



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	43 – COSIT
DATA	22 de fevereiro de 2023
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. LINKS PATROCINADOS. IMPOSSIBILIDADE.

Os valores despendidos com a contratação de link patrocinado junto a plataformas de busca na Internet não podem originar para a pessoa jurídica prestadora de serviços relacionados às etapas preparatórias da contratação de empréstimos financeiros (como por exemplo, a captação e o cadastramento de tomadores, a análise, a aprovação, a negociação do crédito, a definição da taxa de juros e das demais condições), ainda que essa atue exclusivamente em plataformas eletrônicas, crédito da Cofins de que trata o inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Dispositivos Legais: inciso II do caput e § 1º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003; §§ 1º e 2º do art. 176 da IN RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022; e Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. LINKS PATROCINADOS. IMPOSSIBILIDADE.

Os valores despendidos com a contratação de link patrocinado junto a plataformas de busca na Internet não podem originar para a pessoa jurídica prestadora de serviços relacionados às etapas preparatórias da contratação de empréstimos financeiros (como por exemplo, a captação e o cadastramento de tomadores, a análise, a aprovação, a negociação do crédito, a definição da taxa de juros e das demais condições), ainda que essa atue exclusivamente em plataformas eletrônicas, crédito da Contribuição para o PIS/Pasep de que trata o inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

Dispositivos Legais: inciso II do caput e § 1º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002; §§ 1º e 2º do art. 176 da IN RFB nº 2.121, de 15 de

dezembro de 2022; e Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018.

RELATÓRIO

A consulente, acima identificada, protocolizou a presente consulta junto à Equipe Triagem de Processo/Dossiê (VR-DEVAT08-TRIAG-CRIARPRO) com a finalidade de dirimir dúvidas acerca da legislação tributária a ela aplicável.

2. A interessada afirma ser *“empresa do segmento de serviços”, “desenvolvendo uma série de atividades voltadas à concessão do crédito pessoal”*. E informa que *“se incumbe de todas as etapas preparatórias à sua contratação, como captação e cadastramento de tomadores, análise, aprovação, negociação do crédito, definição da taxa de juros e das demais condições” “do negócio a ser formalizado entre tomador e banco”, e em “contrapartida a essas atividades, a Consulente faz jus a comissões pagas pelo Banco parceiro”*.

3. Ademais, declara a consulente que as receitas relativas às referidas atividades estão sujeitas à incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, decorrendo desse regime, *“o direito ao desconto de créditos sobre bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços”, de acordo com o previsto no inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.*

4. Nesse contexto, informa a interessada que atua *“exclusivamente em plataformas eletrônicas e não possui estabelecimento físico”, sendo necessário, nesse “modelo de atuação,” “a contratação de empresas que direcionem tráfego da internet para a sua página eletrônica (website)”, bem como “otimizar mecanismos de busca, de maneira a que seu website figure entre as primeiras posições de um resultado de uma pesquisa” em plataformas de busca na internet.*

5. Para ilustrar a importância dos **links** patrocinados, a consulente anexa resultados de pesquisa realizada em relação ao termo *“empréstimo pessoal”* em plataforma de busca na internet.

6. Pondera que pelo fato de ter contratado junto à plataforma de busca o **link** patrocinado, o **link** de acesso à página de sua empresa aparece como primeiro resultado da pesquisa.

7. E sem o referido serviço remunerado, *“a Consulente apareceria muito depois na relação dos resultados de busca, com exposição e potencial de atração de tráfego exponencialmente menores”*.

8. Menciona a interessada que os **links** patrocinados são negociados por contratos de adesão, e que a *“remuneração devida à plataforma é calculada pelo formato CPC ou custo por clique, de maneira que a Consulente paga à plataforma pelo número de usuários que acessaram o seu website por meio do link patrocinado”*.

9. Argumenta-se na petição que *“os dispêndios com ferramentas eletrônicas de atração de tráfego para o seu site são mais relevantes para a Consulente do que publicidade no contexto de uma atividade empresarial tradicional”, tendo em vista “que objetivo imediato do link patrocinado não é*

propriamente a divulgação da marca e dos produtos da empresa, mas a geração de tráfego para o seu site”.

10. Ademais, sob outro prisma, alega-se que o *“link patrocinado confere à Consulente uma posição privilegiada nos resultados de busca”* na internet, cabendo assim, *“uma analogia entre este dispêndio e os gastos com um ponto comercial mais valorizado. Isso porque, da mesma que um estabelecimento comercial arca com um aluguel maior para estabelecer-se em locais mais valorizados, que lhe assegurem um maior afluxo de potenciais clientes, o estabelecimento virtual remunera”* as plataformas de busca na internet *“para aparecer nas primeiras posições dos resultados de uma busca envolvendo seu segmento de atuação”*.

11. Reitera a interessada que *“para uma empresa que atua em meio físico, com pontos de atendimento, agências, etc..., e também em ambiente virtual, o link patrocinado é uma das ferramentas de divulgação do negócio. Evidentemente é um dispêndio importante para a empresa, mas a sua essência não inviabilizaria o negócio, já que o público consumidor pode chegar à empresa por muitos canais de acesso. No entanto, para uma empresa que atua exclusivamente no ambiente virtual, o link patrocinado é vital e a ausência deste dispêndio na prática levaria ao encerramento da atividade em um prazo bastante curto”*.

12. A consulente ainda apresenta como fundamentos legais da presente consulta, o inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, a decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) em sede do Recurso Especial 1.221.170/PR, o Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018, publicado no Diário Oficial da União (DOU) de 18 de dezembro de 2018, e os §§ 1º e 2º do art. 172 da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019 (atualmente dispostos nos §§ 1º e 2º do art. 176 da IN RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022).

13. Tendo em vista todo o exposto, indaga a interessada *“se está correta a interpretação no sentido de que os dispêndios com links patrocinados”* contratados junto a plataformas de busca na internet *“são relevantes para o desenvolvimento de suas atividades de prestação de serviços, podendo portanto ser considerados insumos passíveis de créditos de PIS e de COFINS apurados pelo regime não cumulativo”*.

FUNDAMENTOS

14. Preliminarmente, importa destacar que o processo de consulta tem seu regramento básico estatuído nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Sua regulamentação deu-se por meio do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011. Destina-se exclusivamente a dirimir dúvidas sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária federal.

15. No âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), o processo de consulta tem o seu disciplinamento regido pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro

de 2021, inclusive quanto aos requisitos de eficácia da consulta a ser solucionada. Trata-se, em sua essência, de um pedido de esclarecimento de determinado dispositivo da legislação tributária e sua incidência sobre um fato concreto, ressalvado quando da situação ainda não ocorrida – neste caso, o contribuinte deverá demonstrar vinculação com o fato, bem como a efetiva possibilidade de sua ocorrência e o reflexo de específico dispositivo legal sobre ele.

16. Assim, a consulta sobre a interpretação da legislação tributária não se presta a ratificar informações ou classificações fiscais prestadas ou a atestar fatos declarados pela consulente, sendo as análises feitas com base nas afirmações apresentadas, reservando-se sempre à Administração Tributária o direito de, caso necessário, averiguar no caso concreto, a realidade dos fatos.

17. Nesse arcabouço normativo, admite-se que estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade, de modo que a presente consulta deve ser apreciada.

18. No que tange à petição apresentada, constata-se que a interessada, “*empresa do segmento de serviços*” incumbida “*de todas as etapas preparatórias à contratação*” de empréstimos financeiros, “*como captação e cadastramento de tomadores, análise, aprovação, negociação do crédito, definição da taxa de juros e das demais condições*” “*do negócio a ser formalizado entre tomador e banco*”, cuja receita decorrente das comissões pagas pelo banco parceiro pela prestação de referidos serviços estão sujeitas à incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, pretende saber se os valores que despense com a contratação de **links** patrocinados junto a plataformas de busca na internet podem originar créditos dessas contribuições nos termos do inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

19. De início, cumpre observar a letra do inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, com redação dada pelo art. 37 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, e do inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, com redação dada pelo art. 21 da Lei nº 10.865, de 2004, associados respectivamente ao inciso I do § 1º de referidos artigos, com idênticas palavras:

“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;

(...)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

(...)”

20. Verifica-se que de acordo com o dispositivo legal acima transcrito, as pessoas jurídicas sujeitas à incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins podem descontar do devido dessas contribuições em citado regime, créditos decorrentes da aquisição de bens e serviços que são utilizados como insumos na produção de outro bem destinado à venda ou na prestação de serviços.

21. Cabe portanto, na hipótese em epígrafe, analisar se a contratação de **links** patrocinados junto a plataformas de busca na Internet pode ser considerada, para efeito do inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, insumo dos serviços prestados pela consulente, qual seja, as *relativas às “etapas preparatórias à contratação” de empréstimos financeiros, “como captação e cadastramento de tomadores, análise, aprovação, negociação do crédito, definição da taxa de juros e das demais condições” “do negócio a ser formalizado entre tomador e banco”,* e por conseguinte, os valores com ela despendidos originar os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins tratados naqueles dispositivos.

22. Em relação ao conceito de insumo a que se referem o inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e o inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, cabe atentar para a decisão proferida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) em sede do Recurso Especial 1221170/PR, cujo acórdão foi publicado no Diário da Justiça Eletrônico de 24 de abril de 2018, sob a relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho.

23. Citado acórdão foi ementado nos seguintes termos:

“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 relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item -bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.” (Grifo nosso)

24. Com vistas a apresentar as principais repercussões decorrentes do julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR pelo STJ, bem como a aplicação concreta dos critérios definidos naquela decisão, foi exarado o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, disponível na íntegra no sítio eletrônico da RFB (< <http://idg.receita.fazenda.gov.br/>>), que nos termos do art. 31 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.

25. Os trechos do mencionado Parecer Normativo relevantes para deslinde da questão apresentada no presente pleito são os seguintes:

“Fundamentos

I. ANÁLISE GERAL DO CONCEITO DEFINIDO NO JULGAMENTO DO RESP 1.221.170/PR

5. Para a perfeita identificação do conceito de insumos geradores de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecido pelos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça é necessária análise cuidadosa da demanda em discussão, dos votos exarados pelos Ministros e do acórdão proferido.

6. Nos autos do Resp 1.221.170/PR, a recorrente, que se dedica à industrialização de produtos alimentícios, postulava em grau recursal direito de apurar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na forma do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, em relação aos seguintes itens:

“ 'Custos Gerais de Fabricação' (água, combustíveis, gastos com veículos, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção EPI, materiais de limpeza, ferramentas, seguros, viagens e conduções) e 'Despesas Gerais Comerciais' (combustíveis, comissão de vendas a representantes, gastos com veículos, viagens e conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone, comissões)” (conforme relatado pela Ministra Assusete Magalhães, a fls 110 do inteiro teor do acórdão).

(...)

8. Com base na tese acordada, consoante explica o Ministro Mauro Campbell em seu segundo aditamento ao voto (fls 143 do inteiro teor do acórdão), o recurso especial foi parcialmente provido:

a) sendo considerados possíveis insumos para a atividade da recorrente, devolvendo-se a análise fática ao Tribunal de origem relativamente aos seguintes itens: “ ‘custos’ e ‘despesas’ com água, combustível, materiais de exames

laboratoriais, materiais de limpeza e, agora, os equipamentos de proteção individual – EPI”;

b) não sendo considerados insumos para a atividade da recorrente os seguintes itens: “gastos com veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões”.

9. Do voto do ilustre Relator, Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, mostram-se relevantes para este Parecer Normativo os seguintes excertos:

“39. Em resumo, Senhores Ministros, a adequada compreensão de insumo, para efeito do creditamento relativo às contribuições usualmente denominadas PIS/COFINS, deve compreender todas as despesas diretas e indiretas do contribuinte, abrangendo, portanto, as que se referem à totalidade dos insumos, não sendo possível, no nível da produção, separar o que é essencial (por ser físico, por exemplo), do que seria acidental, em termos de produto final.

40. Talvez acidentais sejam apenas certas circunstâncias do modo de ser dos seres, tais como a sua cor, o tamanho, a quantidade ou o peso das coisas, mas a essencialidade, quando se trata de produtos, possivelmente será tudo o que participa da sua formação; deste modo, penso, respeitosamente, mas com segura convicção, que a definição restritiva proposta pelas Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004, da SRF, efetivamente não se concilia e mesmo afronta e desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que explicita rol exemplificativo, a meu modesto sentir'.

41. Todavia, após as ponderações sempre judiciosas da eminente Ministra REGINA HELENA COSTA, acompanho as suas razões, as quais passo a expor:(...)” (fls 24 a 26 do inteiro teor do acórdão).

10. Por sua vez, do voto da Ministra Regina Helena Costa, que apresentou a tese acordada pela maioria dos Ministros ao final do julgamento, cumpre transcrever os seguintes trechos:

“Conforme já tive oportunidade de assinalar, ao comentar o regime da não-cumulatividade no que tange aos impostos, a não-cumulatividade representa autêntica aplicação do princípio constitucional da capacidade contributiva (...) Em sendo assim, exsurge com clareza que, para a devida eficácia do sistema de não-cumulatividade, é fundamental a definição do conceito de insumo (...)

(...)

Nesse cenário, penso seja possível extrair das leis disciplinadoras dessas contribuições o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (...)

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço,

constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.” (fls 75, e 79 a 81 da íntegra do acórdão)

11. De outra feita, do voto original proferido pelo Ministro Mauro Campbell, é interessante apresentar os seguintes excertos:

“Ressalta-se, ainda, que a não-cumulatividade do Pis e da Cofins não tem por objetivo eliminar o ônus destas contribuições apenas no processo fabril, visto que a incidência destas exações não se limita às pessoas jurídicas industriais, mas a todas as pessoas jurídicas que auferem receitas, inclusive prestadoras de serviços (...), o que dá maior extensão ao contexto normativo desta contribuição do que aquele atribuído ao IPI. Não se trata, portanto, de desonerar a cadeia produtiva, mas sim o processo produtivo de um determinado produtor ou a atividade-fim de determinado prestador de serviço.

(...)

Sendo assim, o que se extrai de nuclear da definição de "insumos" (...) é que: 1º - O bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los (pertinência ao processo produtivo); 2º - A produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição (essencialidade ao processo produtivo); e 3º - Não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto (possibilidade de emprego indireto no processo produtivo).

Ora, se a prestação do serviço ou produção depende da própria aquisição do bem ou serviço e do seu emprego, direta ou indiretamente, na prestação do serviço ou na produção, surge daí o conceito de essencialidade do bem ou serviço para fins de receber a qualificação legal de insumo. Veja-se, não se trata da essencialidade em relação exclusiva ao produto e sua composição, mas essencialidade em relação ao próprio processo produtivo. Os combustíveis utilizados na maquinaria não são essenciais à composição do produto, mas são essenciais ao processo produtivo, pois sem eles as máquinas param. Do mesmo modo, a manutenção da maquinaria pertencente à linha de produção.

Outrossim, não basta, que o bem ou serviço tenha alguma utilidade no processo produtivo ou na prestação de serviço: é preciso que ele seja essencial. É preciso que

a sua subtração importe na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultante.

(...)

Em resumo, é de se definir como insumos, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.” (fls 50, 59, 61 e 62 do inteiro teor do acórdão)

12. Já do segundo aditamento ao voto lançado pelo Ministro Mauro Campbell, insta transcrever os seguintes trechos:

“Contudo, após ouvir atentamente ao voto da Min. Regina Helena, sensibilizei-me com a tese de que a essencialidade e a pertinência ao processo produtivo não abarcariam as situações em que há imposição legal para a aquisição dos insumos (v.g., aquisição de equipamentos de proteção individual - EPI). Nesse sentido, considero que deve aqui ser adicionado o critério da relevância para abarcar tais situações, isto porque se a empresa não adquirir determinados insumos, incidirá em infração à lei. Desse modo, incorporo ao meu as observações feitas no voto da Min. Regina Helena especificamente quanto ao ponto, realinhando o meu voto ao por ela proposto.

Observo que isso em nada infirma o meu raciocínio de aplicação do "teste de subtração", até porque o descumprimento de uma obrigação legal obsta a própria atividade da empresa como ela deveria ser regularmente exercida. Registro que o "teste de subtração" é a própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.” (fls 141 a 143 da íntegra do acórdão)

13. De outra banda, do voto da Ministra Assusete Magalhães, interessam particularmente os seguintes excertos:

“É esclarecedor o voto da Ministra REGINA HELENA COSTA, no sentido de que o critério da relevância revela-se mais abrangente e apropriado do que o da pertinência, pois a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.(...) Sendo esta

a primeira oportunidade em que examino a matéria, convenci-me - pedindo vênha aos que pensam em contrário - da posição intermediária sobre o assunto, adotada pelos Ministros REGINA HELENA COSTA e MAURO CAMPBELL MARQUES, tendo o último e o Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO realinhado seus votos, para ajustar-se ao da Ministra REGINA HELENA COSTA.” (fls 137, 139 e 140 da íntegra do acórdão)

14. Conforme constante da ementa do acórdão, a tese central firmada pelos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça acerca da matéria em comento é que “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 terminado item -bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”.

15. Neste ponto já se mostra necessário interpretar a abrangência da expressão “atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Conquanto essa expressão, por sua generalidade, possa fazer parecer que haveria insumos geradores de crédito da não cumulatividade das contribuições em qualquer atividade desenvolvida pela pessoa jurídica (administrativa, jurídica, contábil, etc.), a verdade é que todas as discussões e conclusões buriladas pelos Ministros circunscreveram-se ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica.

16. Aliás, esta limitação consta expressamente do texto do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, que permite a apuração de créditos das contribuições em relação a “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”.

17. Das transcrições dos excertos fundamentais dos votos dos Ministros que adotaram a tese vencedora resta evidente e incontestável que somente podem ser considerados insumos itens relacionados com a produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros, o que não abarca itens que não estejam sequer indiretamente relacionados com tais atividades.

18. Deveras, essa conclusão também fica patente na análise preliminar que os Ministros acordaram acerca dos itens em relação aos quais a recorrente pretendia creditar-se. Por ser a recorrente uma indústria de alimentos, os Ministros somente consideraram passíveis de enquadramento no conceito de insumos dispêndios intrinsecamente relacionados com a industrialização (“água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e (...) equipamentos de proteção individual – EPI”), excluindo de plano de tal conceito itens cuja utilidade não é aplicada nesta atividade (“veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (...), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões”).

19. Prossequindo, verifica-se que a tese acordada pela maioria dos Ministros foi aquela apresentada inicialmente pela Ministra Regina Helena Costa, segundo a qual o conceito de insumos na legislação das contribuições deve ser identificado “segundo os critérios da essencialidade ou relevância”, explanados da seguinte maneira por ela própria (conforme transcrito acima):

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

20. Portanto, a tese acordada afirma que são insumos bens e serviços que compõem o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiros, tanto os que são essenciais a tais atividades (elementos estruturais e inseparáveis do processo) quanto os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal.

(...)

22. Diante da abrangência do conceito formulado na decisão judicial em comento e da inexistência nesta de vinculação a conceitos contábeis (custos, despesas, imobilizado, intangível, etc.), deve-se reconhecer esta modalidade de creditamento pela aquisição de insumos como a regra geral aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, sem prejuízo das demais modalidades de creditamento estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas.

(...)

26. Extrai-se dos trechos do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, acima transcrito, que de acordo com a tese acordada pela maioria dos Ministros do STJ no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo a que se referem o inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e o inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, deve ser identificado segundo os critérios de essencialidade ou relevância assim explanados:

*a) o “critério da **essencialidade** diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:*

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

*b) já o critério da **relevância** “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:*

b.1) “*pelas singularidades de cada cadeia produtiva*”;

b.2) “*por imposição legal*”.

27. E o art. 176 da IN RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022, regulamentando acerca do inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, corrobora com a tese firmada pelo STJ em sede do Recurso Especial 1.221.170/PR, como se nota da redação de seu caput, e de seus §§ 1º e 2º, que exemplificam respectivamente, bens e serviços que podem e que não podem ser considerados insumos à luz de citados dispositivos legais:

“Art. 176. Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:

I - bens ou serviços necessários à elaboração de insumo em qualquer etapa anterior de produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo);

II - bens ou serviços que, mesmo utilizados após a finalização do processo de produção, de fabricação ou de prestação de serviços, tenham sua utilização decorrente de imposição legal;

(...)

§ 2º Não são considerados insumos, entre outros:

(...)”

28. Na hipótese em epígrafe, verifica-se que o **link** patrocinado que é contratado junto a plataformas de busca na Internet, tem por efeito a visualização do **link** de acesso à página da pessoa jurídica dentre os primeiros resultados de uma pesquisa na Internet.

29. Nota-se que em relação aos serviços relacionados às “*etapas preparatórias à contratação*” de empréstimos financeiros, “*como captação e cadastramento de tomadores, análise, aprovação, negociação do crédito, definição da taxa de juros e das demais condições*” “*do negócio a ser formalizado entre tomador e banco*”, a contratação pela consulente de **link** patrocinado, à luz do inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, não pode ser considerada insumo daqueles serviços, tendo em vista os critérios de:

29.1 essencialidade – o fato de o **link** de acesso à página eletrônica da pessoa jurídica não figurar dentre os primeiros resultados de uma pesquisa na internet não impede a execução dos serviços relacionados às etapas preparatórias à contratação de empréstimos financeiros, tampouco privam-lhes de qualidade, quantidade e/ou suficiência do serviço prestado; e

29.2 relevância – a utilização de **link** patrocinado, que tem por efeito fazer figurar o **link** de acesso à página da pessoa jurídica dentre os primeiros de uma pesquisa na Internet, não integra o processo de prestação do serviço relacionado à etapa preparatória à contratação de empréstimos financeiros, ainda que pelas singularidades da cadeia produtiva ou por imposição legal.

30. Assim, conclui-se que os valores despendidos com a contratação de **link** patrocinado junto a plataformas de busca na Internet não podem originar para a pessoa jurídica sujeita à incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, que presta serviços relacionados às “etapas preparatórias à contratação” de empréstimos financeiros, “*como captação e cadastramento de tomadores, análise, aprovação, negociação do crédito, definição da taxa de juros e das demais condições*” “do negócio a ser formalizado entre tomador e banco”, ainda que a prestadora do serviço atue exclusivamente em plataformas digitais, créditos dessas contribuições de que tratam o inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e o inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

CONCLUSÃO

31. Diante do exposto, responde-se à consultante que os valores despendidos com a contratação de **link** patrocinado junto a plataformas de busca na Internet não podem originar para a pessoa jurídica prestadora de serviços relacionados às etapas preparatórias à contratação de empréstimos financeiros (*como captação e cadastramento de tomadores, análise, aprovação, negociação do crédito, definição da taxa de juros e das demais condições*), ainda que essa atue exclusivamente em plataformas digitais, créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nos termos do inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, respectivamente.

À consideração superior.

Assinatura digital

LENI FUMIE FUJIMOTO

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Cotri.

Assinado digitalmente

AMILSON MELO SANTOS

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Chefe Substituto da Disit/SRRF08

Assinado digitalmente

RAUL KLEBER GOMES DE SOUZA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Chefe da Direi

De acordo. Encaminha-se ao Coordenador-Geral de Tributação.

Assinatura digital

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JÚNIOR

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador da Cotri

PROCESSO Insira qualquer conteúdo que você queira repetir, inclusive outros controles de conteúdo. Você também pode inserir esse controle em torno de linhas de tabela para repetir partes de uma tabela.

SOLUÇÃO DE CONSULTA 43 – COSIT

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Dê-se ciência ao interessado.

Assinatura digital

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral de Tributação