FGV DIREITO SP
MESTRADO PROFISSIONAL

As despesas de propaganda e publicidade para fins de creditamento das contribuições ao PIS e à COFINS na concepção de insumos e a sua aplicação nas atividades comerciais

Victor Noboru Tomotani

Anteprojeto de pesquisa apresentado ao
Mestrado Profissional da FGV Direito SP.

Versão de 06.07.2021

1. Tema, contexto, questão central de pesquisa

Este trabalho tem o intuito de investigar a aplicação do conceito de insumo no regime de tributação não-cumulativo das contribuições ao Programa de Integração Social (PIS) e à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), após a fixação de critérios de "essencialidade e relevância" pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do Recurso Especial (REsp) nº 1.221.170-PR, sob a sistemática dos recursos repetitivos.

Com o atual entendimento do STJ, questiona-se a relativização da limitação trazida pelos incisos II, dos artigos 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, que preveem a finalidade do insumo para a prestação de serviços ou para a fabricação de bens destinados à venda, analisando a possibilidade de tomada de crédito sob essa concepção à atividade comercial.

Sempre foi tema de debates a diferenciação entre as despesas que conferem ou não o direito de crédito às contribuições. Isto porque, a Constituição Federal não trouxe o critério para tal sistemática para o PIS e para a COFINS, e tampouco as Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03 definiram o conceito de insumo para fins de apuração dos créditos das referidas contribuições sociais.

Em razão da necessidade de se fomentar a venda de suas mercadorias e a propagação de seu negócio, no intuito de fazer frente à forte competitividade do mercado, muitos estabelecimentos contratam, na qualidade de tomador, diversos serviços de publicidade, propaganda e marketing perante terceiros, visando a veiculação de anúncios publicitários nos diversos meios existentes. Em alguns casos, esses dispêndios são imprescindíveis, como no caso das empresas que trabalham sob a modalidade da venda via *e-commerce*, que não possuem loja física como forma de veicular suas mercadorias.

Diante desse contexto, estariam os gastos com publicidade e propaganda enquadrados no conceito de insumos quando demonstrados que são essenciais ou relevantes para o desenvolvimento de quaisquer atividades econômicas? Os estabelecimentos comerciais estariam aptos à sua utilização? Como tem evoluído a jurisprudência e quais os argumentos para justificar ou não a tomada de crédito nos diversos setores da economia, em especial, indústria, comércio e prestação de serviços?

Nesse sentido, é imperioso verificar os reais motivos que ensejaram o legislador a limitar, ao menos no texto da legislação, o conceito de insumo para certas atividades, se seria

possível o seu alargamento e qual a tendência atual da jurisprudência, administrativa e judicial, que denote maior segurança jurídica aos contribuintes.

O modelo de pesquisa escolhido para a realização do trabalho foi o de estudo de caso, na medida em que há na prática jurídica a discrepância sobre o conceito de insumo e, consequentemente, sua aplicação para as atividades comerciais.

2. **Quesitos, fontes de pesquisa e formas de acesso**

Quesito nº 1: A possibilidade de creditamento na linha de insumos adotada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) no caso de dispêndios com propaganda e publicidade, que em muitas das vezes estão atrelados à própria atividade do contribuinte, se justifica no contexto normativo atual?

Quesito nº 2: A atividade comercial pode se valer de tais créditos, uma vez que são imprescindíveis diante da forte concorrência e no atual cenário econômico do país em virtude da pandemia pelo Covid-19?

Quesito nº 3: Diante da previsão do § 12 do artigo 195 da Constituição Federal, uma vez definidos os setores da atividade econômica que as contribuições serão consideradas não-cumulativas, poderia a lei ordinária (incisos II dos artigos 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03) restringir o direito a créditos de insumos apenas para determinadas atividades?

Quesito nº 4: Com o atual entendimento do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, sob a sistemática dos recursos repetitivos, abriu-se a possibilidade de utilização do conceito de insumos para as atividades comerciais, em especial no caso de despesas de propaganda, publicidade e marketing?

Quesito nº 5: A consolidação do entendimento pelos tribunais administrativos e judiciais é suficiente para basear a tomada de crédito ou ainda deve haver alteração legislativa para assegurar o direito ao crédito de insumos na atividade comercial?

3. **Fontes**

Doutrina sobre os aspectos gerais das contribuições sociais ao PIS e à COFINS, o princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais, jurisprudência administrativa e judicial sobre o creditamento das despesas sobre publicidade e propaganda.

4. **Relevância prática, caráter inovador e potencial de impacto**

Sendo superadas as concepções de insumo para as atividades de prestação de serviço e fabricação de bens, surge-se, dentro de uma concepção de justiça fiscal, a possibilidade de sua utilização em outras atividades, tal como a comercial.

Atualmente, intensificado nesse cenário de crise em decorrência da Covid-19, para se evitar o não recolhimento dos tributos para atendimento de seus gastos básicos (p. ex.: folha de salários, fornecedores etc.), muitas empresas passaram a adotar uma linha mais arrojada na

possibilidade de tomada de créditos sobre o conceito de insumo das contribuições ao PIS e à COFINS.

Nessa linha, as empresas comerciais, que já possuem uma margem de lucratividade mais justa na cadeia, tem assimilado custos e despesas como insumo mesmo diante da limitação imposta na legislação à atividade comercial, com base no entendimento do Superior Tribunal de Justiça e em decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, gerando risco de glosa de créditos e inscrições em dívida ativa.

Em análise de decisões sobre o tema, foram realizadas pesquisas preliminares em relação aos termos "publicidade", "propaganda", "marketing", "créditos", "COFINS", "PIS", onde foram localizados mais de 100 resultados no âmbito das Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil[1], cerca de 30 decisões no âmbito do CARF[2] e mais 120 decisões judiciais dos tribunais superiores[3].

4. Familiaridade com objeto da pesquisa

Com mais de 10 anos de prática jurídica na área tributária, com especialização e MBA na área, o pesquisador sempre se manteve atento ao tema proposto, seja estudando, respondendo as consultas de seus clientes ou elaborando pareceres sobre as contribuições ao PIS e à COFINS.

Nos últimos anos, teve contato direto com o setor comercial atacadista, ao qual se percebe das demonstrações financeiras do setor que existem dispêndios ali classificados que poderiam ser considerados verdadeiros insumos a essa atividade, tais como as despesas com propaganda, publicidade e marketing, aos quais sempre se discute a sua viabilidade de creditamento, seja por meio administrativo ou judicial.

5. Bibliografia preliminar

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. 5ª ed. São Paulo: Editora Noeses, 2013.

GRECO, Marco Aurélio. *Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS*. Belo Horizonte: Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, 2008.

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

MACHADO, Hugo de Brito. A não cumulatividade no Sistema Tributário Brasileiro. In: MACHADO, H. de B. (coord.). *Não cumulatividade tributária*. São Paulo: Dialética, 2009.

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

---

[1] https://atosdecisorios.receita.fazenda.gov.br/consultaweb/index.jsf

[2] https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf

[3] https://www2.cjf.jus.br/jurisprudencia/unificada/

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

MELO. José Eduardo Soares de; Lippo, Luiz Francisco. *A não cumulatividade tributária: ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2008.

OLIVEIRA, Fabio Rodrigues de. GOMES. Comentários à não cumulatividade e à nova definição de insumos do STJ. In: GOMES, Marcos Lívio (Coord). *Estudos tributários e aduaneiros do IV seminário CARF*. 2019.

6. **Cronograma de execução**

	2021							2022												2023									
Atividade	**6**	**7**	**8**	**9**	**10**	**11**	**12**	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**	**6**	**7**	**8**	**9**	**10**	**11**	**12**	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**	**6**	**7**	**8**	**9**	**Horas**
Elaboração do anteprojeto de pesquisa																													5h
Entrega do anteprojeto de pesquisa																													1h
Revisão bibliográfica																													90h
Coleta de decisões																													45h
Elaboração do projeto de pesquisa																													5h
Projeto de pesquisa																													1h
Elaboração da versão preliminar do TC																													80h
Entrega da versão preliminar do TC																													1h
Elaboração da versão intermediária do TC																													40h
Entrega da versão intermediária do TC																													1h
Elaboração da versão provisória do TC																													40h
Entrega da versão provisória do TC																													1h
Preparação para o seminário de qualificação																													10h
Seminário de qualificação																													1h
Versão final do TC																													1h
Preparação para banca final																													1h
Banca final																													1h
Depósito da versão final																													1h

7. **Sumário preliminar**

RESUMO
ABSTRACT
1 INTRODUÇÃO
2 ANÁLISE DO CONCEITO DE INSUMO PARA AS ATIVIDADES COMERCIAIS À LUZ DO CARF NO CASO DA PROPAGANDA E PUBLICIDADE
3 RECURSO ESPECIAL Nº 1.221.170/PR E SUA APLICAÇÃO ÀS ATIVIDADES COMERCIAIS
4 CONSOLIDAÇÃO DE ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL E ALTERAÇÃO LEGISLATIVA
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS
BIBLIOGRAFIA