



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
CAMPUS MONTE ALEGRE
FACULDADE DE DIREITO

MATHEUS TEIXEIRA PANISI

DIREITO AO CRÉDITO AO PIS E À COFINS RELATIVO ÀS DESPESAS DE
“MARKETING”

São Paulo, Outubro de 2023

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
CAMPUS MONTE ALEGRE
FACULDADE DE DIREITO

MATHEUS TEIXEIRA PANISI

DIREITO AO CRÉDITO AO PIS E À COFINS RELATIVO ÀS DESPESAS DE
“MARKETING”

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como requisito parcial para a obtenção do título de **Bacharel em Direito** pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

Orientador: Prof. Dr. Robson Maia Lins

São Paulo, Outubro de 2023

Aprovado em: ___/___/___.

BANCA EXAMINADORA

Prof(a). Dr(a). Nome (Orientador(a)) – Presidente
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP)

Prof(a). Dr(a). Nome completo – Coorientador(a)
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP)

Prof(a). Dr(a). Nome completo – Avaliador
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP)

Este exemplar corresponde à versão final da monografia aprovada.

Prof(a). Dr(a). Nome (Orientador(a))
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP)

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, pelo esforço basilar que me propulsionou para o ensino universitário, por cada grama de comida, por cada gota de suor e cada centavo que foram destinados a meu desenvolvimento, não há palavras que compreendam todo o meu agradecimento.

Aos meus professores, que me guiaram pelo caminho do conhecimento, contribuindo à construção do meu aprendizado.

O esforço de todos, cada um a seu tempo e particularidade, permanecerá em mim. Obrigado por me incentivarem.

“Outro importantíssimo componente, talvez o mais importante, é a vontade de servir à humanidade, de interferir positivamente nas conspirações que você identificar, usando a força das suas ideias, seus achados e sua capacidade de persuadir os outros a fazerem as coisas certas. (...) Seu sucesso, se tiver em si tal desejo, nunca será apenas seu, mas terá o tamanho das pessoas que você ajudou. (...) Sei bem que a fala é meio romântica, quase tola mesmo, pois nada garante que você vai efetivamente melhorar o mundo à sua volta, ainda que tente. Mas a graça da vida é tentar, não é mesmo?” - Gustavo Franco

RESUMO

PANISI, Matheus Teixeira. Direito ao crédito ao PIS e à COFINS relativo às despesas de *marketing*. São Paulo, 2022. 47 páginas. Trabalho de Conclusão de Curso - Departamento de Direito das Relações Tributárias, Econômicas e Comerciais, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

O presente trabalho objetiva analisar, ao fixar premissas relativas à funcionalidade dos princípios no sistema e da obrigatoriedade de sua observância, qual a interpretação que se pode extrair dos ditames constitucionais no que tange ao direito de apuração de créditos de PIS e da COFINS relativos a despesas incorridas com *marketing* ao longo da cadeia de produção.

A temática do conceito e relevância do *marketing* para o regular desenvolvimento e sobrevivência do negócio receberá capítulo próprio, tendo em vista a necessidade de se demonstrar a importância de tal serviço na manutenção do negócio. Uma vez demonstrada a essencialidade, por conseguinte, entende-se que tais dispêndios configuram “insumo” para a atividade econômica.

Também se discorrerá acerca das interpretações existentes no que toca ao conceito de “insumo”, que se aplicam a todas as atividades, que não pode ser considerado unívoco para todos os tributos (IPI, ICMS, PIS e COFINS, não-cumulativos).

Palavras-chave

PIS. COFINS. Princípio. Não-cumulatividade. Insumo. Direito ao Crédito. Despesas de *Marketing*, Propaganda e Publicidade.

ABSTRACT

PANISI, Matheus Teixeira. Right to credit for PIS and COFINS related to marketing expenses. São Paulo, 2022. 47 pages. Course Completion Work - Department of Tax, Economic, and Commercial Law, Pontifical Catholic University of São Paulo.

This work aims to analyze, by establishing premises related to the functionality of principles in the system and the obligation to observe them, the interpretation that can be derived from constitutional dictates regarding the right to compute PIS and COFINS credits related to expenses incurred with marketing throughout the production chain.

The theme of the concept and relevance of marketing for the regular development and survival of the business will receive its own chapter, given the need to demonstrate the importance of such a service in business maintenance. Once the essential nature is demonstrated, it is understood that these expenditures constitute an "input" for economic activity.

There will also be a discussion about the existing interpretations concerning the concept of "input," which is not considered uniform for all taxes (IPI, ICMS, PIS, and non-cumulative COFINS).

Keywords PIS. COFINS. Principle. Non-cumulativity. Input. Right to Credit. Marketing Expenses, Advertising, and Publicity.

SUMÁRIO

AGRADECIMENTOS	4
RESUMO	6
ABSTRACT	7
INTRODUÇÃO	10
1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS	11
1.1. NORMA JURÍDICA	11
1.2 SISTEMA CONSTITUCIONAL BRASILEIRO	14
1.2.1 O SUBSISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO	15
1.3 NOÇÃO DE PRINCÍPIO	16
1.3.1 PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE.....	17
2. NOÇÕES GERAIS ACERCA DO PIS E DA COFINS	20
2.1 EVOLUÇÃO LEGISLATIVA DO PIS/COFINS.....	20
2.2 REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO PIS E DA COFINS NÃO CUMULATIVOS	23
2.2.1 CRITÉRIO MATERIAL.....	24
2.2.2 CRITÉRIO TEMPORAL	25
2.2.3 CRITÉRIO ESPACIAL	25
2.2.4 CRITÉRIO PESSOAL.....	25
2.2.5 CRITÉRIO QUANTITATIVO	26
3. SISTEMÁTICA NÃO-CUMULATIVA DO PIS E DA COFINS	26
3.1 CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES	26
3.2 NÃO-CUMULATIVIDADE EM PERSPECTIVA HISTÓRICA.....	27
3.2.1 NÃO-CUMULATIVIDADE DO PIS E DA COFINS NO ORDENAMENTO BRASILEIRO	29
3.3 CRÉDITO FÍSICO OU CRÉDITO FINANCEIRO	30
3.3.1 O CRÉDITO PARA FINS DE PIS E COFINS.....	32
4. DO CONCEITO DE INSUMOS PARA FINS DE CRÉDITO	33
4.1 DO CONCEITO DE INSUMOS	33
4.2 DA JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA DO CARF	36
4.3 DA ANÁLISE DO RESP Nº 1.221.170/PR.....	37
4.4 DO CONCEITO DE INSUMO PROPOSTO	38
5. MARKETING	39
5.1 CONCEITO	39
5.2 <i>MARKETING</i> : A RELEVÂNCIA PARA O NEGÓCIO	40

CONCLUSÃO	42
BIBLIOGRAFIA.....	44

INTRODUÇÃO

O presente trabalho de conclusão de curso tem por objetivo analisar as contribuições ao PIS e à COFINS no que toca a possibilidade de dispêndios incorridos com *marketing* serem considerados insumos para a tomada de crédito tributário no regime não-cumulativo.

Ao longo do estudo será apresentado breve histórico legislativo referente às contribuições com o fim de se discorrer sobre o estabelecimento da não-cumulatividade no ordenamento jurídico brasileiro e sua atribuição sobre o PIS e sobre a COFINS.

Assim, quanto a forma de apuração, será abordado o movimento do contribuinte deduzir das contribuições devidas, créditos por ele próprio apurados relativamente às despesas incorridas.

Há um elemento importantíssimo para o presente estudo, em se tratando de não-cumulatividade para o PIS e para a COFINS: o “insumo”. A partir da interpretação deste, a doutrina e a jurisprudência delimitam o efetivo alcance da não-cumulatividade às citadas contribuições.

O tema permanece atual, tanto da perspectiva doutrinária quanto jurisprudencial. Em virtude deste cenário, pretendeu-se demonstrar as principais roupagens que o vocábulo “insumo” assume; bem como, o entendimento mais adequado para fins do creditamento em observação.

O estabelecimento do regime não-cumulativo para as contribuições para o PIS e para a COFINS permitiu uma lacuna quanto a especificidade dos insumos ensejadores do direito ao crédito, abrindo margem para diversas interpretações de tal conceito.

No que toca o entendimento da Receita Federal do Brasil (RFB), esta publicou as Instruções Normativas nº 247/02 e nº 404/04, nas quais o conceito de insumo

representa as matérias-primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações.

No que tange à seara administrativa, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) instaurou debate acerca da matéria de insumos, que adotou alternativas que traçavam paralelo com a não-cumulatividade do IPI e ICMS.

No âmbito judiciário, a discussão sobre o tema levou o Superior Tribunal de Justiça (STJ), através do REsp nº 1.221.170/PR, a concluir que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade de determinado item para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

De fato, este estudo se limita à análise do direito ao crédito de PIS e da COFINS relativo às despesas de *marketing*. No decorrer do estudo, após visitar a origem, o conceito, as características, bem como balizar os contornos do *marketing* chegar-se-á à conclusão inequívoca de que há direito ao respectivo crédito.

Enfim, o objeto deste estudo é a demonstração da essencialidade da despesa de publicidade ou propaganda, pois, exatamente em face de sua necessidade para a sobrevivência do negócio, tal despesa constitui insumo e legitima o direito ao respectivo crédito na apuração do PIS e da COFINS.

1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

1.1. Norma jurídica

Primeiro passo da análise sobre o tema da não cumulatividade do PIS e da COFINS, é o fixar das premissas adotadas para as conclusões do presente trabalho. Sob este prisma, faz-se pertinente discorrer sobre os conceitos de norma jurídica, princípio e sobre o sistema constitucional e seu subsistema tributário.

Ainda, demonstra se pertinente firmar a acepção de Direito adotada, qual seja, instância linguística edificada sobre proposições prescritivas cujo objetivo resume-se

em organizar o comportamento social. Tais proposições são incorporadas no ordenamento jurídico por determinado método e agentes eleitos pelo próprio sistema jurídico.

Com relação à afirmativa acima, mostra-se proveitoso o ensinamento de Aurora Tomazini, a saber:

A linguagem deixa de ser apenas um instrumento de comunicação de um conhecimento já realizado e passa a ser condição de possibilidade para constituição do próprio conhecimento enquanto tal. Este não é mais visto como uma relação entre sujeito e objeto, mas sim entre linguagens.

Sob tal perspectiva, o conhecimento é percebido como objeto da linguagem, por conseguinte, o Direito também o é; de modo que corresponde a um sistema de autorreferência, também denominado, autopoietico.

No que toca a autopoiese do sistema jurídico, outro doutrinador cujo esclarecimento se faz necessário, é Paulo de Barros Carvalho que assevera:

Surgem os ordenamentos jurídicos como subsistemas autônomos pela emergência de um código próprio e diferenciado (lícito/ilícito), pronto para dar estabilidade a um processo equilibrado de autoprodução recursiva, fechada e circular de comunicações.

O que se pode entender, dada a capacidade do sistema em análise de promover “um processo equilibrado de autoprodução recursiva, fechada e circular de comunicações”, é que este elege os próprios meios de estruturação, de comunicação interna, das suas operações e processos, sempre na ideia de autorreferência e os seus limites (autopoiese).

É nessa conjectura que se insere a norma, sendo necessário para a atribuição do caráter jurídico, o atendimento dos seguintes critérios: (i) a caracterização de norma formulada nos preceitos determinados no sistema jurídico e; (ii) a introdução de texto legal por agentes, escolhidos dentro da sistemática adotada no próprio sistema, que logrem da capacidade para tanto.

Uma vez estabelecida no ordenamento jurídico, a norma passa a ter função prescritiva, ou seja, apresenta um conteúdo com finalidade de ordenar uma conduta intersubjetiva, sempre analisada sob o aspecto válido ou inválido de suas proposições.

Em complementação a construção do conceito, Humberto Ávila compartilha a ideia de que:

Normas não são textos nem o conjunto deles, mas os sentidos construídos a partir da interpretação sistemática de textos normativos. Daí se afirmar que os dispositivos se constituem no objeto de interpretação; e as normas no seu resultado.

Portanto, norma jurídica é o significado produzido na mente do leitor sobre a captação sensorial do texto positivado transmitido por meio de uma linguagem, é o entendimento da ação permitida, proibida ou obrigatória propagada no texto jurídico.

Ao aprofundar-se na temática da norma jurídica percebe-se que é intrínseco uma dupla estrutura composta por proposições antecedentes e consequentes, determinadas pelo ato da vontade do legislador.

As proposições antecedentes correspondem a um descritor da norma cuja função é delimitar um fato que, na medida em que ocorrer, ensejará efeitos jurídicos pré-determinados.

A seu passo, as proposições consequentes compreendem o cenário de uma relação jurídica a ser instaurada quando o fato jurídico perfizer a proposição antecedente da norma geral e abstrata.

Assim, dado o evento relatado na hipótese da norma, a relação prevista instaura-se, por força da imposição normativa, fazendo vicejar direitos subjetivos e deveres jurídicos correlatos.

Isto posto, no que tange à interpretação das normas jurídicas, esta deve ser efetuada de maneira distinta, com delimitação de seu objeto. É necessário a

consideração que a interpretação somente pode ter por objeto o texto prescritivo que está inserido no ordenamento jurídico.

Em síntese, a concepção de norma jurídica demanda, necessária e inicialmente, o contato do intérprete com o direito positivo, entendido este como o conjunto de textos de cunho prescritivo, emanado das fontes do direito.

A norma jurídica, então, surgirá como a significação que se obtém a partir da leitura e interpretação dos textos do direito positivo. Trata-se de algo que se produz em nossa mente, como resultado da percepção do mundo exterior, captado pelos sentidos.

1.2 SISTEMA CONSTITUCIONAL BRASILEIRO

O conjunto de normas jurídicas o qual é norteado por uma organização hierárquica forma um ordenamento jurídico. Nele, vez que corresponde a um sistema linguístico, as normas se articulam conforme uma relação de sintaxe, sendo indispensável que as superiores confirmem respaldo de validade às inferiores, até o patamar mínimo.

Indispensável também se faz a harmonia desenvolvida entre superiores e inferiores, dado que, a sua inobservância resulta na ausência de validade dentro do ordenamento jurídico, em razão do que a norma invalidada não possuiria existência jurídica, vez que é incapaz de produzir efeitos.

Observadas tais disposições o ordenamento jurídico pátrio pode ser reconhecido como um sistema de normas sendo elas de comportamento ou de estrutura, concebidas com o intuito de motivar e modificar a conduta social. Tal sistema, a seu passo, é composto por subsistemas que se entrecruzam em variadas direções as quais convergem para a formação da Constituição.

A Constituição, no que toca a hierarquia, ocupa o nível supremo da ordem jurídica, acima do qual não se reconhece outro patamar de jericidade positiva. É ela que enumera os princípios fundamentais, organizativos e finalísticos do Estado.

Logo, na sistemática em que as normas superiores dão respaldo às inferiores, ela é o critério final de existência e validade das demais normas do sistema do Direito, prestando-se a condicionar o agir dos próprios Poderes Legislativo, Judiciário e Executivo. Em síntese, ela configura o limite do Poder Público e o fundamento de todo o sistema jurídico.

O texto constitucional é o espaço, por excelência, das linhas gerais que informam a organização do Estado, limitando-se a circunscrever as características dominantes das várias instituições que a legislação comum posteriormente desenvolve, conferindo-lhe a formatação final.

1.2.1 O subsistema constitucional tributário

Um subsistema constitucional é regido pela edificação, harmoniosa e conciliadora, da segurança jurídica das relações entre Administração e administrados, dispõe sobre os poderes estatais.

Ao realizar outro corte para delimitar o objeto dessa análise, tem-se o subsistema constitucional tributário, formado pelos dispositivos normativos que abarcam homogeneamente a matéria tributária na instância Constituição, a qual lhes confere legitimidade.

Tal subsistema é submetido a um influxo de muitos princípios constitucionais genéricos, os quais obrigam, permitem ou proíbem o Estado de executar certas ações em relação a seus administrados no que diz respeito à seara tributária.

Logo, as regras do Direito Tributário formam um subsistema inserido no ordenamento jurídico, regido por seus próprios princípios, sendo este o tema tributário tratado neste trabalho.

Nesse sentido, visando uma melhor apresentação e compreensão do tema, didaticamente, será esmiuçado o conceito de princípio e sua função.

1.3 NOÇÃO DE PRINCÍPIO

No campo da Ciência, a pedra angular de qualquer sistema se denomina *princípio*. Tal figura ocupa um patamar privilegiado o qual auxilia e facilita a compreensão ou a demonstração de algo.

Convém destacar a lição de Geraldo Ataliba, o qual observa:

O caráter orgânico das realidades componentes do mundo que nos cerca e o caráter lógico do pensamento humano conduzem o homem a abordar as realidades que pretende estudar, sob critérios unitários, de alta utilidade científica e conveniência pedagógica, em tentativa de reconhecimento coerente e harmônico da composição de diversos elementos em um todo unitário, integrado em uma realidade maior.

A esta composição de elementos, sob perspectiva unitária, se denomina sistema.

Sistema, pois, é a reunião ordenada das várias partes que formam um todo, de tal sorte que elas se sustentam mutuamente e as últimas explicam-se pelas primeiras. As que dão razão às outras chamam-se *princípios*, e o sistema é tanto mais perfeito, quanto em menor número existam.

Ainda, pode-se destacar o ensinamento de Paulo de Barros Carvalho, por meio do qual é possível conceituar princípio jurídico como:

Componente axiológico, invariavelmente presente na comunicação normativa, experimenta variações de intensidade de norma para norma, de tal sorte que existem preceitos fortemente carregados de valor e que, em função do seu papel sintático, no conjunto, acabam exercendo significativa função sobre grandes porções do ordenamento, informando o vector de compreensão de múltiplos segmentos.

Também é possível entender o posicionamento do autor no seguinte trecho:

Regra portadora de núcleos significativos de grande magnitude influenciando visivelmente a orientação de cadeias normativas às quais outorga caráter de unidade relativa, servindo de fator de agregação para outras regras do sistema positivo.

Quanto ao princípio jurídico em espécie, Roque Antônio Carrazza nos apresenta o seguinte conceito:

Princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de premência nos vastos quadrantes do

Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam.

Sob o prisma de suas acepções, os princípios podem ser compreendidos sob quatro diferentes pontos de vista. Sobre essa afirmativa, Paulo de Barros Carvalho esclarece:

a) Como norma jurídica de posição privilegiada e prestadora de valor expressivo; b) como norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos; c) como os valores insertos em regras jurídicas de posição privilegiada, mas considerados independentemente das estruturas normativas; e d) como o limite objetivo estipulado em regra de forte hierarquia, tomando, porém, sem levar em conta a estrutura da norma. Nos dois primeiros, temos “princípio” como “norma”; enquanto os dois últimos, “princípio” como “valor” ou como “critério objetivo”.

A função precípua de um princípio é dar unidade ao sistema, de modo a evitar que nele exista qualquer tipo de lacuna ou antinomia, de forma que compõe a base interpretativa na aplicação das normas jurídicas. Outrossim, compelem o legislador infraconstitucional a observar e atendê-los na elaboração de novos enunciados.

Ainda, segundo efeito que emana dos princípios é a manutenção da coerência entre as normas jurídicas, uma vez que a aplicação de uma norma contida no sistema implica a aplicação de todo o sistema. Logo, a existência dos princípios enseja a assertiva de que o ordenamento jurídico é marcado pela disposição organizada das normas com um mesmo fundamento de validade.

O presente estudo, realizando um recorte específico nessa seara, irá se debruçar sobre a aplicação do princípio constitucional da não-cumulatividade sobre o qual serão tecidos comentários e reflexões a fim de se observar a existência ou não de direito subjetivo ao aproveitamento de créditos do PIS e da COFINS sobre despesas suportadas com a atividade de marketing.

1.3.1 Princípio da não-cumulatividade

Mostra-se pertinente a realização de uma rápida abordagem sobre a não cumulatividade de modo geral no que diz respeito a seu conceito e finalidade.

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho:

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.

Como consideração preliminar, pode-se atribuir ao mencionado princípio o conceito de operação contábil cuja finalidade é desonerar a cadeia produtiva em suas fases pretéritas dos efeitos tributários a ela impostos, de modo a impedir a denominada “tributação em cascata”.

Segundo José Eduardo Soares de Melo, a não cumulatividade implica

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

A função precípua da não cumulatividade é favorecer o contribuinte, na medida em que arrefece a pressão econômica sobre seu custo de produção, cujo efeito se estende ao consumidor final, vez que a carga fiscal reduzida implica redução do preço.

Trata-se de um princípio constitucional tributário que visa, através de uma sistemática, impedir que cada etapa do ciclo de operações ou prestações sofra mais de uma incidência tributária.

A operacionalização do mencionado princípio se dá por meio do sistema de abatimento de créditos reconhecidos na entrega e deduzidos do valor dos débitos atinentes à saída de produto ou prestação de serviço. Logo, tal sistemática apura o montante devido a ser efetivamente recolhido.

Portanto, através da sistemática destacada, a não-cumulatividade faz com que o tributo exigido ao longo das diversas etapas da atividade econômica, seja suportado

apenas pelo adquirente final, razão pela qual se ocasiona a neutralidade do sistema econômico.

Neste sentido, valioso o entendimento de José Eduardo Soares de Mello, *in verbis*:

A não-cumulatividade significa um sistema operacional objetivando minimizar a carga tributária incidente sobre as operações realizadas com produtos, mercadorias e serviços, tendo por finalidade diminuir o preço que repercute na diminuição do custo de vida, possibilitando a geração de emprego, realização de investimentos patrimoniais e outras medidas benéficas ao desenvolvimento econômico. O foco central da produção, circulação e prestação de serviços é o consumidor final, sendo evidente que as atividades dos produtores, industriais, comerciantes e prestadores de serviços direcionam-se à população, sendo considerados os princípios diretivos da economia, como a defesa do consumidor de modo a permitir-lhe existência digna e justiça social (art. 170 da CF). Teleologicamente, a não-cumulatividade deverá ser observada em todo o ciclo operacional, que não pode sofrer supressão parcial, face aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva de cada um dos agentes empresariais. Se em uma determinada fase operacional for estabelecida a proibição (ainda que parcial) do direito do contribuinte de abater o ônus tributário incidente nas operações e prestações anteriores, ocorrerá efeito cumulativo implicando no aumento de preços. Esta situação ocasionará efeito confiscatório em razão de no mesmo preço do produto estar se verificando dupla incidência tributária. Qualifica-se como um princípio constitucional, balizando a estrutura econômica sobre o qual foi organizado o Estado. Não se trata de simples técnica de apuração de valores tributários ou mera proposta didática, mas diretriz constitucional imperativa, sendo obrigatória para os destinatários normativos (poderes públicos e particulares).

Em síntese, tal princípio corresponde a técnica tributária a qual intenta impedir a tributação em “cascata” sobre a cadeia produtiva, de modo a arrefecer os efeitos tributários sobre a carga fiscal imposta ao consumidor final.

No que tange às contribuições para o PIS e para a COFINS, a função central é replicada, de modo que deve ser imprimida uma perspectiva de atenuação da incidência dos efeitos das referidas contribuições sobre a receita ou faturamento.

Nesse bojo, cabe o destaque de que a única limitação imposta pelo Constituição vigente com relação à não cumulatividade das contribuições em plano corresponde à autorização da legislação infraconstitucional a definir os setores da atividade econômica em relação aos quais haverá cobrança não cumulativa.

Assim, ao legislador ordinário compete o dever de definir as hipóteses normativas nas quais o contribuinte terá o direito à apuração de créditos das contribuições incidentes sobre as receitas decorrentes do exercício de suas atividades.

Tal circunstância se deve pela ausência de disposição constitucional quanto a aplicação do princípio em referência sobre às contribuições ao PIS e à COFINS, competindo ao legislador infraconstitucional a tarefa de determinar a técnica e os critérios para sua implementação.

Não obstante, não se pode realizar qualquer interpretação que restrinja o alcance e seus efeitos, ou seja, é vedada a adoção de interpretação que implique restringir, limitar ou reduzir o alcance do princípio ou de seus conceitos indispensáveis para aplicação.

Logo, a totalidade de despesas incorridas ao longo do processo produtivo (insumos) para obtenção de receita ou faturamento, sem exceção, devem ser considerados no creditamento.

A não-cumulatividade deve ser plena, integral e absoluta.

Assim, quanto aos dispêndios incorridos com *marketing*, vez que se são necessários e essenciais à geração de receita, não se pode atribuir vedação ao crédito que gerariam.

Para melhor compreensão da funcionalidade de tal princípio, é pertinente uma digressão quanto aos aspectos gerais das contribuições para o PIS e para a COFINS; tema do subtópico seguinte do estudo.

2. NOÇÕES GERAIS ACERCA DO PIS E DA COFINS

2.1 Evolução Legislativa do PIS/COFINS

A contribuição para o PIS (Programa de Integração Social) foi instituída pela Lei Complementar nº 7/1970, sendo recepcionada pela Constituição vigente através do art. 239.

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

Possuía por finalidade original, destinar recursos para promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas, ainda que tenha sofrido diversas alterações com relação a sua base de cálculo, alíquotas e demais elementos.

A primeira determinação da incidência do PIS recaía sobre pessoas jurídicas na seara mercantil, sendo composta por duas parcelas, uma, incidente sobre parte do Imposto de Renda e outra sobre o faturamento.

Uma vez que a contribuição foi recepcionada no Texto Constitucional vigente, sua destinação foi alterada, em virtude do que os recursos adquiridos passaram a custear o Programa do Seguro-Desemprego e o abono de um salário-mínimo anual aos empregados que percebiam até dois salários-mínimos de remuneração mensal.

Por sua vez, a COFINS (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social) foi introduzida por meio da Lei Complementar nº 70/1991, cuja finalidade correspondia ao custeio das despesas da União com relação as áreas da Saúde, Previdência e Assistência Social, tem em sua redação original a incidência definida sobre o faturamento mensal.

Art. 1º Sem prejuízo da cobrança das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), fica instituída contribuição social para financiamento da Seguridade Social, nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, devida pelas pessoas jurídicas inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, destinadas exclusivamente às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social.

Art. 2º A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.

Considerando a sequência cronológica, com a criação da Lei nº 9.718/1998, ampliou-se a base de cálculo do PIS e da COFINS determinando a incidência de ambas sobre o “faturamento”. Ademais, equiparou os conceitos de “faturamento” ao de “receita bruta” e aumentou a alíquota da COFINS de 2% para 3%, ao passo que o PIS foi minorado para 0,65%.

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.

Com a Emenda Constitucional nº 20, houve alteração quanto a incidência das contribuições, de forma que passou a ser tanto sobre a receita quanto sobre o faturamento, renovando a redação do inciso I do art. 195 da Constituição da seguinte forma:

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;

Dado o destaque acima, é perceptível que tanto o PIS como a COFINS têm por base de cálculo a receita ou o faturamento. Este cenário foi perpetuado até o advento das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 que modificaram o regime de apuração das contribuições de cumulativo para não-cumulativo. Quanto às alíquotas, essas passaram a ser majoradas para 9,25% (1,65% relativo ao PIS e 7,6% à COFINS).

O tema ainda foi alvo de segunda Emenda Constitucional, sendo a nº 42 de 2003, em virtude da qual a interpretação empregada à não-cumulatividade passou a ser realizada a partir dos ditames constitucionais. A saber:

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.

Paulo de Barros Carvalho assevera:

“diante dessa Emenda, a não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, que havia sido instituída por liberalidade do legislador ordinário, com os permissivos e vedações pelos quais livremente optou, passou a apresentar conteúdo mínimo de significação. Por imperativo constitucional, pretendendo-se a aplicação do regime não-cumulativo àqueles tributos, coube ao legislador apenas indicar os setores da atividade econômica em que desejava fazê-lo, sem, no entanto, autorizar que este limite o direito de crédito, mitigando os efeitos da não-cumulatividade.”

Isto posto, após a construção histórica legislativa da PIS e da COFINS, as regras matrizes de incidência tributária dos referidos tributos tomaram a seguinte forma, respectivamente:

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

Contribuição ao COFINS: Dado o fato de haver ingresso de receita, deve ser o pagamento à União, pela pessoa jurídica titular daquela receita, de tributo correspondente a 7,6% da receita auferida.

Desta forma, com a promulgação das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, em articulação com a Emenda Constitucional nº 42/03 ocorreu a instituição da sistemática não cumulativa para as Contribuições de PIS e para a COFINS.

2.2 Regra-Matriz de Incidência Tributária do PIS e da COFINS não cumulativos

As normas jurídicas, ensejam diversas interpretações conforme a vivência e a percepção do indivíduo sobre o universo a seu redor, de modo que, há possibilidade de que um sujeito ter uma conduta diferente da estipulada pela legislação.

Em razão dessa circunstância, há necessidade de instrumentos específicos para que se possa analisar e delimitar o conteúdo normativo para que este produza o efeito e resultado almejado. Na seara tributária, tal fenômeno é denominado hipótese de incidência tributária, em virtude da qual subsume-se o fenômeno às normas tributárias.

Na tentativa de subsumir os eventos às normas no campo tributário, utiliza-se dos critérios estipulados na Regra-Matriz de Incidência Tributária, a qual é norteada para a definição e limitação do sentido e alcance entre lei e o aspecto jurídico causado por esse fenômeno.

Em síntese, a função central da regra-matriz é circunscrever os fatos que ensejam as relações jurídicas, bem como realizar o efetivo controle de constitucionalidade e de legalidade.

Passa-se então a esmerar a incidência do PIS e da COFINS, em sua modalidade não cumulativa, sob o prisma da Regra-Matriz de Incidência Tributária.

Acrescenta-se o destaque de que, dada a proximidade e forma de incidência atribuída ao PIS e à COFINS, estes são tratados pela doutrina de forma que as regras aplicadas a ambas têm correlação direta.

2.2.1 Critério material

De modo tautológico, o critério material de um tributo é entendido como o fato jurídico tributário determinado por força de lei que, na medida em que for praticado e apreendido pela autoridade competente para o lançamento tributário, edifica a obrigação tributária.

Desse modo, conforme dispõe o art.1º da Lei nº 10.637/02 e art. 1º da Lei nº 10.833/03, o critério material, respectivamente do PIS e da COFINS, tem por critério material auferir receitas no mês.

Logo, é perceptível um conceito amplo para fins de incidência de tributo, abrangendo todos os recursos financeiros contraídos pela pessoa jurídica no mês.

2.2.2 Critério temporal

Tal critério corresponde ao momento determinado pela norma tributária como o de ocorrência do fato jurídico tributável. Sobre as contribuições em análise, referido momento se manifesta quando o Contribuinte auferir a totalidade de sua receita em uma periodicidade mensal.

Portanto, há hipótese de incidência periódica, conforme dispõe art. 11 da Lei nº 10.833/03 e art. 13 da Lei nº 10.637/02.

2.2.3 Critério espacial

O critério em plano analisa o local determinado por lei como apto a ensejar o nascimento o fato jurídico tributável. Pela legislação pertinente, as contribuições em análise têm como o solo pátrio seu critério espacial, motivo pelo qual, todas as pessoas que auferirem receita em território nacional estão compelidos a efetuar o recolhimento.

2.2.4 Critério pessoal

É o critério por meio do qual se determina os contribuintes eleitos pela norma jurídica tributária ordenados ao recolhimento do tributo e, o ente competente eleita para sua arrecadação.

No que se refere ao PIS e à COFINS, o sujeito ativo será a União, ao passo que, o sujeito passivo corresponde a pessoa jurídica de direito privado, sediada em território nacional que auferir receita.

2.2.5 Critério quantitativo

A análise abarcada nesse critério corresponde aos aspectos oferecidos pela legislação para efetuar o cálculo do tributo.

Nesse sentido, a base de cálculo das referidas contribuições será composta pela totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, como disposto nos respectivos arts.1º, § 2º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Elemento final do cálculo, as alíquotas, no caso em perspectiva, são estipuladas em 1,65% para o PIS e 7,6% para COFINS, por seus referentes arts. 2º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

3. SISTEMÁTICA NÃO-CUMULATIVA DO PIS E DA COFINS

3.1 Considerações preliminares

Quando se fala em cumulação de tributos, há três realidades possíveis e distintas, a saber:

- (a) Exigência de dois ou mais tributos sobre o mesmo fato, que pode consistir em (a.1) bitributação ou (a.2) *bis in idem*;
- (b) inclusão de tributos na base de cálculo de outras exações, majorando artificialmente a riqueza tributável;
- (c) incidência do tributo em dois ou mais estágios da cadeia produtiva.

No que tange a cada uma delas, pode-se destacar que:

Quanto a hipótese (a), esta pode caracterizar a bitributação (se dois ou mais entes distintos exigirem gravame idêntico sobre uma só realidade) ou *bis in idem* (se ambas as exações forem cobradas pelo mesmo ente estatal).

A segunda hipótese de superposição contributiva ocorre quando se incluem, na base de cálculo das exações, o valor, de outros tributos, de modo que a alíquota real do tributo se torna superior àquela nominalmente cobrada pela legislação, pois se leva em consideração uma base majorada.

A terceira e última modalidade de cumulação de tributos consiste na incidência do mesmo gravame em mais de uma etapa da cadeia produtiva, o que é passível de ocorrer apenas nos tributos incidentes sobre a produção e comercialização de bens e serviços.

Ante o exposto, podemos classificar as três hipóteses em que há cumulatividade tributária: (i) dupla imposição sobre o mesmo fato; (ii) acúmulo de tributos; (iii) cobranças sucessivas da mesma exação ao longo de um processo de produção/circulação de bens ou prestação de serviços e (iv) inclusão do mesmo ou de outros gravames na base de cálculo do próprio tributo.

Para este estudo, interessa apenas os casos em que houver cumulação decorrente da incidência, da mesma exação, em etapa variadas da cadeia de produção e circulação de riquezas. É em face desse acúmulo que se volta a não-cumulatividade.

3.2 Não-cumulatividade em perspectiva histórica

A autonomia do instituto da não-cumulatividade tributária ganha seus primeiros contornos com o advento dos impostos sobre o valor agregado a partir da segunda metade do século XX.

A ideia de efeitos econômicos da tributação repercutindo sobre prestações e operações disponibilizados ao consumidor final não apresentavam significância, em razão do que era comum a incidência em “cascata”.

Assim, dos efeitos sobre as operações mercantis sujeitas a tributação cumulativa, pode-se destacar do ponto de vista econômico:

- i) Turva o processo de formação do preço ao consumidor final ao ocultar o montante de tributado do consumidor final, na medida em que dispersa a tributação ao longo da cadeia de forma cumulativa;
- ii) Desestimula as exportações, ao impossibilitar a dedução dos tributos incidentes sobre a cadeia de produção;
- iii) Distorce as políticas de desenvolvimento da produção local, pois os produtos importados não podem ser equiparados aos equivalentes locais; e
- iv) Estimula a integração vertical dos processos produtivos.

Uma vez colocados em planos, tais efeitos deletérios tiveram como primeira contramedida a *Taxe sur la Valeur Ajoutée*. Iniciada na França em 1948, corresponde a tributação sobre o valor agregado. Tal tendência foi implementada no ordenamento jurídico nacional, como leciona Sacha Calmon Navarro Coelho:

Na época, o país seguiu uma tendência mundial ao introduzir na Constituição o princípio da não cumulatividade. A Comunidade Econômica Europeia adota o imposto sobre o valor adicionado como projeto de sua primeira diretiva, finalmente aprovada pelo Conselho em 1967, sendo paulatinamente implementada por seus membros; a Alemanha o introduz a partir de 1968; a Dinamarca, pela lei de março de 1967; a Inglaterra, em 01 de abril de 1973; a Irlanda, em 1972; Luxemburgo e a Bélgica, em 1969. A partir do final dos anos sessenta, esse tipo de tributo sobre vendas líquidas também se difunde por toda a América Latina (Bolívia, Uruguai, Peru, Equador, Argentina), tendo sido introduzido no Paraguai em 1992 para futura harmonização no Mercosul.

Uma vez introduzida, a explicitação da não-cumulatividade no sistema constitucional tributário deu-se por meio da Emenda Constitucional nº 18/65, cujos arts. 11 e 12, instituíram os impostos sobre os produtos industrializados (IPI) e sobre operação relativa à circulação de mercadorias (ICM):

Art. 11. Compete à União o imposto sobre produtos industrializados. § único. O imposto é seletivo em função da essencialidade dos produtos, e não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nas anteriores Art. 12. Compete aos Estados o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores (...)

§ 2º O imposto é não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou por outro Estado, e não incidirá sobre a venda a varejo, diretamente ao consumidor, de gêneros de primeira necessidade, definidos como tais por ato do Poder Executivo Estadual

A instauração de tais tributos no ordenamento suplantaram o então vigente Imposto de Consumo (IC) que, ainda que adotasse a sistemática cumulativa, observava a não-cumulatividade de forma restrita.

O advento do IPI e do ICM modificou de forma pouco sensível o cenário em questão. Afinal, a lei-base do IPI era a mesma do IC (Lei nº 4.502/64) com poucas adaptações pontuais. Os conceitos sedimentados à luz do IC foram simplesmente transplantados para os novos impostos pela jurisprudência.

A Carta Magna brasileira manteve inalteradas as disposições relativas à não-cumulatividade no IPI e no ICMS. Todavia, na medida em que as necessidades fiscais e o ônus tributário sobre os contribuintes cresciam, diversas iniciativas para limitar a adoção da não-cumulatividade foram introduzidas no ordenamento.

3.2.1 Não-cumulatividade do PIS e da COFINS no ordenamento brasileiro

Em sentido diverso ao dos tributos incidentes sobre o valor agregado trabalhados anteriormente, com relação às contribuições para o PIS e para a COFINS, o regime da não-cumulatividade foi instituído pela Emenda Constitucional nº 42/2003, cujo efeito foi a alteração do art. 195 da 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: a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; b) a receita ou o faturamento; c) o lucro; II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, podendo ser adotadas alíquotas progressivas de acordo com o valor do salário de contribuição, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo Regime Geral de Previdência Social; III - sobre a receita de concursos de prognósticos. IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. (...)

§ 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. (nosso destaque) (...)

A leitura do artigo destacado acima oportuniza a retomada do entendimento de que o texto constitucional não conferiu caráter irrestrito à não-cumulatividade sobre contribuições sociais incidentes sobre receita ou faturamento da empresa e do importador.

Em razão disso, facultou-se ao legislador ordinário a definição dos setores em que o regime se aplica. Assim, a não-cumulatividade em estudo, se restringe a um regime de dedução de despesas incorridas no período de apuração, nos termos definidos pela legislação.

As Medidas Provisórias (MP) nº 66/2002 e 135/2003, convertidas posteriormente nas Lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003, instituíram a sistemática não-cumulativa ao PIS e à COFINS, respectivamente, respeitando a dimensão técnica da tributação.

As mencionadas legislações instituíram um regime não-cumulativo que se operacionaliza da seguinte forma: o contribuinte irá subtrair da receita/faturamento apurados (base de cálculo), o valor dos insumos sobre o qual já tenha incidido as alíquotas pertinentes, para, então, se chegar ao valor a ser recolhido.

Assim, a sistemática da não-cumulatividade através de “abatimentos” de créditos sobre o valor devido a título de PIS e COFINS foi mantida.

3.3 Crédito físico ou Crédito Financeiro

Nem toda aquisição de bens para emprego na atividade produtiva dá direito a créditos. Ainda que sejam relacionadas com a atividade econômica da empresa a legislação pode estabelecer menor ou maiores restrições ao creditamento quanto aos insumos.

De acordo com as classificações doutrinárias, a não-cumulatividade, no que se refere à amplitude da modalidade concedida ao crédito, pode ser concebida como física ou financeira.

Para melhor inquirir sobre as características das não-cumulatividade, passamos a investigar o alcance do direito ao crédito. Sob esse enfoque, Aliomar Baleeiro assenta:

Nos tributos que oneram a produção/produto, os créditos são chamados “físicos” porque restritos aos insumos da produção e às mercadorias (coróreas) que saem fisicamente do estabelecimento. Nos tributos que devem onerar apenas o consumo, os créditos são chamados “financeiros” porque alcançam o valor dos bens/produtos e mercadorias essenciais à produção da atividade, como bens do ativo fixo e bens de uso e consumo (não importando a aderência física de tais bens-insumos às mercadorias vendidas)

A diferença substancial entre os dois institutos pode ser entendida apenas como o aproveitamento de crédito sobre os bens de uso e consumo e os bens do ativo fixo. Nesse sentido, preleciona André Mendes Moreira:

i) Crédito financeiro, aquele empregado de modo indireto no processo produtivo da empresa, sendo consumidos diariamente, em razão do que permite ampla dedução dos investimentos em ativo imobilizado, insumos e, ainda, em bens de uso e consumo.

ii) Crédito físico, corresponde aos insumos que são consumidos ao longo da cadeia de produção, mesmo que não se agregem fisicamente ao produto final, sendo que só é reconhecido sobre as matérias-primas e os bens intermediários.

Assim, a legislação pode atribuir maior ou menor amplitude aos créditos, sendo sua prerrogativa ensejar direito apenas a bens e serviços que se agregem fisicamente ao bem ou produto a ser comercializado ou concedendo amplo e geral direito ao crédito de todos os bens destinados à atividade-fim do contribuinte.

Passa se agora a analisar a especificação dos créditos adotados pela legislação regulamentar do PIS e do COFINS não-cumulativo.

3.3.1 O crédito para fins de PIS e COFINS

O direito ao crédito é a peça basilar para o correto exercício do direito à não-cumulatividade, a qual se consuma com a operacionalização da compensação entre tal crédito e o “débito tributário” (obrigação tributária perante o Fisco).

O adquirente vê na norma instituidora e na formalização dos atos praticados, que posteriormente são homologados pelas autoridades fiscais, o surgimento de seu direito ao crédito.

As Leis n 10.637/2002 e nº 10.833/2003 as quais regem a sistemática não-cumulativa para PIS e para a COFINS, dispõem expressamente que devem gerar direito ao desconto de crédito das respectivas contribuições os bens e serviços utilizados como insumo na produção ou na fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços.

É salutar salientar que na sistemática observada neste capítulo, o crédito se apura com base nas próprias alíquotas dos tributos (1,65% e 76% respectivamente) sobre suas despesas, ainda mesmo quando o fornecedor do bem ou do serviço a ser creditado seja onerado com alíquota diversa.

Fábio Pallaretti Calcini aduz nesse sentido:

Levando em consideração tais aspectos da legislação em análise, é possível identificar o emprego do método subtrativo indireto, ou seja, a determinação do valor do tributo será apurada mediante a diferença entre a alíquota aplicada sobre as saídas e a alíquota relacionada às entradas. (...) É certo, no entanto, que, pela atual sistemática, não se trata de um método subtrativo indireto puro, uma vez que, por exemplo, após o advento da Lei nº 10.865/2004, acrescentou-se o art. 3º, parágrafo 2º, incisos I e II, na Lei nº 10.833/2003 (e também na Lei nº 10.637/2002), vedando créditos ao valor pago à mão de obra de pessoa física, bem como na hipótese de aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota zero, isentos ou não alcançados pela contribuição.

Não obstante, elemento fundamental ao direito ao crédito discutido, o conceito de “insumo”, não foi definido com esmero de modo que a legislação pertinente não o adotou de forma expressa por falha do legislador ordinário.

Em relação ao PIS e à COFINS, para fins de apuração das contribuições não-cumulativas, o direito ao crédito está diretamente relacionado à abrangência do conceito de insumo.

4. DO CONCEITO DE INSUMOS PARA FINS DE CRÉDITO

4.1 Do conceito de insumos

Segundo Aliomar Baleeiro a palavra insumo é:

“uma algaravia de origem espanhola, inexistente em português, empregada por alguns economistas para traduzir a expressão inglesa input, isto é, o conjunto de fatores produtivos, como matérias-primas, energia, trabalho, amortização do capital etc., empregados pelo empresário para produzir o output, ou o produto final”

A problemática em torno do conceito reside na interpretação restritiva emanada pela Secretaria da Receita Federal (SRF), que com o intuito de regulamentar o art. 3º, II das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, violou, segundo a visão do contribuinte, os limites legais criando restrição onde a lei não prevê.

A SRF por meio das Instruções Normativas nº 247/02 (PIS) e 404/04 (COFINS) perpetrava a interpretação de que o contribuintes destas contribuições apenas teria direito ao crédito sobre despesas incorridas com matérias-primas, produtos intermediários, material e embalagens e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado.

Tal conceito foi equiparado àquele já existente e aplicado para fins de creditamento do Imposto sobre Produtos Industrializados. Assim, a Receita Federal

instruía os contribuintes e seus auditores a admissão dos créditos, a título de insumos, apenas de bens e serviços utilizados diretamente na fabricação do produto ou serviço.

Porém, a distorção apresentada não se aplica às contribuições para o PIS e a COFINS, cujo fato jurídico tributário é auferir receita bruta/faturamento. Tal fato jurídico é muito mais amplo que o fato jurídico tributário “praticar operações com produtos industrializados”, de modo que se faz necessário que os créditos legalmente admitidos contemplem a totalidade de bens e serviços que contribuam para a formação e criação da receita bruta.

Nesse sentido, cabe o destaque de que as mencionadas Instruções Normativas foram julgadas ilegais. Não obstante, com relação ao conceito de insumo para a Receita Federal, através da IN RFB nº 2.121/2022, consolidou-se, dentre diversas matérias, novo entendimento sobre o que considerar “insumos” para fins de crédito dessas contribuições, pela indústria e pelos prestadores de serviços.

No que tange a definição de insumo para fins das contribuições, a IN amplia o rol de incisos que definem os bens e serviços possíveis de serem caracterizados como insumo, bem como esclarece quais não se classificam como tal.

Porém, em que pese a argumentação acima exposto, cumpre mostrar as correntes formadas a respeito do conceito de insumo para fins de creditamento das Contribuições ao PIS e à COFINS:

- (i) Restritiva, que defende que a aplicação do conceito de insumos já previsto para o IPI, logo validando a legalidade das Instruções Normativas SRF nº 247/02 e 404/03;
- (ii) Intermediária, a que entende pela não aplicação das mencionadas Instruções Normativas, sob o fundamento de incompatibilidade das materialidades tributárias, de modo que as próprias especificidades das contribuições deveriam balizar a apuração do crédito; e

(iii) Ampliativa, a qual também defende a ilegalidade das Instruções Normativas mencionadas, sob o mesmo fundamento de incompatibilidade de materialidades, mas que tem por fundamento da apuração de créditos, seriam apenas aqueles custos e despesas necessárias ou relevantes para o processo produtivo.

Tais hipóteses podem ser encontradas bem delineadas em trecho do voto da Exma. Ministra Regina Helena Costa nos autos do REsp nº 1.221.170/PR. A saber:

“[...] É importante registrar que, no plano dogmático, três linhas de entendimento são identificáveis nos votos já manifestados, quais sejam: i) orientação restrita, manifestada pelo Ministro Og Fernandes e defendida pela Fazenda Nacional, adotando como parâmetro a tributação baseada nos créditos físicos do IPI, isto é, a aquisição de bens que entrem em contato físico com o produto, reputando legais, via de consequência, as Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004;

iii) orientação intermediária, acolhida pelos Ministros Mauro Campbell Marques e Benedito Gonçalves, consistente em examinar, casuisticamente, se há emprego direto ou indireto no processo produtivo (“teste de subtração”), prestigiando a avaliação dos critérios da essencialidade e da pertinência. Tem por corolário o reconhecimento da ilegalidade das mencionadas instruções normativas, porquanto extrapolaram as disposições das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003; e

iii) orientação ampliada, protagonizada pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Relator, cujas bases assenhoreiam-se do conceito de insumo da legislação do IRPJ. Igualmente, tem por consectário o reconhecimento da ilegalidade das instruções normativas, mostrando-se, por esses aspectos, a mais favorável ao contribuinte.[...]”

A doutrina é abundante em definições dirigidas ao vocábulo “insumo” que toma diversas formas a depender do tributo a que é atribuído. Diante dessa pluralidade, inclina-se para aquele entendimento em que o insumo surge como gasto incorrido para que a atividade comercial gere faturamento.

Os insumos são comprados pelos produtores ou prestadores de serviço para consumo em suas atividades, viabilizando a venda de uma mercadoria ou serviço. Na indústria, ora servirão para alimentação de máquinas, ora para sua manutenção, ora integrarão o próprio produto.

Fábio Pallaretti Calcini trata dos insumos de modo amplo:

Insumos são todos os fatores necessários para que seja possível o exercício de uma atividade econômica. Isto é, tudo o que contribui (input), de forma direta ou indireta, para o pleno exercício de uma atividade de cunho econômico.

A expressão insumo deve estar vinculada aos dispêndios realizados pelo contribuinte que, de forma direta ou indireta, contribua para o pleno exercício de sua atividade econômica (indústria, comércio ou serviços) visando à obtenção de sua receita.

Sob este prisma, os contribuintes pleiteiam créditos referentes a todas as despesas essenciais tendo por base o argumento de que insumo não corresponde apenas às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, mas, também, a diversos outros custos de produção e despesas operacionais dispendidos na fabricação e de produtos e prestação de serviços.

4.2 Da Jurisprudência Administrativa do CARF

No que toca ao tema do conceito de insumo para fins de creditamento das Contribuições de PIS e da COFINS, este foi discutido no âmbito administrativo do CARF. Encontra-se em seus julgados defensores das três posições. Em que pese encontra-se as três posições, a corrente intermediária prevaleceu na grande maioria dos julgados do CARF¹.

Para a Corte, o conceito de insumos deve ser abordado de maneira episódica, assim, ao obedecer às regras e diretrizes próprias, cada caso deve ser analisado individualmente, para se constatar se determinada despesa é ou não enquadrada no conceito de insumo.

¹ Acórdão nº 3202-00.226; 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara de sua 3ª Seção de Julgamento, sessão de 08/12/2010;

Acórdão nº 9303-01.035; 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, sessão de 23/08/2010;

Acórdão nº 9303-01.036; 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, sessão de 23/08/2010.

4.3 Da análise do REsp nº 1.221.170/PR

Nessa esteira, é relevante destacar o entendimento explorado no Recurso Especial nº 1.221.170/PR. O Superior Tribunal de Justiça, em 2018, afastou o conceito restritivo de insumo, pelo qual o processo de formação do produto ou da prestação de serviços é a base na qual a apuração de créditos estava diretamente vinculada.

O tema em plano foi afetado por meio da sistemática do Recurso repetitivo, vez que era fonte de divergências no âmbito do próprio Superior Tribunal de Justiça.

Em síntese, pode-se afirmar que a Corte Especial do C. STJ adotou o mesmo posicionamento intermediário já sedimentado no âmbito administrativo. No entanto, as três posições podem ser identificadas.

Na ocasião, a 1ª Seção definiu que o “conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”.

Logo, toda despesa incorrida por um contribuinte – industrial, comercial ou prestador de serviço – que seja essencial para o desempenho da sua atividade econômica deve ser considerada como insumo e gerar créditos de PIS e COFINS.

Segundo proposto, defendeu-se que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, sendo este critério analisado caso a caso.

Em razão desse fundamento, conclui-se como sendo legítimo o crédito, para as citadas contribuições, das despesas com publicidade e propaganda incorridas para o desenvolvimento da atividade comercial. Uma vez que tal circunstância corresponde ao tema central do estudo, haverá tópico específico para seu estudo.

4.4 Do Conceito de Insumo Proposto

Conforme demonstrado nas linhas acima, os ditames constitucionais estenderam o regime não-cumulativo ao PIS e à COFINS, regramento este dado pelas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Tais leis, como dito, ensejam o direito do contribuinte de se apropriar do crédito de PIS e de COFINS, relativo aos bens e serviços adquiridos como insumo, ainda que não possua definição legal.

A não-cumulatividade prevista para as contribuições ao PIS e à COFINS corresponde a técnica contábil de apuração cujo intuito é a dedução de algumas despesas autorizadas em lei, como forma de diminuir a carga tributária.

Logo, é competência da lei ordinária, em conformidade com os ditames constitucionais, estabelecer a quais despesas dedutíveis da base de cálculo desses tributos a de apuração das contribuições de PIS e da COFINS será aplicada como forma de desonerar a atividade produtiva.

A justa medida para a interpretação a ser conferida sobre o crédito é aquela adotada na posição intermediária cujo entendimento é de que o termo insumo possui abrangência maior do que o contido nos termos matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem. Não obstante, não é posição tão ampla quanto à abarcar todos os custos de produção e despesas necessárias à atividade empresarial.

Logo, a medida adequada do conceito seria alcançar elementos diretamente responsáveis pela produção de bens ou serviços, ainda que eles não entrem em contato direto com tais bens ou serviços.

Nesse sentido, devem ser considerados como insumos para fins de PIS e COFINS, aqueles bens e serviços, cuja aplicação mostra-se imprescindível no que diz respeito a produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, prestação de serviços e que possibilitarão o auferimento de receita.

Portanto, conferem direito ao crédito e, por assim ser, enquadram-se no conceito de insumos, a totalidade de despesas indispensáveis à produção, à venda de bens e a prestação de serviços que tem por finalidade gerar receita, excluídas aquelas cujo aproveitamento apresenta vedação legal.

Em síntese, a apuração de crédito de PIS e da COFINS deve ser observada caso a caso, englobando a essencialidade da despesa e a geração de receita.

Apresentadas as interpretações, passa-se na sequência, à análise de qual posição mais se conforma com ao objeto deste estudo, qual seja, os dispêndios incorridos com *marketing* enquanto insumos.

5. MARKETING

5.1 Conceito

Parte indispensável da pesquisa é determinar a essencialidade e relevância dos custos incorridos com *marketing* para o sucesso da atividade produtiva das empresas.

O senso comum define que *marketing* possibilita entender sobre as forças e o comportamento do mercado, bem como, vislumbrar oportunidades de negócios, estudar produtos e serviços que atendam às novas demandas e necessidades dos clientes. Ainda, também contribui para o fortalecimento do relacionamento com clientes, parceiros, fornecedores e com a sociedade em geral.

O *marketing* não se limita à mera divulgação de uma ideia, pessoa ou produto. Sua composição envolve uma cadeia de atividades a qual se estende desde a concepção de um produto ou serviço até a respectiva entrega, consumo e descarte pelo cliente.

Há uma mixórdia de definições de *marketing*, a Associação Americana de Marketing o conceitua da seguinte forma:

Marketing é uma atividade, conjunto de instituições e processos para criação, comunicação, entrega e oferta que possuem valor para consumidores, clientes, sócios e para a sociedade em geral

Dentre as definições possíveis, merece destaque a de Philip Kotler, qual seja:

Marketing é um processo social por meio do qual pessoas e grupos de pessoas obtêm aquilo que necessitam e desejam com a criação oferta e livre negociação de produtos e serviços de valor com os outros.

Em outra oportunidade, o autor complementa:

[...] é a administração eficaz, por parte de uma organização, de suas relações de troca com seus vários mercados e públicos. Todas as organizações operam em um meio ambiente de um ou mais mercados e públicos. Uma universidade opera em um mercado de estudantes, em um mercado de faculdades, em um mercado de doadores e em um mercado de opinião pública. Um partido político opera em um mercado de eleitores, em um mercado de contribuintes e em um mercado de grupos de interesse [...]. *Marketing* é a realização, por parte da organização, das atividades de análise de planejamento, de implementação e de controle, a fim de atingir seus objetivos de troca com seus mercados-alvo. E acrescenta: O propósito deste livro é, precisamente ampliar e aplicar o sistema conceitual de marketing aos problemas de marketing das organizações que não visam ao lucro

O *marketing* funciona enquanto ferramenta que auxilia a entender os comportamentos e forças do mercado, ensejando a identificação de oportunidades de negócios, produtos e serviços cuja disponibilização atenda a novas demandas e necessidades dos clientes.

Em síntese, o *marketing* é um sistema por meio do qual, ao considerar a organização, o público-alvo e a comunidade em que a empresa está inserida, organiza todo e qualquer insumo disponível, com a finalidade de obter vantagens competitivas e identificar oportunidades.

Portanto, é um pilar basilar para o crescimento de qualquer negócio, na medida em que são indispensáveis para o regular desenvolvimento e manutenção do negócio.

5.2 *Marketing*: a relevância para o Negócio

Na ausência de investimento em *marketing*, a marca não sobrevive, não há sua expansão e a manutenção do negócio é prejudicada. Por conseguinte, uma vez que

a definição de insumo deve ser considerar as particularidades dos casos concretos, seja por essencialidade, seja por relevância, os modelos de negócio cujo desenvolvimento da marca seja fator determinante para a prestação de serviços e venda de produtos, os gastos com *marketing* e publicidade devem ser considerados como insumos.

Caso emblemático do assunto em questão foi o julgado do Processo nº 10314.720592/2018-37, “caso Netflix”, pelo qual se entendeu pela impossibilidade de aproveitamento de gastos com publicidade.

O acórdão em questão manteve o entendimento de que os serviços de *marketing*, propaganda e publicidade podem corresponder a um insumo na medida em que seja demonstrada e provada a essencialidade, relevância e a impossibilidade de sua subtração para o desempenho da atividade.

A essencialidade e relevância devem ser abordadas no caso singular em função de um critério relacional, de tal forma que se possa determinar uma relação entre o bem (produto ou serviço) e a atividade da empresa, ao considerar a “singularidade da cadeia produtiva”.

Conclusão inevitável é entender que o *marketing* não é somente um meio para alavancar vendas, mas um meio para o incremento do processo produtivo. Não se trata apenas de produzir para vender (com incremento da propaganda), mas de utilizar a propaganda como instrumento de produção para posterior venda. Representa um gasto inevitável, não sendo discricionário ou episódico, é essencial para a existência do empreendimento.

Logo, os dispêndios assumidos para a divulgação institucional, por estarem diretamente vinculadas ao desenvolvimento empresarial, constituem, efetivamente, em insumo para a atividade econômica, implicando direito à apuração de créditos de PIS e da COFINS.

CONCLUSÃO

O presente trabalho de conclusão de curso pretendeu analisar a existência de direito subjetivo ao aproveitamento dos créditos de PIS e da COFINS sobre despesas incorridas com serviço de *marketing*.

O primeiro passo dado foi a aplicação e observância dos princípios constitucionais, os quais correspondem a normas que devem ser respeitadas, tanto pelo legislador infraconstitucional, quanto pelos operadores do direito em geral, não se limitando a fixar diretrizes a serem ou não seguidas.

As contribuições para o PIS e à COFINS devem obedecer ao princípio constitucional da não-cumulatividade, observadas as particularidades conferidas pela Constituição Federal às citadas contribuições (art. 195, §12).

As despesas incorridas com serviço de *marketing* são contempladas nos cerne dos negócios como gastos essenciais e relevantes para a perpetuação da atividade econômica, vez que são indispensáveis para a divulgação, expansão e manutenção da atividade.

Assim, resta inequívoco o direito subjetivo ao aproveitamento dos créditos ao PIS e à COFINS relativos às necessárias e essenciais despesas de publicidade e propaganda incorridas durante o exercício das atividades produtivas, tendo em vista que:

(i) Tal atividade, na medida em que é submetida ao regime não-cumulatividade, implica apuração e recolhimento do PIS e da COFINS às alíquotas sobre o faturamento mensal apurados nos percentuais de 1,65% para o PIS e 7,6% para a COFINS, totalizando 9,25%, com direito ao aproveitamento de determinados créditos;

(ii) A não-cumulatividade constitui uma garantia constitucional expressa que cuja aplicação não pode ser limitada ou restringida.

(iii) O princípio da não-cumulatividade compatível com o PIS e com a COFINS preceitua que os insumos devem ser compreendidos em sua totalidade, ou seja, corresponde a insumo às despesas necessárias para a atividade da empresa, sem exceções.

Nesse contexto, merecem destaque três interpretações pertinentes à interpretação do conceito de “insumo” para o PIS e COFINS não-cumulativos, sendo elas:

- (i) Acepção restritiva, para qual o insumo apresenta a definição destinada ao IPI, sendo a matéria-prima, o produto intermediário e os materiais de embalagem;
- (ii) Acepção intermediária, cuja definição de insumo considera a essencialidade dos bens utilizados ao longo do processo produtivo; e
- (iii) Acepção ampliativa, a qual utiliza a definição de “insumo” da lei do IRPJ, abarcando todos os custos e despesas necessárias para a realização das atividades operacionais.

Com relação às posições, o Fisco adota a posição restritiva. O CARF tem se posicionado adotando a posição intermediária. No Judiciário há tendência de adoção do posicionamento intermediário, uma vez que foi a posição adotada no *leading case* do REsp nº 1.221.170/PR.

Por fim, tendo sido traçado o contexto que enseja a apuração de créditos com relação as contribuições ao PIS e à COFINS, evidente que os dispêndios contraídos com os serviços de *marketing* devem, em qualquer hipótese, conferir o direito ao crédito ao PIS e à COFINS. Isto porque, qualquer que seja a posição adotada, tais despesas, conforme fundamentado neste estudo, estão intrinsecamente ligadas à atividade produtiva, podendo assumir o de insumo.

BIBLIOGRAFIA

ÁVILA, Humberto. Teoria dos princípios: definição à aplicação dos princípios jurídicos. 4. Ed. São Paulo. Malheiros, 2004.

BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro / Aliomar Baleeiro, Misabel Abreu Machado Derzi. – 14. ed., rev. atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2018.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013

BARRETO, Aires F. A Nova COFINS: Primeiros Apontamentos. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 103.

BARRETO, Gileno Gurjão. Créditos de PIS e da COFINS sobre despesas de *marketing*, propaganda e publicidade. In: BORGES, Eduardo (coord.). PIS/COFINS: apropriação de créditos – conceito de insumos – posicionamentos do Carf. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

BASTA, D.; ANDRADE, F. R.; FERREIRA, J. A. Fundamentos de marketing. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2006.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BIFANO, Elidie Palma. Despesa de publicidade é relevante ou essencial para fins de PIS e Cofins? Consultor Jurídico, 30 de mar. 2022. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-mar-30/consultor-tributario-despesa-publicidade-relevante-ou-essencial-fins-pis-cofins>. Acesso 10 de set. 2023.

BONILHA. Paulo Celso Bergstrom. IPI e ICMS: Fundamentos da técnica não-cumulativa. São Paulo: resenha tributária. 1979.

BORGES, Eduardo. Pis/Cofins - Apropriação de Créditos - Conceito de Insumos- Posicionamentos do CARF. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

BUELL, V. P. Marketing management: a strategic planning approach. New York: McGraw-Hill, 1984.

CALCINI, Fábio Pallaretti. PIS e COFINS. Algumas ponderações acerca da não cumulatividade. In: Revista dialética de Direito Tributário nº 176. São Paulo: Dialética, 2010.

CARRAZZA, Roque Antônio. Reflexões sobre a Obrigação Tributária. São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de Teoria Geral do Direito. 3ª ed. São Paulo: Noeses 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. Teoria da Norma Tributária. 5ª ed. São Paulo: *Quatier Latin*, 2009.

_____. Curso de Direito Tributário. 25ª ed. ver. Ampl. São Paulo: Saraiva: 2013.

_____. (Coord.) Contrutivismo Lógico-Semântico, *Vol. I*, São Paulo: Noeses: 2014.

_____. Direito Tributário – Fundamentos jurídicos da incidência. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

_____. Princípios e sobreprincípios na interpretação do direito. IBET. 2019.

CHURCHILL, G. A. PETER J. P. Marketing: Criando valor para os clientes. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

COBRA, M. Administração de Marketing no Brasil. 2 ed. São Paulo: Editora Cobra, 2005.

GRACIOSO, F. Marketing estratégico orientado para o mercado. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

KOTLER, Philip. Marketing para o século XXI: Como criar, conquistar e dominar mercados. Trad. Bazan Tecnologia e Lingüística. São Paulo: Futura, 1999.

KOTLER, Philip; KELLER, Kevin Lane. Administração de Marketing: A bíblia do Marketing. 12. ed. Trad. de Mônica Rosemberg, Brasil Ramos Fernandes, Cláudia Freire; ver. Dilson Gabriel dos Santos. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2006.

_____. Administração de marketing: a edição do novo milênio. Trad. Bazan Tecnologia e Lingüística. São Paulo: Prentice Hall, 2000.

LIOTTI, Belisa Ferreira; MARQUES, Thiago de Mattos. Conceito de insumo para fins de créditos de PIS/Cofins: parâmetros para aplicação do precedente do STJ. Revista Direito Tributário Atual v. 43. São Paulo, 2019.

MCCARTHY, E. J.; PERREAULT Jr., W. D. Marketing essencial. São Paulo: Atlas, 1997.

MOREIRA, André Mendes. A não-cumulatividade dos tributos / André Mendes Moreira – 4. Ed. rev. e atual. – São Paulo: Noeses, 2020.

PALMER, A. Introdução ao Marketing: Teoria e Prática. São Paulo: Ática, 2006.

PAULSEN, Leandro. Contribuições, Custeio da Seguridade Social. São Paulo: Livraria do Advogado.

SEHN, Solon. PIS COFINS: não cumulatividade e regimes de incidência. São Paulo: Noeses, 2022.

SILVA JÚNIOR. José Wellington Maia da. Não cumulatividade no discurso jurídico. 2020. Dissertação (mestrado em direito): Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP. 2020.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. Definição do conceito de “insumo” para a não-cumulatividade do PIS e da COFINS. In: Priscila de Souza (coord.). VIII Congresso Nacional de Estudos Tributários. Derivação e Positivação do Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2011.