar minha capacidade interpretativa, argumentativa e de escrita.

Gostaria de agradecer e dedicar este trabalho a pessoas que me incentivaram e ajudaram ao longo desta trajetória.

À Borginho, obrigada por me ensinar que existem pessoas que ficam na nossa vida durante um tempo menor do que gostaríamos, mas são eternas nos nossos corações. Te amo.

Aos meus pais, Maria do Socorro e Hailton, pois cada um da sua maneira, partilhou comigo durante toda vida princípios e valores que jamais serão esquecidos, além de sempre me estimularem a estudar e ser melhor a cada dia.

À minha irmã, Maytê, um dos meus exemplos de inteligência e cuidado, e aos meus sobrinhos e irmão, Carol, Pedro e Henri: a pureza do amor que partilhamos juntos foi primordial para que eu vencesse os obstáculos durante esta etapa.

À Lucas, que sempre me apoiou, me mostrando o lado “meio cheio” quando eu aponte o “meio vazio”. Obrigada por me fazer sentir que sempre posso contar com você.

As irmãs que escolhi, Dora, Duda e Nicole. Vocês são minha base de confiança. Gratidão eterna por todos os conselhos e momentos vividos.

À tia Tina, tio Dudu e Lella, nossa grande convivência durante a minha infância é responsável pela formação do que eu sou hoje em dia. Obrigado por tudo.

À tia Suzy, além de todos os incentivos, de uns tempos para cá falou palavras que serviram muito nesta trajetória final, melhorando minha crença em relação a advocacia.

Ao meu orientador, professor João Cláudio, responsável por lapidar este trabalho e engrandecer meus conhecimentos..

Aos amigos que fiz durante a universidade: Amanda, Caco, Edu, George, Giova, Lucas, Marília, Márcio, Nath, Tef e Sophia. Obrigada por alegrarem os meus dias e responderem minhas perguntas (que não foram poucas).

RESUMO

A questão estudada neste trabalho é a possibilidade da interpretação de *marketing* como insumos para fins de creditamento do PIS e da COFINS. Os insumos são um dos meios que podem ser utilizados pelos contribuintes para obtenção de crédito no regime da não cumulatividade. A dificuldade de conceituação do insumo provocada pela abrangência do termo enseja uma diversidade de interpretações e conflitos entre os contribuintes e o Fisco. As interpretações a respeito do conceito passaram de muito restritas a mais amplas, e atualmente, após o Recurso Especial 1.221.170 do Superior Tribunal de Justiça, tornou-se mais equilibrada, baseando-se na essencialidade ou relevância, traduzidas como bens ou serviços que se subtraídos implicarão na impossibilidade da empresa atuar ou em perda substancial de qualidade do produto ou serviço. A conclusão, portanto, é a caracterização de insumo como uma cláusula geral, que deve ser interpretada a partir do caso concreto, através do método teleológico, isto é, levando em conta para obtenção de crédito, além dos preenchimentos dos requisitos necessários, a finalidade da norma segundo a não cumulatividade, qual seja: busca pela diminuição do ônus tributário ao contribuinte.

Palavras-chave: Insumos. Não cumulatividade. Interpretação Teleológica.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 – Comparativo entre abrangência da Receita e do Faturamento.....	19
Figura 2 – Comparativo entre Regimes do PIS e da COFINS.....	22
Figura 3 – Exemplo de Apuração de Débito e Crédito do PIS e da COFINS.....	24
Figura 4 – Comparativo entre os tributos o IRPJ e o PIS e a COFINS.....	26

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CF	Constituição Federal
CARF	Conselho de Administrativos de Recursos Fiscais
COFINS	Contribuição Para o Financiamento da Seguridade Social
CSRF	Conselho Superior de Recursos Fiscais
CTN	Código Tributário Nacional
DL	Decreto Lei
EC	Emenda Constitucional
EDRE	Embargos Declaratórios em Recurso Especial
FINSOCIAL	Contribuição Para o Fundo de Investimento Social
ICMS	Imposto Sobre Operações Relativas À Circulação De Mercadorias e Prestação De Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
NCM	Nomenclatura Comum Do Mercosul
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
ISS	Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza
LC	Lei Complementar
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PIS	Programa de Integração Social
RE	Recurso Extraordinário
REESP	Recurso Especial
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TIPI	Tabela do IPI
VPC	Verba de Propaganda Cooperada

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
2 AS CONTRIBUIÇÕES	12
2.1 ANÁLISE CONSTITUCIONAL A PARTIR DA CLASSIFICAÇÃO PENTAPARTIDA (QUINQUIPARTIDA)	12
2.2 CARACTERÍSTICAS GERAIS DAS CONTRIBUIÇÕES	14
2.3 CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS GERAIS E DA SEGURIDADE SOCIAL.....	16
3 DO PIS E DA COFINS	18
3.1 CONTEXTO HISTÓRICO.....	18
3.1.1 Fato Gerador: Receita ou Faturamento?.....	18
3.2 OS REGIMES DE ARRECADAÇÃO DO PIS E DA COFINS	20
3.2.1 A Cumulatividade	22
3.2.2 A Não Cumulatividade.....	24
4 A INTERPRETAÇÃO DOS GASTOS UTILIZADOS COM <i>MARKETING</i> COMO INSUMOS PARA FINS DE OBTENÇÃO DE CRÉDITOS DO PIS E DA COFINS ...	28
4.1 A PROBLEMÁTICA DECORRENTE DO CONCEITO DE INSUMO	28
4.2 O <i>MARKETING</i> COMO INSUMOS - A ESSÊNCIALIDADE OU RELEVÂNCIA INTERPRETADA ATRAVÉS DO MÉTODO TELEOLÓGICO	34
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	43
REFERÊNCIAS	46

1 INTRODUÇÃO

O Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), quando pertencentes ao regime não cumulativo, têm como uma de suas características a capacidade de gerar créditos tributários, esta possibilidade se aplica aos bens e serviços utilizados como “insumos” na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. A abrangência do termo “insumos” por está diretamente relacionada arrecadação estatal enseja conflitos entre os contribuintes e o Fisco.

Este trabalho se insere primordialmente na área de Direito Tributário e analisa a interpretação dos gastos com *marketing* como insumo para fins de obtenção de crédito do PIS e da COFINS.

As interpretações a respeito do conceito passaram de muito restritas, às mais amplas, e, atualmente, após o julgamento do Recurso Especial 1.221.170 (BRASIL, 2018) do Superior Tribunal de Justiça (STJ), tornou-se mais equilibrada, pautando a aferição de crédito em relação à essencialidade ou relevância do tributo, e refletindo em algumas decisões administrativas que passam a enxergar o *marketing* como insumo, logo, passível de crédito do PIS e da COFINS.

As mudanças ocorrem de forma cada vez mais intensas, o aumento na disseminação de informações cresce a necessidade de as empresas se fazerem presentes no dia a dia de seus consumidores, mostrando seu valor agregado, de modo a gerar receita e proporcionar a continuidade de sua atividade empresarial.

Partindo desse entendimento, a definição do STJ se mostra coerente à dinâmica social, pois, ao trazer os requisitos da essencialidade ou relevância, reflete o entendimento de “insumos” como os bens ou serviços que se subtraídos implicarão na impossibilidade da empresa atuar ou em perda substancial de qualidade do produto ou serviço e, assim, permite uma análise do termo de acordo com o caso.

O estudo envolvendo o termo “insumos” é primordial para enfrentar os desafios atuais sobre o tema.

O método de abordagem utilizado foi o indutivo, partindo do entendimento do RESP 1.221.170 sobre conceito de “insumo”, objetivando demonstrar a necessidade da observância deste termo de acordo com o caso concreto, verificando a essencialidade e relevância do gasto a partir do método teleológico de interpretação,

o qual busca a finalidade da norma. No mais, foi realizada uma análise qualitativa dos argumentos utilizados pelo STJ na definição do conceito de “insumo” para fins de diminuição da exação do PIS e da COFINS cobrado ao contribuinte. Ainda, a pesquisa foi realizada de forma prática (empírica), segundo os cases examinados, além da técnica utilizada para resolução da problemática contar com o auxílio da pesquisa bibliográfica e jurisprudencial.

Para alcançarmos a finalidade pretendida, o presente estudo encontra-se estruturado nos capítulos mencionados abaixo.

Iniciaremos, no capítulo “As Contribuições”, analisando a evolução constitucional das contribuições, as quais tiveram suas noções iniciais inseridas a partir da Carta de 1934, evoluindo com as Constituições de 1937, 1946, 1967 até chegar à redação atual, presente na Constituição Federal (CF) de 1988. Nesta, adota-se a Teoria Pentapartida para classificar as espécies tributárias, passando a tratar das contribuições ao lado dos impostos, taxas, contribuições de melhoria e empréstimos compulsórios. Mencionaremos as espécies de contribuições, quais sejam, sociais; de intervenção no domínio econômico; do interesse de categorias profissionais ou econômicas; e de iluminação pública, explicando suas características em comum, tais como a finalidade, referibilidade e competência, expondo as exceções que as envolvem. E assim, traremos as divisões das contribuições sociais (gerais e da seguridade social) explicando os princípios da legalidade, anterioridade e irretroatividade, subdividindo-as em: da seguridade social, ordinárias, residuais e provisória e de previdência do funcionalismo público.

No capítulo intitulado “Do PIS e da COFINS”, observaremos o contexto histórico de surgimento do PIS e COFINS, antigo PIS/PASEP e Finsocial, verificando a abrangência do seu fato gerador de faturamento a faturamento e receita. Iremos expor os desdobramentos jurisprudenciais sobre o tema. As consequências práticas da abrangência do fato gerador serão retratadas através da explicação do funcionamento dos regimes da cumulatividade (Lei 9.718/98) e não cumulatividade - implementada pela Lei 10.865/2004, alteradora da Lei n.º 10.637/2002 (PIS) e n.º 10.833/2003 (COFINS), e incluída no art. 195, § 12 da CF – observando a importância da análise da não cumulatividade através do entendimento que a fundamenta, ou seja, a diminuição de ônus para o contribuinte.

Por fim, no capítulo “A interpretação dos gastos utilizados com *marketing* como insumo para fins de obtenção de crédito do PIS e da COFINS”, objetivamos verificar

a problemática que envolve o conceito de “insumo”, trazendo os seus reflexos doutrinários e jurisprudenciais. A definição começa a ser realizada de forma mais restrita com a equiparação do conceito ao do IPI, trazidas pelas as Instruções Normativas n.º 247/2002 e 404/2003, passando para uma interpretação mais ampla, equiparada aos custos e despesas do IRPJ, e atualmente, segue para um posicionamento mais equilibrado, ratificado pelo STJ (Recurso Especial n.º 1.221.170/PR). O STJ, entende pela ilegalidade das Instruções, conceituando “insumos” como os bens aqueles serviços essenciais ou relevantes para o desenvolvimento da atividade econômica.

Exporemos a reviravolta trazida por este acordão, quando enxerga os insumos do ponto de vista de fatores indiretos (energia, mão de obra e tributos), além do direto (matéria prima). Observaremos o conceito do *marketing* (publicidade e a propaganda), focando nas decisões administrativas que entenderam estes gastos como insumo, possibilitando que pessoas jurídicas auferissem créditos do PIS e da COFINS, e acima de tudo, analisando as entrelinhas que fundamentam as decisões.

Relataremos a impossibilidade de interpretar o conceito de forma indiscriminada no que diz respeito à obtenção de crédito através dos gastos utilizados com *marketing*.

O último capítulo trata das considerações finais, nas quais serão trazidas as conclusões do *marketing* como insumo, cláusula geral a ser interpretada de acordo com o caso concreto, utilizando como método a interpretação finalística.

2 AS CONTRIBUIÇÕES

Inicialmente, para entendermos a interpretação do gasto com *marketing* como insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS, é necessário fazer uma análise constitucional das contribuições, apontando o momento em que elas foram classificadas como tributo, além de explicar as espécies existentes e as características comuns a estas.

2.1 ANÁLISE CONSTITUCIONAL A PARTIR DA CLASSIFICAÇÃO PENTAPARTIDA (QUINQUIPARTIDA)

As noções constitucionais relacionadas às contribuições iniciaram em 1934, como explicam Paulsen e Velloso (2019), através da autorização da cobrança da contribuição de melhoria e de previdência, direcionado ao trabalhador e ao empregado.

Conforme aduzem Paulsen e Velloso (2019), a posteriori, na Constituição de 1937, apenas as contribuições sindicais foram mencionadas e, só então, na Carta de 1946, que houve uma mudança para o *status quo* inicial. Nesse cenário, com a publicação da Emenda Constitucional (EC) 18/65, houve a estruturação das espécies tributárias, adotando a teoria da tripartição, ou seja, classificando como tributos: impostos, taxas e contribuições de melhorias, entendimento esse que foi ratificado pelo Código Tributário Nacional (CTN) (BRASIL, 1966).

Art. 4º: A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:
I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
II – a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Para entendermos a distinção entre as espécies tributárias, é importante a ciência de que a natureza jurídica de determinado tributo é o que determina sua identificação, não estando condicionada à nomenclatura dada pelo legislador, conforme previsto no artigo acima.

A respeito da questão da nomenclatura, conclui-se que há pertinência em relação ao conteúdo esposado no Código, haja vista que se uma lei estabelecer a instituição de um imposto direcionado ao custeio de alguma atividade pública estatal, na qual o contribuinte venha a ser beneficiado com ela, não importa o nome dado ao tributo, quando observamos a natureza jurídica resta claro que trata-se de uma taxa.

No entanto, quanto à afirmativa de que a natureza jurídica do tributo está apenas relacionada ao fato gerador da obrigação¹, há a necessidade de uma interpretação “de forma atualizada” (HARADA, 2015, p. 4), pois, segundo Paulsen (2019), por mais que sirva para diferenciar os impostos, taxas e contribuições de melhoria, deve ser analisado a partir da atual Constituição, a qual também considera “finalidade” ou “destinação legal” como características essenciais.

De acordo com o CTN (BRASIL, 1966):

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

A classificação adotada pela CF (BRASIL, 1988) entendeu que as contribuições e os empréstimos compulsórios, tributos não considerados pela teoria tripartida, se adequavam ao conceito dado pelo Código Tributário e adotou a Teoria Quinquipartida.

Conforme expõem Paulsen e Velloso (2019), a Carta de 1967 em capítulo específico direcionado à matéria tributária – “Sistema Tributário” (Capítulo V) – também seguiu o entendimento tripartite do art. 1º da EC 18/65, além de instituir as contribuições de intervenção no domínio econômico, contribuições previdenciárias e sindicais (hoje denominadas como interesse das categorias profissionais). No mais, apesar da previsão legal antecedente, o marco de inserção destas contribuições no capítulo ocorreu apenas na Constituição de 1969.

Com a Carta de 1988 (BRASIL, 1988), a classificação adotada se tornou claramente Pentapartida, conforme explicam Paulsen e Velloso (2019), possibilitando às contribuições a aplicação das normas gerais em caráter tributário, bem como dos princípios da legalidade, irretroatividade e anterioridade. Inclusive, foi neste sentido o voto do Ministro Carlos Velloso, no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) n.º 138.284-8/CE do Supremo Tribunal Federal².

¹ A utilização do fato gerador como critério de diferenciação das espécies aplica-se apenas aos a) impostos: tributo não vinculado a atividade do Estado, tendo como fato gerador a revelação de riqueza do contribuinte; b) taxas: segundo o art. 145, II, CF, são vinculadas a atividade estatal, e possui como o fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível; c) contribuição de melhoria: tributo vinculado a atividade do Estado, cujo fato gerador decorre da realização de uma obra pública que ocasione o enriquecimento do contribuinte.

² À época do julgamento a contribuição de iluminação pública (COSIP) não estava na redação atual do art. 149-A.

Os tributos, nas suas diversas espécies, compõem o Sistema Constitucional Tributário brasileiro, que a Constituição inscreve nos seus arts. 145 a 162. Tributo, sabemos todos, encontra definição no art. 3º do CTN, definição que se resume, em termos jurídicos, no constituir ele uma obrigação que a lei impõe às pessoas, de entrega de uma certa importância em dinheiro ao Estado.

[...]

A obrigação tributária, obrigação *ex lege*, a mais importante do direito público, "nasce de um fato qualquer da vida concreta, que antes havia sido qualificado pela lei como apto a determinar o seu nascimento" (ATALIBA, Geraldo. *Hermenêutica e Sistema Constitucional Tributário. Diritto e pratica tributaria*, Padova, Cedam, v. L, 1979). **As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º), são a) os impostos (CF, art. 145, I; arts. 153, 154, 155 e 156), b) as taxas (CF, art. 145, II), c) as contribuições, que são c.1) de melhoria (CF, art. 145, III), c.2) sociais (CF, art. 149), que, por sua vez, podem ser c.2.1) de seguridade social (CF, art. 195; CF, 195, § 4º) e c.2.2) salário educação (CF, art. 212, § 5º) e c.3) especiais: c.3.1) de intervenção no domínio econômico (CF, art. 149) e c.3.2) de interesse de categorias profissionais ou econômicas (CF, art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária, d) os empréstimos compulsórios (CF, art. 148).** (STF, 1992, grifo nosso).

Como visto, a atual Constituição (BRASIL, 1988) representou um marco na história das contribuições, ao passo que, entendeu pela sua caracterização como tributo.

2.2 CARACTERÍSTICAS GERAIS DAS CONTRIBUIÇÕES

As contribuições são responsáveis por gerar bastante controvérsias, haja vista a complexidade legislações a seu respeito.

Sua tratativa pelo ordenamento jurídico brasileiro ocorreu aos poucos, atualmente, "são definidas em atenção às finalidades que autorizam a sua instituição: a) sociais, b) de intervenção no domínio econômico, c) do interesse de categorias profissionais ou econômicas e d) de iluminação pública". (PAULSEN; VELLOSO, 2019, p. 105).

De acordo com Greco (2000), existem duas técnicas de validação adotadas pela Constituição: condicional e finalística. A primeira estaria relacionada às condutas humanas, baseadas em algo pretérito, como o caso das "jazidas" de água, que já existem antes de o legislador versar sobre elas. Quanto à segunda, validação, é pautada em situação futura, ou seja, a lei é editada para obtenção de algum resultado que modifique a realidade, como é o caso das contribuições.

Seguindo essa linha, Paulsen (2019) entende que, assim como os impostos, as contribuições possuem fato gerador não vinculado à atividade estatal, estando relacionadas ao contribuinte, porém, diferentemente desta espécie de tributo, possuem uma finalidade específica prevista pela Constituição, a qual valida estes tributos quando atendida a destinação legal dos recursos auferidos. Essa finalidade não se confunde com o fato gerador da obrigação tributária, que nos moldes do art. 114 do CTN (BRASIL, 1966) é a “[...] situação definida em lei como necessária e suficiente a sua ocorrência”.

Além da finalidade, expõem Paulsen e Velloso (2019), uma das características da contribuição é a referibilidade, a qual a difere de um imposto vinculado, tornando-a um tributo autônomo cuja instituição se dá quando o legislador identifica um grupo com características semelhantes entre si, que exerçam atividade relacionada à arrecadação da contribuição. A título de exemplo, seria este traço que impediria um advogado de ser obrigado a pagar uma contribuição ao Conselho de Nutrição, em virtude da não identificação do profissional em relação ao grupo.

Outrossim, esta característica foi dada pela doutrina, estando longe de ser consolidada na jurisprudência, prova disso é o RE 451915, afirmando: “Inexigência [...] de vinculação direta entre o contribuinte e o benefício”^{3 4}

Dito isto, Paulsen (2019) afirma que há uma ressalva da referibilidade em relação às contribuições de seguridade social, pois a CF (BRASIL, 1988) estabelece uma referibilidade ampla, pautada na solidariedade, o que vai totalmente de encontro ao critério supracitado. Porém, de todo modo, as contribuições como um todo somente podem ser instituídas para atender as finalidades prevista no art. 149 e 149-A da Constituição (BRASIL, 1988), devendo corresponder ao critério de bases econômicas constitucionalmente estabelecidas e não sendo possível que o legislador altere a sua destinação (caso ocorra estaremos diante de uma inconstitucionalidade).

No que se refere à base de cálculo, as contribuições estariam relacionadas à equivalência e não à retributividade, por este motivo, afirma Caliendo (2019), que o

³ Indo de encontro ao entendimento da referibilidade como a vinculação entre o contribuinte e a cobrança a primeira turma do STJ, no RESP 1.121.302, 2010, entendeu que o recolhimento da contribuição do INCRA (Instituto de Colonização e Reforma Agrária) é devida também pelas empresas urbanas, alargando as hipóteses de exação tributária (STF, 2010).

⁴ O mesmo aconteceu com o entendimento do STF - EDRE 396.266, 2003 - em relação a contribuição para o SEBRAE (Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas) a qual é cobrada também às médias e grandes empresas (STF, 2003).

valor seria devido quando o contribuinte pertence a um grupo ou setor, independente dele ser beneficiado (retribuído) de alguma forma.

Quanto à competência para instituir as contribuições, ela é, via de regra, da União, cabendo exceções em relação à contribuição previdenciária do servidor público, que poderá ser exercida por qualquer um dos três entes, a depender de qual atua o servidor (art. 149, §1); e, quanto as contribuições para o custeio da iluminação pública (art. 149-A), que o município é o competente para instituí-la.

2.3 CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS GERAIS E DA SEGURIDADE SOCIAL

De acordo com Paulsen (2019), as contribuições sociais, subdivididas pela doutrina em a) gerais e da b) seguridade social, podem ser instituídas utilizando como base econômica os dispositivos constitucionalmente previstos no título à Ordem Social. Portanto, arrecadam para as áreas que vão além da saúde, assistência e previdência, abrangendo a educação, cultura, meio ambiente, família, entre outros temas disposto pela Carta Maior (BRASIL, 1988).

Nesse contexto, ao ampliar as hipóteses de incidência da norma tributária, surge uma gama de situações capazes de ensejar a criação, bem como a cobrança do tributo mencionado e, conseqüentemente, o aumento na necessidade de se observar se os requisitos – analisados no capítulo acima – estão sendo de fato atendidos.

É sabido que alguns princípios constitucionais são responsáveis pela tutela dos direitos dos contribuintes, no que diz respeito à segurança jurídica tributária, podemos elencar a legalidade, anterioridade e irretroatividade, de acordo o entendimento de Abraham (2017).

O primeiro está atrelado à ideia de que não há tributo sem lei (art. 150, I CF), e no que diz respeito às contribuições sociais, há de se ressaltar uma imposição constitucional de que as novas contribuições sociais de seguridade social (contribuições residuais) estão reservadas à Lei Complementar, sob pena de incorrer em vício de forma (art. 195, § 4º, CF) (BRASIL, 1988).

Já o segundo princípio, da anterioridade (art. 150, III, b e c, CF), veda a cobrança de um tributo antes do primeiro dia do exercício subsequente aquele à que ele foi instituído ou majorado, exigindo também que seja respeitado o prazo de 90 (noventa dias) da sua publicação. No caso específico das contribuições sociais para

a seguridade social, a Carta (BRASIL, 1988) só exige a observância do prazo de noventa dias (art. 195, § 6º, CF).

Por fim, o terceiro, irretroatividade tributária (art. 150, II, a, CF), impede a cobrança de tributos “em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado”.

Dando continuidade ao assunto, faz mister realizarmos uma visualização das subdivisões das contribuições sociais:

1. Sociais: quando com alíquota “ad valorem”, sobre o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, sobre o valor aduaneiro (art. 149, § 2o, III); há imunidade para receitas de exportação (art. 149, § 2o, I). 1.1. gerais (art. 149, primeira parte e §§ 2o, 3o e 4o).

1.2. de seguridade social: há imunidade para entidades beneficentes de assistência social (art. 195, § 6o).

1.2.1. ordinárias (art. 149, primeira parte, c/c art. 195, I a IV): quando da empresa ou empregador sobre a folha de salários e demais pagamentos a pessoa física por trabalho prestado, faturamento ou receita, lucro e importação; quando do empregado sobre o salário e ganhos habituais (art. 201, § 11); há imunidade para aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social.

1.2.2. residuais (art. 149, primeira parte, c/c art. 195, § 4o): não coincidentes com as contribuições de seguridade social ordinárias; instituídas por lei complementar; não cumulativas.

1.2.3. provisória (arts. 74 a 90 do ADCT): sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira, foi a CPMF.

1.2.4. de previdência do funcionalismo público (149, § 1o): alíquota não inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União. (PAULSEN; VELLOSO, 2019, p. 105-106).

Visualizando as análises realizadas pelos autores citados acima, percebemos que as contribuições do PIS e da COFINS são classificadas como “ordinárias”. Em que pese tal nomenclatura remeter a ideia de “comum”, o fato é que estes tributos são protagonistas de diversas controvérsias jurídicas, fugindo do conceito da normalidade, conforme será visto adiante.

3 DO PIS E DA COFINS

O PIS (Programa de Integração Social) e a COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) são Contribuições Sociais Ordinárias, incidentes sobre a receita ou faturamento da empresa, segundo redação atual CF (BRASIL, 1988).

Por sua vez, no texto original constitucional apenas era possível a incidência destes tributos em relação ao faturamento, foi com a Emenda Constitucional 20/03 (BRASIL, 2003a) à amplificação do fato gerador para receita, refletindo na instituição do regime não cumulativo implementada pela Lei 10.865/2004 (BRASIL, 2004b), alteradora das Leis n.º 10.637/2002 – PIS (BRASIL, 2002b) e n.º 10.833/2003 – COFINS (BRASIL, 2003b).

Veremos os reflexos trazidos por esta modificação a seguir.

3.1 CONTEXTO HISTÓRICO

Segundo Paulsen e Velloso (2019), o constituinte propiciou a vigência de duas contribuições que incidiam sobre o mesmo fato gerador, faturamento, eram estas a PIS/PASEP⁵ e Finsocial⁶. Tal ocorrido suscitou indagações a respeito da possível tributação existente, porém o entendimento foi afastado trazendo à tona a questão do *bis in idem* – possibilidade de o mesmo ente federativo realizar duas cobranças em virtude do mesmo fato jurídico tributável.

É sabido que a COFINS foi criada através da Lei Complementar (LC) 70/91 (BRASIL, 1991) como forma de substituição da Finsocial, assim, como tanto a PIS/PASEP quanto a COFINS incidiam sobre o faturamento, passaram a ser tratadas de forma conjunta na Lei 9.715/98 (BRASIL, 1998a), ou seja, “os dispositivos da Lei n. 9.718/98 somam-se aos demais dispositivos da LC n. 70/91, relativamente à Cofins, e aos demais dispositivos da Lei n. 9.715/98, relativamente à contribuição ao PIS/Pasep” (PAULSEN; VELLOSO, 2019, p. 226).

3.1.1 Fato Gerador: Receita ou Faturamento?

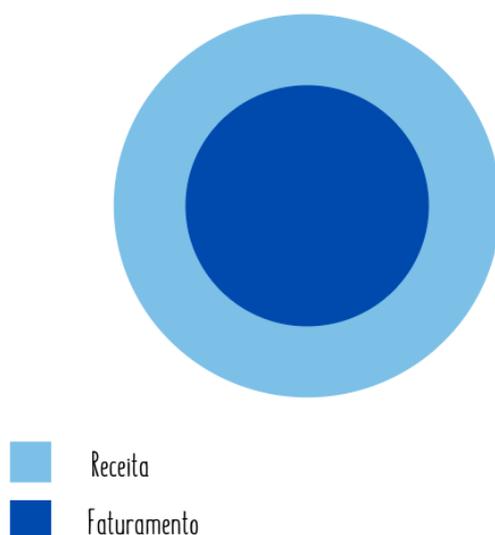
⁵ Sendo o PIS instituída pelas LC 07/70 e Pasep pela LC 08/70.

⁶ Instituída pelo DL n. 1.940/82.

Como explicado, a Carta de 1988 (BRASIL, 1988), em sua versão originária, dispusera que estas contribuições⁷ só incidiam em relação ao “faturamento”. Nesta senda, a lei instituidora da COFINS – LC 79/91 (BRASIL, 1991) – definiu como como faturamento “as receitas brutas das vendas de mercadorias e serviços de qualquer natureza”.

Conforme explica Harada (2019), faturamento é valor mensal em reais pelo qual se expressa o volume de vendas realizadas. Assim, para melhor visualizarmos o conceito, vejamos:

Figura 1 – Comparativo entre abrangência da Receita e do Faturamento



Fonte: Autoral.

Acontece que, posteriormente, quando modificada pela Lei 9.718/98 (BRASIL, 1998b), referiu-se à receita bruta como “totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica”, trazendo uma mescla entre os conceitos de receita e faturamento, ampliando as hipóteses de incidência da norma tributária, indo de encontro ao dispositivo da CF (BRASIL, 1988) e criando uma contribuição (subsidiária) através de lei ordinária, o que, como vimos acima, compete apenas à lei complementar.

Quando chamado a se manifestar através da ADC n.º 1 – Distrito Federal, o STF entendeu que a definição de “faturamento” como “receita bruta das vendas de mercadorias e serviços de qualquer natureza” dado pela LC n. 70/91 (BRASIL, 1991)

⁷ À época PIS/PASEP e Finsocial.

“nada mais fez do que lhe dar a conceituação de faturamento para efeitos fiscais”, isto pois, embora nomeada como “faturamento” a “receita bruta” se encaixava na redação original prevista pelo art. 195, I da CF ao relacionar a quantia auferida com a venda de mercadorias e serviços.

Entretanto, no que concerne a Lei 9.718/98 (BRASIL, 1998b), a Suprema Corte entendeu pela inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º no RE 357.950-9, afirmando que:

Em síntese, o legislador ordinário (logicamente não no sentido vulgar, mas técnico-legislativo) **acabou por criar uma fonte de custeio da seguridade à margem do disposto no artigo 195, com a redação vigente à época, e sem ter presente a regra do § 4º nele contida**, isto é, a necessidade de novas fontes destinadas a garantir a manutenção ou a expansão da seguridade social pautar-se pela regra do artigo 154, inciso I, da Constituição Federal, que é explícito quanto à exigência de lei complementar. **Antecipou-se à própria Emenda Constitucional nº 20, no que, dando nova redação ao artigo 195 da Constituição Federal, versou a incidência da contribuição sobre a receita ou o faturamento.** A disjuntiva “ou” bem revela que não se tem a confusão entre o gênero “receita” e a espécie “faturamento”. Repita-se, antes da Emenda Constitucional nº 20/98, posterior à Lei ora em exame, a Lei nº 9.718/98, tinha-se apenas a previsão de incidência da contribuição sobre a folha de salários, o faturamento e os lucros. Com a citada emenda, passou-se não só a se ter a abrangência quanto à primeira base de incidência, folha de salários, apanhando-se de forma linear os rendimentos do trabalho pagos ou creditados a qualquer título, mesmo sem vínculo empregatício, observando-se o precedente desta Corte, como também a inserção, considerado o que surgiu como alínea “b” do inciso I do artigo 195, da base de incidência, que é a receita. (STF, 2005).

Sendo assim, só após a redação dada pela EC 20/03 (BRASIL, 2003) que foi possível a incidência do PIS e da COFINS tanto sob a receita quanto ao faturamento. Vejamos a redação dada atualmente pela CF:

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:

[...]

b) a receita ou o faturamento;

[...]

Visto isto, na prática, quais foram as consequências ensejadas pela inclusão de outro fato gerador?

3.2 OS REGIMES DE ARRECADAÇÃO DO PIS E DA COFINS

As contribuições do PIS e da COFINS são protagonistas de diversos debates existentes no Direito Tributário e grande parte da complexidade que as cercam advém de suas formas de arrecadação, as quais podem ser: cumulatividade, não cumulatividade, monofasia e substituição antecipatória.

Para aprofundar esse estudo, traremos de forma mais detalhada as diferenças entre a cumulatividade e não cumulatividade, dando enfoque a esta última, dado sua relação com o conceito de insumo.

Resumidamente, no que concerne ao regime monofásico, explica Favacho (2015), que há a responsabilidade do industrial/importador de produtos classificados na TIPI, pelo recolhimento do PIS e da COFINS incidentes em toda a cadeia, enquanto na substituição antecipatória o primeiro contribuinte torna-se responsável pelo recolhimento do seu tributo e de terceiros, assim, enquanto no regime monofásico o contribuinte só paga o que realmente deve, na substituição ele antecipa um pagamento de outros e por este motivo, tem direito à substituição do crédito.

Ultrapassado esse ponto, cumpre repisar que inicialmente o PIS e a COFINS tinham como fato gerador o faturamento, e a tributação ocorria apenas de forma cumulativa. Com a posterior publicação da EC 20/03 (BRASIL, 2003), as contribuições passaram a poder incidir sobre receita da empresa. Sabendo que a receita é mais ampla do que o faturamento, a não cumulatividade foi implementada pela Lei 10.865/2004 (BRASIL, 2004b), alteradora da Lei n.º 10.637/2002⁸ - PIS (BRASIL, 2002b) e n.º 10.833/2003⁹ - COFINS (BRASIL 2003), e incluída no art. 195, § 12 da CF, visando diminuir o ônus tributário do contribuinte.

Tanto na cumulatividade quanto na não cumulatividade a tributação ocorre de forma plurifásica, explica Schoueri (2018), que é quando a incidência jurídica não se limita apenas a um ponto do processo de produção e distribuição.

Regra geral, a diferença entre os dois ocorrem nos termos da figura abaixo.

Figura 2 – Comparação entre regimes do PIS e da COFINS

⁸ Resultado da Medida Provisória nº 66 de 2002.

⁹ Resultado da Medida Provisória nº 135 de 2003.

	Cumulativo	Não Cumulativo
Legislação	Lei 9.718/98	Leis 10.637/02 e 10.833/03
Regime de Tributação	Lucro Presumido ou Arbitrado*	Lucro Real
Fato Gerador	Faturamento	Receita
Alíquota	0,65% PIS e 3% COFINS	1,65% PIS e 7,60% COFINS
Possibilidade de Crédito	Não há	Há

* Cabem exceções

Fonte: Autoral.

3.2.1 A Cumulatividade

A cumulatividade do PIS e da COFINS possui esta nomenclatura em virtude da sua tributação ocorrer em todas as etapas da cadeia econômica plurifásica, fazendo com que, por exemplo, o atacadista, ao comprar um bem à indústria, pague o tributo embutido no valor da mercadoria, mas ao vender para varejo não consiga obter créditos – é o que a doutrina chama de “efeito cascata”.

Assim, em que pese possuir uma alíquota consideravelmente menor - 0,65 % quanto ao PIS e 3% quanto à COFINS – nesse regime não é admitido que a empresa faça compensação em sua cadeia de modo a gerar crédito. Excelente apontamento é dado por Schoueri (2018) a respeito da cumulatividade:

Os efeitos danosos da tributação plurifásica cumulativa são imediatos: incidindo o tributo a cada etapa do ciclo econômico, pode-se dizer, quanto maior o número de etapas, tanto mais crescerá a tributação. Assim, produtos com ciclo de produção menor terão menor carga tributária que aqueles mais elaborados sem, por isso, implicarem maior índice de capacidade contributiva. Ademais, um mesmo produto poderá ter ciclos econômicos diferenciados, conforme a capacidade de verticalização de seus agentes, diminuindo, assim, as etapas de circulação. Como a verticalização dá-se com maior facilidade para os contribuintes economicamente mais potentes, vê-se que estes economizarão tributos, em detrimento daqueles contribuintes economicamente menores, que não tem condições de evitar um maior número de etapas econômicas para seus produtos. Finalmente, a

cumulatividade traz sérios danos à exportação, já que não permite que se saiba qual a carga tributária incidente sobre cada bem exportado, havendo risco de os produtos serem exportados com ônus tributário, dificultando sua capacidade concorrencial. (SCHOURI, 2018, p. 416-417).

Sua aplicação se dá, geralmente, às empresas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado¹⁰, a situação se encontra expressa na Lei 9.718/98 (BRASIL, 1998b)¹¹, além de seu fato gerador ser a receita bruta ou faturamento. Vejamos o que dispõe a Lei 9.178/1998 sobre o que se adequa ao conceito de faturamento para fins de tributação:

Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3º O faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

[...]

§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

I - as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos;

II - as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimento pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de participações societárias, que tenham sido computados como receita bruta;

[...]

IV - as receitas de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível; e

[...]

VI - a receita reconhecida pela construção, recuperação, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos. (BRASIL, 1998).

Não obstante, dispõe o Decreto-Lei (DL) n. 1.598/77 (BRASIL, 1977):

Art. 12. A receita bruta compreende:

I – o produto da venda de bens nas operações de conta própria;

II – o preço da prestação de serviços em geral;

III – o resultado auferido nas operações de conta alheia; e

IV – as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

¹⁰ Também é aplicada as imunes a impostos e as sociedades cooperativas, conforme dispõem o art. 10 da Lei n. 10.833/03 e o art. 8o da Lei n. 10.637/02 c/c o art. 16 da Lei n. 10.833/03.

¹¹ Além de também pela LC 70/91 e pela Lei 9.715/98.

Em suma, neste regime, na saída da mercadoria ou serviço, incidirá o PIS e a COFINS, sendo irrelevante/impossível para/de gerar crédito às saídas (despesas) anteriores.

3.2.2 A Não Cumulatividade

A não cumulatividade foi implementada pela Lei 10.865/2004 (BRASIL, 2004b), alteradora das Leis n.º 10.637/2002¹² (PIS) e n.º 10.833/2003¹³ (COFINS), e incluída no art. 195, § 12 da CF, pela EC 42/03 art. 195, §12º, aplicado, via de regra, às empresas pertencentes ao regime de lucro real.

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:

[...]

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas. (BRASIL, 1988, grifo nosso).

De acordo com Carvalho (2009), a entrada da “não cumulatividade” no texto constitucional representa parâmetro pelo legislador ordinário, pois por mais que ele possa instituir a contribuição sobre faturamento ou receita, de forma cumulativa ou não, caso escolha pela não cumulatividade não poderá limitar o direito ao crédito, devendo se ater apenas a indicar os setores da atividade econômica.

Importante ressaltar que atualmente também existe certa controvérsia doutrinária em relação à não cumulatividade, sobre se ela seria um princípio ou uma técnica. Na linha de entendimento da não cumulatividade como princípio expõe o autor:

O princípio da não cumulatividade é do tipo limite objetivo: **impõe técnica segundo a qual o valor de tributo devido em cada operação será compensado com a quantia incidente sobre as anteriores**, mas preordena-se à concretização de valores como o da justiça da tributação, respeito à capacidade contributiva e uniformidade na distribuição da carga tributária sobre as etapas de circulação e de industrialização de produtos. (CARVALHO, 2019, p. 199, grifo nosso).

¹² Resultado da Medida Provisória nº 66 de 2002.

¹³ Resultado da Medida Provisória nº 135 de 2003.

Por sua vez, Pimenta (2009 apud FAVACHO, 2015) entende a não cumulatividade como técnica, pois afirma que os princípios admitem ponderação. Já Machado (1999 apud FAVACHO, 2015) aduz que a não cumulatividade é o modo pelo qual o princípio se realiza.

Apesar das controvérsias existentes a respeito do tema, o fato é que ela surge como ferramenta utilizada pelo legislador para “reduzir danos” ocasionados tributação nas cadeias produtivas. Ou seja, a não cumulatividade está relacionada à possibilidade de o contribuinte obter crédito e tem como objetivo, segundo Harada (2015), impedir que os tributos não incidam sucessivamente na cadeia (de produto ou serviço) e ocasionem demasiado ônus tributário, impedindo a tributação verticalizada.

Ainda, apesar de a Constituição resguardar a não cumulatividade do ICMS e IPI, este difere-se do trazido pela na legislação do PIS e da COFINS. Explica Schoueri (2018) que, no caso destas contribuições, vigora o método da subtração, a partir das variantes “base sobre base”, no qual apura-se o valor da maior a partir da diferença entre o montante das vendas e das aquisições.

Figura 3 – Exemplo de Apuração de Débito e Crédito do PIS e da COFINS

Apuração do débito	
Base de cálculo. Receita bruta: vendas internas, menos deduções – Não integram: saídas à alíquota zero, isentas e canceladas	R\$ 800.000,00
COFINS: 7,6% x 800	R\$ 60.800
PIS: 1,65% x 800	R\$ 13.200
Total de débito de PIS/COFINS:	R\$ 74.000
Apuração do crédito	
Insumos, energia elétrica, aluguel, depreciação e arrendamento mercantil	R\$ 400.000,00
COFINS: 7,6% x 400	R\$ 30.400
PIS: 1,65% x 400	R\$ 6.600
Total de crédito de PIS/COFINS:	R\$ 37.000
COFINS a recolher: 60.800 - 30.400	R\$ 30.400
PIS a recolher: 13.200 - 6.600	R\$ 6.600
Total a recolher: (800.000 x 9,25%) – (400.000 x 9,25%)	R\$ 37.000

Fonte: Fabretti (2008 apud FAVACHO, 2015)

Assim, quando se analisa a regra matriz de incidência tributária do PIS e da COFINS, tem-se que:

Contribuição ao PIS: Dado o fato de haver ingresso de receita, deve-ser o pagamento à União, pela pessoa jurídica titular daquela receita, de tributo equivalente a 1,65% da receita auferida.

COFINS: Dado o fato de haver ingresso de receita, deve-ser o pagamento à União, pela pessoa jurídica titular daquela receita, de tributo equivalente a 7,6% da receita auferida. (Barros, 2010, p. 823 apud FAVACHO, 2015, p. 68).

Conforme expõe Favacho (2015) as regras matrizes de incidência tributária do PIS e da COFINS, previstos nas Leis 10.637/02 (BRASIL, 2002b) e 10.833/03 (BRASIL, 2003b) possibilitam que o contribuinte desconte os valores gastos para aquisição de bens, serviços e a realização de despesas, é o que chamamos de crédito.

Contribuição ao PIS: Dado o fato da aquisição de bens, serviços e a realização de despesas, deve-ser o direito do contribuinte ao desconto do montante do tributo devido, de 1,65% calculado sobre o valor daqueles bens, serviços e despesas.

COFINS: Dado o fato da aquisição de bens, serviços e a realização de despesas, deve-ser o direito do contribuinte ao desconto do montante do tributo devido, de 7,6% calculado sobre o valor daqueles bens, serviços e despesas. (Barros, 2010, p. 823 apud FAVACHO, 2015, p. 68).

Não obstante, um dos requisitos que classifica estas contribuições como não cumulativas é o pertencimento da empresa ao lucro real, a legislação admite exceções, ou seja, empresas que mesmo pertencentes ao lucro real recolhem PIS e a COFINS com base nas alíquotas de 3,65% e não podem aferir créditos. São exemplos: a) instituições financeiras e seguradoras; b) empresas particulares que explorem serviços de segurança e de transporte de valores; c) pessoas jurídicas imunes a impostos, órgãos públicos; d) as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, e as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei; e) sociedades cooperativas, exceto as de produção agropecuária e de consumo, e etc.

As situações não se esgotam nos itens acima, em virtude dessas ressalvas algumas empresas acabam recolhendo o PIS e a COFINS de forma mista, como no caso de uma operadora de telefone que está no lucro real, e irá pagar a alíquota total de 3,65 % - quanto aos serviços de comunicação - porém, em relação às suas demais

atividades, desde que não se identifiquem com nenhuma outra exceção, aplica-se a alíquota do não cumulativo, 9,25 %.

No mais, também existem outras ressalvas presentes nos dispositivos das Leis 6.633/2002 (BRASIL, 2002) e 10.833/2003 (BRASIL, 2003b), são os casos em que a receita auferida por produtores ou importadores terão alíquota específica: a) produtos farmacêuticos, de perfumaria, tocador ou higiene pessoal; b) máquinas e veículos classificados em NCMs específicos; c) autopeças, pneus e câmaras de ar; d) querosene de avião, entre outros.

Estes dispositivos demonstram que o legislador infraconstitucional limitou a amplitude da não cumulatividade, seguindo critérios que vão além da finalidade, neste sentido, excelente pontuação é feita por Paulsen e Velloso (2019) quando afirmam que é necessário extrair o entendimento que fundamenta a não cumulatividade, pois, caso contrário, estaremos presenciando apenas uma majoração de alíquota (de 0,65% para 1,65% - PIS, de 3% para 7,6% - COFINS) de forma indiscriminada.

Ainda em acordo com esta linha de pensamento, pontua Harada (2015) que o constituinte derivado ao prever a não cumulatividade considerou seus elementos intrínsecos, visando a desoneração da carga tributária em cascata, que inicia na fonte produtora e vai até o final do consumo. Portanto, ao tratar sobre o tema e todas as variáveis que o cercam, é mais que necessário que tenhamos esse objetivo em mente: a não cumulatividade surge como forma de evitar a tributação excessiva ao contribuinte.

4 A INTERPRETAÇÃO DOS GASTOS UTILIZADOS COM *MARKETING* COMO INSUMOS PARA FINS DE OBTENÇÃO DE CRÉDITOS DO PIS E DA COFINS

4.1 A PROBLEMÁTICA DECORRENTE DO CONCEITO DE INSUMO

As empresas contribuintes do PIS e da COFINS que atenderem aos requisitos estabelecidos pelas Leis 10.637/02 (BRASIL, 2002b) e 10.833/03 (BRASIL, 2003b) serão regidas pelo regime da não cumulatividade e poderão aferir créditos tributários em relação aos seus gastos. Deste modo, dentre as situações mencionadas pela lei como passíveis de aferição de crédito, foi determinado que as pessoas jurídicas pudessem descontar créditos calculados em relação aos bens e serviços utilizados como “insumos” na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes:

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. (BRASIL, 2003, grifo nosso).

É sabido que os insumos geram créditos, logo, quanto mais ampla a abrangência do conceito, menor a arrecadação estatal. Assim, este fato somado ao uso do termo vago suscitou a ocorrência de inúmeras interpretações a respeito do tema e a insurgência do seguinte questionamento: quais gastos poderiam ser inseridos no conceito de “insumo”?

De acordo com o dicionário jurídico de Diniz (1988, p. 880):

INSUMOS. Economia Política. 1. Despesas e investimentos que contribuem para um resultado ou para 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, tributos), que entram na elaboração de certa quantidade de bens ou serviços).

Para classificar insumos, Greco (2004, p. apud PAULSEN; VELLOSO, 2019, p. 238) afirma:

Em suma, o inciso II do artigo 3º das Leis em exame consagra o direito à dedução de todos os dispêndios ligados a bens e serviços cujo grau de inerência em relação aos fatores de produção diga respeito:

- a) à sua existência par ao contribuinte;
- b) ao seu fazer funcionar;
- c) ao seu continuar existindo e funcionando com as qualidades originais;
- e d) ao ter uma existência e um funcionamento com melhores qualidades, pois, ao passar a ter novas qualidades, o bem ou serviço passa a ser – em certa medida – “novo” perante o contribuinte.

A aplicação do critério acima exposto conduz à conclusão de que um conjunto determinável de dispêndios está abrangido pelo dispositivo.

Assim, por exemplo, todos aqueles ligados a bens e serviços que se apresentem como necessários para o funcionamento do fator de produção, cuja aquisição ou consumo configura conditio sine qua non da própria existência e/ou funcionamento estão abrangidos.

Também estão abrangidos os bens e serviços ligados à ideia de continuidade ou manutenção do fator de produção, bem como os ligados à sua melhoria.

Ficam de fora da previsão legal os dispêndios que se apresentem num grau de inerência que configure mera conveniência da pessoa jurídica contribuinte (sem alcançar perante o fator de produção o nível de uma utilidade ou necessidade) ou, ainda que ligados a um fator de produção, não interfiram com o seu funcionamento, continuidade, manutenção e melhoria.

Outra conceituação:

Será insumo todo bem e serviço necessário ou útil, adquirido de pessoa jurídica domiciliada no Brasil e que tenha sofrido incidência tributária anterior, empregada no ciclo operacional do contribuinte, que confira direito a créditos de PIS/COFINS. (TOMKIW 2012, p. 207 apud FAVACHO, 2015, p. 86).

Pois bem, como visto, a temática relacionada à definição do termo insumo e, conseqüentemente, sua abrangência, deu origem a um terreno fértil para as controvérsias, desse modo, a fim de solucionar os debates entre o Fisco e os contribuintes, e seguindo parte dos entendimentos administrativos da época, a Receita Federal publicou as Instruções Normativas n.º 247/02 (BRASIL, 2002a) e n.º 404/04 (BRASIL, 2004a), utilizando o regramento disposto na lei do IPI para definir o que é insumo.

O resultado foi que a conceituação, conforme explica Favacho (2015), se mostrou demasiadamente restrita, pois ao comparar a definição a do imposto citado, focou em formas de crédito relacionadas a matérias físicas, como aplicação ou consumo direto na produção, considerando como insumo a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem.

Nota-se que a impossibilidade de relacionar o conceito de insumo do IPI ao do PIS e da COFINS decorre das diferenças existentes entre estes tributos, isto pois,

para as contribuições sociais, os insumos não se resumem apenas a produtos físicos, podendo ser também serviços e produtos imateriais.

Conforme aponta Greco (2004 apud PAULSEN; VELLOSO, 2019 p. 231):

[...] Enquanto o processo formativo de um produto aponta no sentido de eventos de caráter físico a ele relativos, o processo formativo de uma receita aponta na direção de todos os elementos (físicos e funcionais) relevantes para a sua obtenção. Vale dizer, o universo de elementos captáveis pela não cumulatividade de PIS/COFINS é mais amplo do que aquele, por exemplo, do IPI.

Logo, explica Favacho (2015) que, em que pese o conceito de insumo ter surgido juntamente com o IPI, a própria CF quando versa sobre o regime a ser aplicado para obtenção de crédito destas contribuições (art. 195, § 12) não define os parâmetros de aplicação da não cumulatividade. Além disso, a base de cálculo e materialidade destes tributos são bastante distintas, enquanto do ponto de vista da materialidade do PIS e da COFINS, a cadeia que proporciona a aferição de receitas é muito mais complexa, podendo envolver operações circulares, os insumos do IPI se confundem com os produtos.

Foi a ciência destas diferenças que impossibilitou que esta interpretação perdurasse, trazendo novas formas de enxergar o insumo, desta vez comparando o conceito aos custos e despesas dedutíveis do IRPJ. De acordo com Oliveira (2005 apud FAVACHO, 2015), para esta interpretação a materialidade das contribuições citadas é a obtenção de receita, não sobre a industrialização ou circulação de bens e serviços.

Nesta linha, vejamos decisão do Conselho de Administrativos de Recursos Fiscais (CARF, 2010):

O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e COFINS deve ser entendido como toda e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, não devendo ser utilizado o conceito trazido pela legislação do IPI, uma vez que a materialidade de tal tributo é distinta da materialidade das contribuições em apreço.

Assim, explica Favacho (2015) que dada a semelhança entre as bases de cálculo da IRPJ e PIS e da COFINS, a maior parte da doutrina passou a analisar o conceito de custos e despesas do imposto supracitado (art. 290 e art. 299 do Decreto n. 3.000 de 1999) e aplicá-lo a obtenção de crédito do PIS e da COFINS.

Figura 4 – Comparativo entre os tributos IRPJ e PIS e COFINS

Tributos	Hipótese tributária	Base de cálculo
IRPJ/CSLL Art. 153, III da CF	Acréscimo patrimonial oriundo do confronto de entradas e saídas incorporado ao patrimônio da pessoa jurídica.	Receita realizada: lucro (entrada contabilizada de recursos financeiros)
PIS/COFINS Art. 149 e 195, I, “b” e “c” da CF	Ingresso de quaisquer recursos financeiros no patrimônio.	Receita auferida (Receita bruta)

Fonte: Favacho (2015)

Em que pese a existência de duas teorias mais polarizadas, houve uma mudança significativa na interpretação do conceito:

A partir de agosto de 2013 temos 100% dos julgados interpretando os “insumos” do art. 3º, II das leis do PIS/COFINS como um conceito próprio, sem par no “insumo” do IPI (restrito) ou nos “custos e despesas” do IRPJ (amplo, sem ocorrência na amostra). (FAVACHO, 2015).

Foi se posicionando de forma intermediária que, em 2014, a Câmara Superior da 3ª Seção do CARF, entendeu que a aquisição de uniformes dos empregados de um frigorífico por mais que não estivesse diretamente ligada ao produto final, poderia ser considerada insumo e geraria créditos tributários:

[...] 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. (CSRF, 2013).

Percebe-se que a forma demasiadamente ampla de conceituar os insumos foi importante para o surgimento de novas interpretações acerca das despesas que seriam aptas a gerarem créditos, e foi partindo desta linha mais “equilibrada” que em 2018 o STJ no Recurso Especial 1.221.170 (STJ, 2018) entendeu pela ilegalidade de ambas as Instruções Normativas proferidas pela Receita Federal, passando a aplicar o critério subtrativo para aferir o que seria o crédito.

Em suma, o caso julgado versou sobre a empresa Anhambí Alimentos LTDA que pretendeu obter créditos quanto aos seus custos e despesas gerais comerciais: água; combustíveis e lubrificantes; materiais e exames laboratoriais; materiais de limpeza; e equipamentos de proteção individual. Dito isto, pautou a sua argumentação nas seguintes afirmativas:

- (a) insumo é cada um dos elementos, diretos e indiretos, necessários à fabricação de produtos e serviços, como matérias-primas, máquinas, equipamentos, capital, mão-de-obra, energia elétrica, combustíveis, água, manutenção, equipamentos de proteção, etc.;
- (b) deve-se atribuir à palavra insumo o seu sentido típico, dicionarial, adotado na economia, pois a legislação pertinente ao PIS e à COFINS não a define, e tampouco poderia a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado;
- (c) a correta interpretação do termo insumo deve alcançar os custos gerais de fabricação e as despesas gerais comerciais, imprescindíveis para o todo da atividade produtiva, embora não estejam diretamente relacionados à atividade final da empresa, de modo que não deve prevalecer a interpretação restritiva levada a efeito nas Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004 da Secretaria da Receita Federal; e
- (d) existe discriminação ilegítima no reconhecimento de que vale-transporte, vale-refeição e fardamento fornecido aos funcionários sejam insumos para a empresa de atividade nas áreas de limpeza, mas não para as empresas do ramo industrial. (STJ, 2018, p. 8).

Ato contínuo, complementou que o critério da não cumulatividade determinado pela lei não seriam atingidos se fossem seguidos os limites interpretativos das Instruções Normativas 247/02 (BRASIL, 2002a) e 404/04 (BRASIL, 2004a), isto pois, elas foram feitas utilizando como critério comparativo os tributos que tem como materialidade a industrialização de produtos (como no caso do IPI), sendo imprescindível o entendimento que:

[...] quer os denominados insumos diretos (bens e serviços utilizados na composição mesma do produto, processo ou serviço prestado), quer os insumos indiretos (bens e serviços que, a despeito de não participarem da composição mesma do produto, processo ou serviço prestado, são necessários à sua produção/prestação/atividade), desde que tais insumos, diretos ou indiretos, tenham sido tributados previamente pelo PIS e pela COFINS. (STJ 2018, p. 9).

Vejamos a ementa proferida pelo Tribunal Superior:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO.

DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015). 1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo. 2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte. 3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos realtivos 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. (STJ, 2018).

No julgado, o Relator, Ministro Napoleão Nunes Maia Filho (STJ, 2018), mencionou um parecer trazido pelo jurista Hugo de Brito Machado, o qual afirmava que como o creditamento não se trata de benefício fiscal, ou causa de suspensão, ou exclusão do crédito tributário, nem tampouco dispensa do cumprimento de obrigações acessórias, não há necessidade de ser interpretado segundo o art. 111 do CTN (BRASIL, 1966), ou seja, de forma literal ou restritiva. No mais, o julgamento de rito repetitivo proferido pelo STJ estabeleceu uma linha interpretativa segundo os seguintes panoramas:

- a) O conceito de insumo dado pela da IN 247/2002 e IN 404/2004 é demasiadamente restritivo, posto que os art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e Lei 10.833/2003 contêm rol exemplificativo.
- b) A definição de insumo deve ser realizada a partir dos critérios da essencialidade ou relevância, sendo a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela empresa contribuinte.
- c) Para que possa seja apreciado o pedido, ou seja, se existe a possibilidade de dedução dos créditos, a controvérsia deve retornar aos autos de origem.

Logo, o “divisor de águas” relacionado ao tema decorreu desta posição intermediária, a qual, pautando seu entendimento a partir dos critérios da essencialidade ou relevância, entendeu como insumo os bens ou serviço que, se subtraídos, ocasionarão a impossibilidade de a empresa atuar ou importarão em perda substancial de qualidade do produto ou serviço.

A essencialidade e a relevância não surgiram através deste julgamento do STJ, mas já haviam sido utilizadas como critério em decisões administrativas e judiciais anteriores.

É inegável o impacto que este julgamento trouxe para o ordenamento jurídico, pois por se tratar de um Recurso Repetitivo vincula tanto o poder administrativo quanto o judiciário. Por mais que o Recurso Especial n.º 1.221.170 (STJ, 2018) se mostre importante ao enxergar os insumos não apenas do ponto de vista de fatores de produção direto (matéria prima), mas também os indiretos (energia, mão de obra e tributos), ainda surgem inúmeras controvérsias sobre o tema dada a subjetividade dos termos “essencialidade ou relevância”, dentre elas, a interpretação do *marketing* como insumo.

Mesmo assim, este posicionamento intermediário adotado pelo Tribunal Superior se mostrou de suma importância para alcançar os fenômenos sociais e suas evoluções.

Nesse contexto:

Deve-se quebrar o paradigma de que a análise do conceito de insumos deve se vincular ao relacionamento físico do gasto com o processo produtivo, já que o STJ mencionou que as despesas devem estar relacionadas com a atividade econômica, que é um conceito mais amplo, embora não tenha sido adotada a tese da dedutibilidade integral dos gastos da corporação, como ocorre com o IRPJ. (CINTRA; SANTOS, 2019).

Por fim, seguindo a linha de Paulsen e Velloso (2019), na busca da conceituação de insumo é necessário lembrar que a não cumulatividade do PIS e da COFINS foi uma forma de “compensar” o contribuinte do aumento de alíquotas trazidos pela nova legislação. De tal modo que o seu surgimento está atrelado a um propósito e este é a busca da diminuição dos impactos tributários ao contribuinte.

4.2 O *MARKETING* COMO INSUMO - A ESSÊNCIALIDADE OU RELEVÂNCIA INTERPRETADA ATRAVÉS DO MÉTODO FINALISTICO

A não cumulatividade até hoje enseja inúmeros debates que estão longe de serem pacificados, um deles envolve a possibilidade de conceituar o *marketing* utilizado pelas empresas como insumo para fins de obtenção de crédito do PIS e da COFINS.

O *marketing*, conforme expõe Siqueira (1998 apud CHURCHILL; PETER, 2000), é conjunto de atividades que busca manter ou retirar os produtos/serviços dos mercados no melhor tempo possível, propiciando encantamento dos clientes. Ainda, define Melo (2019) como um conjunto de estratégias e técnicas que pretendem trazer valor a marcas ou produtos, e atender as necessidades dos clientes, de modo que não se resume a uma atividade pontual. É a essência da empresa.

Dada a sua abrangência, ao longo do estudo os termos publicidade e propaganda serão tratadas como *marketing* de uma forma geral.

4.2.1 A Essencialidade ou Relevância do *marketing* e seus reflexos

Pois bem, como visto, o acórdão proferido pelo STJ (2018) representou um marco para o direcionamento das controvérsias quanto à aferição de créditos de insumo. Isto não significa que todos os debates foram suprimidos, no entanto, este entendimento teve um papel primordial na estruturação de novos cenários relacionados à obtenção de créditos do PIS e da COFINS, quando analisados os gastos de acordo com a “essencialidade ou relevância”.

Na definição trazida pelo STJ (2018), os insumos foram entendidos como bens e serviços essenciais ou relevantes, cuja subtração implicarão na impossibilidade de a empresa atuar ou em perda substancial de qualidade do produto ou serviço. Como resultado disso, surgiram decisões administrativas passando a enxergar o *marketing* como insumo e, assim, possibilitando que as empresas gerem crédito do PIS e da COFINS em virtude deste gasto.

É sabido que no panorama atual as mudanças são cada vez mais intensas, juntamente a estas mudanças, o aumento na disseminação de informações ocasiona a necessidade das empresas se fazerem presentes no dia a dia de seus clientes, mostrando seu valor agregado, de modo a gerar receita e continuar com a sua atividade empresarial.

Foi acompanhando este cenário atual que o CARF possibilitou o creditamento do *marketing* e propaganda utilizados pela empresa Natura.

Neste contexto, o caso ocorrido em outubro de 2018 teve como objetivo dirimir as controvérsias acerca dos supostos créditos descontados indevidamente pela mesma durante o período de janeiro de 2011 a dezembro de 2012.

Como a Natura é uma empresa de prestação de serviço de “pesquisa, desenvolvimento, de inovação e de novos produtos”, o Conselho entendeu “incontroverso que o escopo dos serviços prestados pela recorrente envolve, diretamente, atividades de marketing, propaganda, bem como outras atividades relacionadas à promoção e ao lançamento dos produtos desenvolvidos”.

Aduz a Ementa do Acórdão n.º 3401-005.291:

PIS NÃO-CUMULATIVIDADE. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. INSUMOS. CRÉDITOS. CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE E NECESSIDADE.

A legislação do PIS e da COFINS não-cumulativos estabelecem critérios próprios para a conceituação de insumos para fins de tomada de créditos, não se adotando os critérios do IPI e do IRPJ.

Insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS não-cumulativos é todo o custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda (critério da essencialidade), e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada segmento econômico.

PIS. EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS. CRÉDITOS RECONHECIDOS.

Tratando-se de empresa prestadora de serviços de pesquisa, desenvolvimento, inovação e de novos produtos cosméticos, de higiene, perfumaria, fitoterápicos, farmacêuticos, homeopáticos, saneantes domissanitários, alimentícios, dietéticos, embalagens e materiais correlatos, constituem insumos: as consultorias específicas em relação a tais atividades (empresas Market Analytics, Alexandria, Mandalah, Instituto Harris, CO-R Estratégias, Millward, GAD, Mind, Teko, Cunalli e Moretti, Higher & Higher, Indigo, Edelman, Fundação Arthur Bernardes, Fundação Biominas e Biomimicry); as assessorias específicas (contratos com a empresa VAA); e propaganda e marketing.

Por outro lado, não constituem insumos: locação de veículos; locação de toalhas; turismo; gestão e digitalização de documentos; massagem; conferência; advocacia; hotelaria; gestão predial e vigilância; programação e controle de solicitações de café para reuniões; conhecimento (sem especificação); serviços de backoffice, inclusive recrutamento e seleção, treinamento e locação de equipamentos para treinamento, alocação de estagiários e despesas com mão-de-obra temporária; assistência médica; internet/comunicação; inspeção (sem especificação); e consultoria (em relação a determinadas empresas/atividades: Integration, Inobi, O-Think, Altran e IX Consultoria e Representações LTDA; produção/organização de eventos/produção de vídeo; impressão de revista; impressão de material institucional; palestra; organização de eventos; e tradução. (CARF, 2018, grifo nosso)

Nos autos do julgamento foram trazidos os argumentos utilizados pelo Conselho Superior de Recursos Fiscais (CSRF) em julgado anterior, que adotou o posicionamento intermediário e definiu o insumo como:

Todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda (critério da essencialidade), e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada segmento econômico. (CSRF, 2017 apud CARF, 2018)

Ao longo da fundamentação realizada pelo CARF (2018) no julgamento do caso Natura, percebe-se que ele segue o STJ também ao interpretar os créditos descritos nas Leis 10.637/2002 (BRASIL, 2002b) e 10.833/2003 (BRASIL, 2003b) como meramente exemplificativos.

No mais, conforme explica Braichi (2020), o debate tomou um direcionamento interessante quando o CARF, em agosto de 2019, através do Acórdão n.º 3201-005.668, entendeu que os gastos realizados com ações gerais de *marketing* pela Visa do Brasil Empreendimentos LTDA seriam considerados como insumo para fins do PIS e da COFINS, sob o fundamento de que o reconhecimento da sua marca é essencial para prospecção de seus clientes.

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 insumo essencial à sua própria prestação de serviços, gerando, portanto, o direito ao crédito de Cofins no regime da não cumulatividade. (CARF, 2019).

Ainda neste sentido, podemos citar o caso recente que envolveu a Ricardo Eletro (Insinuante S/A) em virtude da suposta de omissão de receita das Verbas de Propaganda Cooperadas (VPC), as quais, explica Neto (2020), tratam dos valores repassados pelas indústrias as empresas varejistas para que elas possam promover o *marketing* de seus produtos.

Por sua vez, entendeu o Acórdão:

ASSUNTO:CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

[..]

VERBA DE PROPAGANDA COOPERADA. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE.

As Verbas de Propaganda Cooperada, que são valores destinados a ações de marketing que promovam os produtos do fabricante comercializados nos estabelecimentos da varejista, caracterizam-se como receitas destes últimos e, como tais, estão sujeitas às incidências das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins, devendo compor sua base de cálculo.

[...]
 INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE PUBLICIDADE E PROPAGANDA. POSSIBILIDADE.
 Composto a receita de publicidade e propaganda a base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins, devem ser considerados os créditos da não cumulatividade relativos a essa prestação de serviço, mesmo que tal atividade não seja aquela preponderante do sujeito passivo. (CARF, 2020).

Analisando o caso da Ricardo Eletro, aduz Calcini (2020):

[...] dotando as razões apontadas pela DRJ, configuraria insumo, pois haveria uma prestação de serviço secundário estando os valores contidos com receita operacional desta.

Tem-se, então, dentro de certa coerência, a interpretação de que, se a empresa ao receber tais valores a título de verbas para propaganda contrata serviços e/ou adquire bens para poder cumprir esta finalidade que levou à tributação como receita operacional, haveria uma correlação e essencialidade entre custos e receita, de tal sorte que permitiria o crédito como insumo, até porque, não inexistente vedação ou mesmo pretensão do legislador de somente permitir a tomada de crédito de insumo sobre a atividade principal.

Ademais, o fato de as despesas serem atividade-meio ou fim não influencia na tomada do crédito, já que há de avaliar toda a cadeia da atividade empresarial ou processo produtivo, como se dá por exemplo, na agroindústria, onde os insumos para a atividade-meio (atividade rural) não implica na impossibilidade do crédito.

É preciso, por conseguinte, avaliar se, em outras hipóteses, os gastos com publicidade e propaganda - poderiam, por exemplo, na cadeia da etapa industrial também levar ao creditamento.

Assim, julgou-se que há uma essencialidade e correlação entre receita e despesa, mesmo que a publicidade e propaganda não sejam suas atividades econômicas principais. Não obstante, o julgamento do caso ter acontecido em janeiro deste ano, a decisão transitou em julgado em outubro, possibilitando, segundo Aguiar (2020), que os varejistas experimentassem uma redução de 133 milhões de reais no auto de infração.

Através da observação dos casos expostos enxerga-se um importante marco para os contribuintes que pretendem obter crédito do PIS e da COFINS com os gastos utilizados com *marketing*, fazendo com que os entendimentos representem uma evolução para as empresas, porém não significa que todas as pessoas jurídicas sob o regime da não cumulatividade poderão auferir estes créditos.

Para que seja possível a interpretação do *marketing* (publicidade, propaganda e derivados) como insumo, é imprescindível que a empresa demonstre a essencialidade ou relevância do bem ou serviço para sua atividade.

Como visto, no caso Natura, foi possível o creditamento porque o Conselho entendeu que sua atividade econômica estaria diretamente relacionada aos gastos realizados com a publicidade e *marketing*.

Em relação à decisão da Visa, como em seu Contrato Social consta como atividades de atuação as “ações gerais de marketing”, os julgadores acertadamente entenderam que a essencialidade da publicidade e propaganda viabilizada a prospecção dos clientes dessa empresa, e, portanto, está direcionada a entrada da receita.

Não obstante, no caso Ricardo Eletro, foi possível que a empresa varejista que recebe a VPC, credite as despesas realizadas com o *marketing* contratado esta verba, dada a essencialidade deste gasto para a atividade da empresa, mas conforme aponta Calcini (2020):

[...] de fato, referido precedente diante de suas razões de decidir não permitiria o crédito, por exemplo, no caso de uma indústria que promove a publicidade de um produto que fabrica, ou mesmo de um prestador de serviço que busca promover a sua atividade, pois, a premissa principal no acórdão foi da correlação entre o pagamento recebido e sua utilização para se “prestar um serviços” (contraprestação), de modo que os gastos com terceiros para viabilizar a propaganda, levaria ao reconhecimento como insumo.

Por fim, analisando os casos de modo geral, percebe-se que mesmo sem haver o entendimento pacificado de que os gastos com *marketing* geram créditos do PIS e da COFINS, as empresas adotaram uma postura mais “ousada”, pois interpretaram que ali haveria a essencialidade e relevância, e já descontaram as despesas tidas ao recolher as estas contribuições.

4.2.2 A Interpretação dos Insumos Através do Método Teleológico

A interpretação é a “a atividade intelectual que se desenvolve à luz de princípios hermenêuticos, com a finalidade de construir o conteúdo, o sentido e o alcance das regras jurídicas.” (CARVALHO, 2018, p. 125).

Quando se analisa o conceito de insumo percebe-se a dificuldade de que sua definição seja feita de forma restrita e mais específica, foi neste sentido que a atual decisão do STJ ressaltou a necessidade analisar o termo segundo o caso concreto, assim como ocorre com as cláusulas gerais:

O instituto das cláusulas gerais é utilizado pelo legislador não porque o conceito é indeterminável, mas porque, na norma em que está indicado, a determinação integral do seu conteúdo não foi possível, em virtude da necessidade de considerar dados empíricos, fáticos, técnicos ou científicos de que somente o intérprete e o aplicador, em cada hipótese concreta, dispõem de tais elementos. (FALCÃO, 2013, p. 113 apud FAVACHO, 2015, p. 53).

Ainda em relação a essas normas, Favacho (2015) expõe que elas são utilizadas pelo legislador ante a impossibilidade de se determinar integralmente o seu conteúdo, evitando que este edite leis demasiadamente exaustivas e propiciando uma cooperação entre os julgadores e legisladores.

No que concerne à interpretação das cláusulas gerais, explica Menke (2004) que elas não se adequam ao método da subsunção do fato a norma, pois este é utilizado quando os dispositivos não deixam margem para quase nenhuma integração valorativa. Deste modo, não teremos respostas prontas quanto à problemática envolvida, pois deve-se interpretar o que será insumos através da concreção, na qual o juiz analisa o caso concreto em todas as suas nuances.

A valoração judicial dos resultados da decisão é um passo de grande importância a ser tomado pelo julgador que opera por meio da concreção dos conceitos. Trata-se de exercício intelectual onde é feita uma projeção das interpretações possíveis com relação aos efeitos que provavelmente serão obtidos. Na concreção das cláusulas gerais, a sensibilidade do magistrado 50 é elemento de especial relevância, e nesta etapa ela se torna ainda mais fundamental, haja vista que os efeitos da decisão poderão ser variados; assim, a decisão será tanto mais razoável quanto for a capacidade do julgador de encontrar os caminhos mais adequados para a solução do problema prático. O consenso funcionaria apenas como fundamento parcial da decisão, face à dificuldade de serem obtidos reais pontos consensuais numa sociedade (pós) moderna, caracterizada pelo pluralismo em todos os seus aspectos. (MENKE, 2004, p. 7).

A fim de basilar a interpretação, o julgador seguirá um método. Neste diapasão, Avila (1997 apud MENKE, 2004) afirma que, de todos os métodos de interpretação, o teleológico tem importância fundamental, ao passo que o intérprete se baseia na finalidade da norma, ou seja, no objetivo almejado por ela.

No mais, segundo Ferraz Junior (2011), o método teleológico tem como regramento básico de que sempre é possível atribuir um propósito as normas, sendo necessário que encontremos na constituição, leis, decretos o seu “telos” (fim).

Ato contínuo, sobre o método: “O teleológico, por seu turno, tende a acentuar a finalidade da norma, antessupondo o exame da *ocasio legis*, que teria o condão de indicar a direção finalística do comando legislado” (CARVALHO, 2018, 126).

Partindo do pressuposto que o insumo é uma cláusula geral, entendemos ser necessário que o método teleológico seja utilizado para basear o intérprete, ou seja, deve ser considerado o propósito das normas, qual finalidade era pretendida pelo legislador no momento da sua instituição.

Vale lembrar, ainda, que a interpretação há de ser realizada à luz do art. 195, § 12, da Constituição Federal⁵, a qual estabelece a não cumulatividade, que, por estar relacionada ao PIS e COFINS, impõe uma visão do direito ao crédito em função da receita bruta. Portanto, a visão do crédito em tal circunstância não pode ser restritiva, **mas, em verdade, finalística, dando predominância à visão de neutralidade fiscal nas operações**, bem como a relação entre receita tributada e despesa dedicada a atingir esta pretensão (não cumulatividade em função da receita). (CALCINI, 2020, grifo nosso).

É sabido que a não cumulatividade do PIS e COFINS foi inserida na Constituição justamente para impedir que as empresas que passaram a ter sua receita tributadas fossem oneradas em todas as etapas da cadeia e sofressem o efeito cascata, ou seja, busca-se a neutralidade da tributação. Conforme expõem Paulsen e Velloso (2019), a definição de como a não cumulatividade deve levar em conta alguns parâmetros de caráter conceitual, ainda que não haja uma sistemática constitucional definida, pois, caso contrário, implicará apenas em um aumento de alíquota.

Segundo o entendimento:

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. (PAULSEN; VELLOSO, 2019, p 241).

Por fim, é sabido que atualmente o *marketing* tem uma função bastante singular nas empresas, estando relacionado à entrada de receita, de tal modo que, a depender do caso concreto, poderá preencher os requisitos da essencialidade ou relevância, dado que se a empresa deixe de gastar com este bem ou serviço, a atividade econômica poderá deixar de ser desenvolvida ou passará a ser exercida com dificuldades¹⁴. Isto pois, é cada vez mais comum pessoas jurídicas que possuem grande parte de sua receita decorrente da contratação de atividades de *marketing*.

Para que seja possível a aferição de créditos com os gastos utilizados com *marketing*, verifica-se a necessidade de uma análise minuciosa acerca da mudança

¹⁴ Teoria da subsunção.

da situação da empresa após ter realizados esta despesa, cabendo ao contribuinte demonstrar um aumento significativo em seu faturamento a ponto deste “investimento” representar um maior desenvolvimento na atividade econômica exercida, comprovando a correlação entre receita e despesa.

Por sua vez, em atendimento ao acórdão proferido pelo STJ e em consonância ao exposto por Calcini (2020), é primordial a observação de todas etapas da atividade da pessoa jurídica, sendo feita uma interpretação da não cumulatividade e insumos em função da receita, através do método finalístico, ou seja, que entende a não cumulatividade como uma forma evitar demasiado ônus tributário ao contribuinte.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Tivemos como objetivo a análise da possibilidade de os gastos utilizados com *marketing* serem considerados “insumo” e ensejarem crédito do PIS e da COFINS.

Explicamos que as contribuições já surgiram no nosso ordenamento como alvo de controvérsias, dividindo opiniões doutrinárias e jurisprudenciais acerca da sua classificação como tributo, assim, observamos o contexto histórico de surgimento do PIS e da COFINS, antigo PIS e da PASEP e Finsocial.

Relatamos a problemática enfrentada em relação ao fato gerador desta contribuição, se era apenas o faturamento ou também a receita, a qual foi solucionada com a inclusão da receita na Constituição, por meio da EC 20/03 (BRASIL, 2003), propiciando a divisão entre os regimes da cumulatividade e não cumulatividade.

Ao longo do trabalho, também foi explicado que a Constituição não dispôs o método de não cumulatividade a ser utilizado para aferir os créditos do PIS e da COFINS, deixando a tarefa a cargo da lei infraconstitucional. De modo que a lei infraconstitucional, em seu art. 3º, inciso II, permite que as empresas creditem os bens ou serviços “utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes”.

Ante a amplitude do termo “insumo” e sua consequência direta na obtenção de recursos pelos cofres públicos, a Receita Federal publicou as IN 247/02 (BRASIL, 2002a) e 404/04 (BRASIL, 2004a) interpretando o conceito de análoga ao previsto na legislação do IPI, o que se mostrou demasiadamente restrito quando analisada a complexidade que envolve a materialidade do PIS e da COFINS.

Em resposta a esta interpretação e seguindo uma busca pela semelhança da base de cálculo dos tributos dos tributos, a maior parte da doutrina passou a analisar o conceito em conjunto de custos e de despesas do IRPJ.

Foi visto que partindo para o momento mais “equilibrado” da conceituação, em 2018, o STJ (2018) entendeu pela ilegalidade de ambas as Instruções Normativas proferidas pela Receita Federal, passando a aplicar o critério subtrativo para aferir o que seria o crédito.

Assim, no julgamento entendeu-se que como os “insumos” não se trata de benefício fiscal, ou causa de suspensão, ou exclusão do crédito tributário, nem tampouco dispensa do cumprimento de obrigações acessórias, não há necessidade

de ser interpretado segundo o art. 111 do CTN (BRASIL, 1966), ou seja, de forma literal ou restritiva.

Mostramos que o julgado representou a impossibilidade de relacionar o conceito de “insumo” do IPI ao do PIS e da COFINS em virtude das diferenças existentes entre estes tributos, isto pois, para as contribuições sociais os insumos não se resumem apenas aos produtos físicos, podendo ser também serviços e produtos imateriais

Expusemos que o “divisor de águas” relacionado ao tema decorreu desta posição intermediária, pois, resumidamente, o Tribunal Superior entendeu que: o conceito dado pelas instruções é demasiadamente restritivo, pois os art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 (BRASIL, 2002b) e Lei 10.833/2003 (BRASIL, 2003b) contêm rol exemplificativo.

Segundo Favacho (2015), nem a doutrina nem a jurisprudência encontraram uma definição uníssona para este conceito de insumo, neste contexto, a decisão do STJ muda o cenário da interpretação do termo, ao passo que reitera a necessidade análise da obtenção de crédito segundo o caso concreto.

Neste diapasão surgiram decisões administrativas – envolvendo a Natura, Visa e Ricardo Eletro –, as quais passaram a enxergar o *marketing* como “insumo”, possibilitando que as empresas utilizem os gastos realizados com ele no processo de obtenção de crédito do PIS e da COFINS.

Atualmente, as mudanças ocorrem de forma cada vez mais intensa, de modo que o aumento na disseminação de informações ocasiona a necessidade das empresas se fazerem presentes no dia a dia de seus clientes, mostrando seu valor agregado, a fim de gerar receita e continuar com a sua atividade empresarial. É através dessa premissa que analisamos a essencialidade e relevância do *marketing*.

Esta afirmativa nos faz aferir que no panorama atual vivenciado, principalmente após a pandemia do novo Corona Vírus, a essencialidade ou relevância do *marketing* (especialmente digital) se mostram fortalecidas, dada a necessidade das empresas serem vistas e lembradas para aferirem receitas e continuarem a exercer suas atividades.

Observando os julgados pelo CARF, enxerga-se uma mudança positiva na realidade que se encontram inseridas as empresas, porém não significa que todas as pessoas jurídicas sob o regime da não cumulatividade poderão auferir estes créditos.

Para que seja possível a interpretação do *marketing* (publicidade, propaganda e derivados) como insumo, é imprescindível que a empresa demonstre a essencialidade ou relevância do gasto, considerando a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada.

Quando se analisa o conceito de “insumo” percebe-se a dificuldade de que sua definição seja feita de forma restrita e específica, pois o termo é demasiadamente vago, assim como ocorre com as cláusulas gerais, como expõe Menke (2004), utilizadas pelo legislador ante a impossibilidade de editar leis que possuam todas as situações capazes acontecerem no “mundo real”. O resultado é que não teremos respostas prontas quanto a problemática envolvida, pois deve-se interpretar o que será insumo através da concreção, na qual o juiz analisa o caso concreto em todas as suas nuances.

A fim de basilar a interpretação o julgador seguirá um método. Entendemos que o método teleológico se mostra adequado ao estudo, este tem como regramento básico a possibilidade de se atribuir um propósito as normas e assim se baseia na finalidade almejada por eles.

Vimos que a não cumulatividade do PIS e da COFINS foi inserida na Constituição buscando a neutralidade da tributação, ou seja, sua finalidade é justamente a impedir que as empresas que passaram a ter sua receita tributadas sejam oneradas em todas as etapas da cadeia e sofram o efeito cascata.

Portanto, quando da análise do caso concreto para ver a abrangência do termo insumo, seja em relação ao marketing ou a qualquer outro gasto, a não cumulatividade deve levar em conta a busca pela diminuição do ônus tributário ao contribuinte, pois, caso não o faça, terá representado apenas um aumento no fato gerador e na alíquota do tributo (PAULSEN; VELLOSO, 2019).

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcos. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: GEN, 2017.

AGUIAR, Adriana. Varejistas ganham precedente no Carf sobre propaganda. **Valor Econômico**, [s.l.], 2020. Seção Legislação. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2020/10/28/varejistas-ganham-precedente-no-carf-sobre-propaganda.ghtml>. Acesso em: 23 nov. 2020.

BRAICHI, Thiago. Créditos de PIS e Cofins sobre despesas com propaganda. **Legislação & Mercados**, [s.l.], jun. 2020. Seção Artigos. Disponível em: <https://legislacaoemercados.capitalaberto.com.br/creditos-de-pis-e-cofins-sobre-despesas-com-propaganda/>. Acesso em: 18 nov. 2020.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma). **Acórdão nº 3201-005.668**. Relatora: Cons. Tatiana Belisário, 21 de agosto de 2019. Disponível em: http://j3f.com.br/wp-content/uploads/2019/09/Decisao_19515721360201723.pdf. Acesso em: 21 nov. 2020.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1. Turma). **Acórdão nº 3401-005.291**. Relator: Cons. André Lemos, 29 de agosto de 2018. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=7449605>. Acesso em: 05 dez. 2020.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2. Turma). **Acórdão nº 3202-00.226**. Relator: Cons. Gilberto de Castro Moreira Júnior, 08 de dezembro de 2010.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2. Turma). **Acórdão nº 3302-008.120**. Relator: Cons. Corinto Oliveira Machado, 29 de janeiro de 2020. Disponível em: <https://docplayer.com.br/181236527-Acordao-gerado-no-pgd-carf-processo.html>. Acesso em: 15 nov. 2020.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 21 out. 2020.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982**. Institui contribuição social, cria o Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL) e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1982. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1940.htm. Acesso em: 06 nov. 2020.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977**. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Brasília, DF: Presidência da República, 1977. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm. Acesso em: 06 nov. 2020.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003.

Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2003. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc42.htm. Acesso em: 15 nov. 2020.

BRASIL. Instruções Normativa nº 247, de 21 de novembro de 2002. Dispõe sobre a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado em geral. Brasília, DF: Presidência da República, 2002. Disponível em:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15123>. Acesso em: 19 nov. 2020.

BRASIL. Instruções Normativa nº 404, de 21 de março de 2004. Dispõe sobre a incidência não-cumulativa da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social na forma estabelecida pela Lei nº 10.833, de 2003, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2004. Disponível em:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15304&visao=anotado>. Acesso em: 19 nov. 2020.

BRASIL. Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970. Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp07.htm. Acesso em: 04 nov. 2020.

BRASIL. Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970. Institui o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp08.htm. Acesso em: 04 nov. 2020.

BRASIL. Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp70.htm. Acesso em: 04 nov. 2020.

BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 05 nov. 2020.

BRASIL. Lei 9.715, de 25 de novembro de 1998. Dispõe sobre as contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1998. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9715.htm. Acesso em: 05 nov. 2020.

BRASIL. **Lei 9.718, de 27 de novembro de 1998**. Altera a Legislação Tributária Federal. Brasília, DF: Presidência da República, 1998. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19718.htm. Acesso em: 05 nov. 2020.

BRASIL. **Lei 10.637, de 30 de dezembro de 2002**. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10637.htm. Acesso em: 05 nov. 2020.

BRASIL. **Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003**. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.833.htm. Acesso em: 04 nov. 2020.

BRASIL. **Lei 10.865, de 30 de abril de 2004**. Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2004.

BRASIL. **Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002**. Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre os procedimentos para desconsideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/Antigas_2002/66.htm. Acesso em 20 nov. 2020

BRASIL. **Medida Provisória nº 135, de 30 de agosto de 2003**. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/Antigas_2003/135.htm. Acesso em 20 nov. 2020

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1-1**. Relator: Min. Moreira Alves, 01 de dezembro de 1993. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14706771/acao-declaratoria-de-constitucionalidade-adc-1-df>. Acesso em 02 out. 2020.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Recurso Extraordinário 396.266/SC**. Recorrente: Ciacenter Armazen de Moda LTDA. Recorrido: Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. Relator: Min. Carlos Velloso, 26 de novembro de 2003. Disponível em:

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261730> Acesso em: 08 nov. 2020.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Recurso Extraordinário 346.084-6/PR**. Relator: Min. Marco Aurélio, 18 de maio de 2005. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/imprensa/pdf/re346084.pdf>. Acesso em: 08 nov. 2020.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Recurso Extraordinário 138.284-8/CE**. Constitucional. Tributário. Contribuições sociais. Contribuições incidentes sobre o lucro das pessoas jurídicas. Lei nº 7.689, de 15.12. Recorrente: União Federal. Recorrido: Petróleo Dois Irmãos LTDA. Relator : Min. Carlos Velloso, 01 de julho de 1992. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=208091>. Acesso em: 05 nov. 2020.

BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **Recurso Especial 1.221.170/PR**. 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 [...]. Recorrente: Anhambi Alimentos LTDA. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho, 22 de fevereiro de 2018. Disponível em: <https://www.jota.info/wp-content/uploads/2018/04/resp-no-1221170-acordao-1.pdf>. Acesso em: 05 dez. 2020.

BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (1. Turma). **Recurso Especial 1.121.302/RS**. Recorrente: UNIAIR Administração Participações e Serviços Médicos de Urgência LTDA. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Min. Benedito Gonçalves, 20 de abril de 2010. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/9194130/recurso-especial-resp-1121302-rs-2009-0019692-8/inteiro-teor-14290512?ref=amp> Acesso em: 05 dez. 2020.

BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL FEDERAL. **Recurso Extraordinário 45915**. Relator: Min. Gilmar Mendes, 7 de novembro de 2020. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14786207/recurso-extraordinario-re-451915-pr-stf>. Acesso em: 18 nov. 2020.

BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL FEDERAL. **Recurso Extraordinário 357.950-9**. Relator: Min. Marco Aurélio, 18 de maio de 2005. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/imprensa/pdf/re357950.pdf>. Acesso em: 16 nov. 2020.

CALCINI, Fabio Pallaretti. Não cumulatividade. Receita e despesas de propaganda. Taxa do cartão. Tributação e crédito. Insumo. **Migalhas**, [s.l.], mar. 2020. Seção Colunas. Disponível em : <https://migalhas.uol.com.br/coluna/precedentes-administrativos-e-judiciais-no-direito-tributario/322361/pis-e-cofins--nao-cumulatividade--receita-e-despesas-de-propaganda--taxa-do-cartao--tributacao-e-credito--insumo>. Acesso em: 03 dez. 2020.

CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009.

CHURCHILL JUNIOR, Gilbert; PETER, J. Paul. Marketing: criando valor para os clientes. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. Disponível em: <https://www.passeidireto.com/arquivo/42589248/marketing-criando-valor-para-os-clientes-gilbert-a-churchill-jr-j-paul-peter/5>. Acesso em 29 de nov. 2020.

CINTRA, Carlos César Sousa; SANTOS, Saulo Gonçalves. Os insumos e os créditos do PIS/Cofins - Novos rumos e aspectos jurisprudenciais contemporâneos. **Migalhas**, [s.l.], set. 2019. Seção De Peso. Disponível em: <https://migalhas.uol.com.br/depeso/310275/os-insumos-e-os-creditos-do-pis-cofins---novos-rumos-e-aspectos-jurisprudenciais-contemporaneos>. Acesso em: 15 nov. 2020.

DINIZ, Maria Helena. **Dicionário jurídico**: vol. 2. São Paulo: Saraiva, 1998.

FAVACHO, Fernando Gomes. **Insumos no PIS/COFINS: método pragmático**. 2015. 200 f. Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2015.

GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições: uma figura sui genesis**. São Paulo: Dialética, 2000.

HARADA, Kiyoshi. **Contribuições sociais: doutrina e prática**. São Paulo: Atlas, 2015.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Atlas, 2019.

JUNIOR, Tercio Sampaio Ferraz. **Introdução ao estudo de direito: técnica, decisão, dominação**. São Paulo: Editora Atlas S.A, 2011.

MELLO, Fábio. A diferença entre marketing X propagaganda X publicidade. **Administradores.com**, [s.l.], abr. 2019. Seção Artigos. Disponível em: <https://administradores.com.br/artigos/a-diferenca-entre-marketing-x-propaganda-x-publicidade>. Acesso em: 10 nov. 2020.

MENKE, Fabiano. A interpretação das cláusulas gerais: a subsunção e a concreção dos conceitos. **Revista de Direito do Consumidor**, São Paulo, v. 13, n. 50, p. 9-35, abr. 2004.

NETO, Carlos Augusto Daniel. Direito de creditamento de gastos com propaganda e publicidade. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-mar-11/direto-carf-jurisprudencia-carf-direito-creditamento-gastos-propaganda-publicidade>. Acesso em 05 nov. 2020.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva

Educação, 2019.

PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições no sistema tributário brasileiro**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

SCHOUERI, Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2018.