



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

| | |
|---------------------|----------------------------|
| PROCESSO | 00000.000000/0000-00 |
| SOLUÇÃO DE CONSULTA | 8 – COSIT |
| DATA | 23 de fevereiro de 2024 |
| INTERESSADO | CLICAR PARA INSERIR O NOME |
| CNPJ/CPF | 00.000-00000/0000-00 |

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

NÃO CUMULATIVIDADE. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PUBLICITÁRIOS EM MÍDIA ELETRÔNICA. DISPÊNDIOS COM PUBLICIDADE E PROPAGANDA PRÓPRIA E DE TERCEIROS. COMERCIALIZAÇÃO DE ESPAÇOS PUBLICITÁRIOS EM EVENTOS. INSUMOS.

A pessoa jurídica que se dedica à prestação de serviços de publicidade e propaganda não faz jus à apropriação de créditos da não cumulatividade da Cofins, na modalidade aquisição de insumos, referentes a dispêndios com:

- a) publicidade e propaganda de suas próprias atividades;
- b) contratação de empresas de rádio, televisão, jornais e revistas para a prestação de serviços de propaganda e publicidade que são excluídos da base de cálculo da Cofins; e
- c) aquisição de direito de comercialização de espaços publicitários em eventos, para fins de cessão a terceiros.

Desde que atendidos os requisitos da legislação de regência, e exceto na hipótese de que trata o artigo 13 da Lei nº 10.925, de 2004, a pessoa jurídica que se dedica à prestação de serviços de publicidade e propaganda está autorizada à apropriação de créditos da não cumulatividade da Cofins referentes a dispêndios vinculados à subcontratação de terceiros para a prestação de serviços de publicidade e propaganda na modalidade aquisição de insumos.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 32, DE 18 DE MARÇO DE 2021, E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 248, DE 20 DE AGOSTO DE 2019.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, artigo 3º, II; Lei nº 10.925, de 2004, artigo 13; Lei nº 7.450, de 1985, artigo 53, **caput**, II, e parágrafo único;

Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, artigo 30, § 2º; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

NÃO CUMULATIVIDADE. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PUBLICITÁRIOS EM MÍDIA ELETRÔNICA. DISPÊNDIOS COM PUBLICIDADE E PROPAGANDA PRÓPRIA E DE TERCEIROS. COMERCIALIZAÇÃO DE ESPAÇOS PUBLICITÁRIOS EM EVENTOS. INSUMOS.

A pessoa jurídica que se dedica à prestação de serviços de publicidade e propaganda não faz jus à apropriação de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep na modalidade aquisição de insumos referentes a dispêndios com:

- a) publicidade e propaganda de suas próprias atividades;
- b) contratação de empresas de rádio, televisão, jornais e revistas para a prestação de serviços de propaganda e publicidade que são excluídos da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep; e
- c) aquisição de direito de comercialização de espaços publicitários em eventos, para fins de cessão a terceiros.

Desde que atendidos os requisitos da legislação de regência, e exceto na hipótese de que trata o artigo 13 da Lei nº 10.925, de 2004, a pessoa jurídica que se dedica à prestação de serviços de publicidade e propaganda está autorizada à apropriação de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep referentes a dispêndios vinculados à subcontratação de terceiros para a prestação de serviços de publicidade e propaganda na modalidade aquisição de insumos.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 32, DE 18 DE MARÇO DE 2021, E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 248, DE 20 DE AGOSTO DE 2019.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, artigo 3º, II; Lei nº 10.925, de 2004, artigo 13; Lei nº 7.450, de 1985, artigo 53, **caput**, II, e parágrafo único; Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, artigo 30, § 2º; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

CONSULTA SOBRE A INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA FEDERAL. INEFICÁCIA PARCIAL.

Não produz efeitos a consulta que não contenha os elementos necessários à sua solução.

Dispositivos legais: Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, artigo 27, XI.

RELATÓRIO

Trata-se de consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal apresentada nos termos da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, pela pessoa jurídica acima identificada, que indaga sobre a possibilidade de descontar na modalidade “aquisição de insumos”, conforme previsto no artigo 3º, II, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no artigo 3º, II, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins vinculados a dispêndios por ela incorridos no exercício de suas atividades econômicas (cf. fls. 6/14 e 61/66).

I. Atividades da consulente

2. A consulente relata que sua atividade principal consiste em *“inserir e divulgar (veicular) conteúdos publicitários de anunciantes junto aos seus usuários, através da promoção dessas campanhas nas suas mídias digitais e em outros espaços, atrelando a conteúdos qualificados e garantindo o resultado final métrico contratado pelo cliente (anunciante)”*.

3. Esclarece que, para atrair esse público, ela *“opera em plataformas digitais que disponibilizam conteúdos diversos via smartphones e internet aos usuários, os quais se cadastram e acessam de forma **gratuita** (não há cobrança de assinaturas ou valores para download do aplicativo, nem para acesso aos conteúdos da plataforma). Tais conteúdos podem ser vídeos, danças, lives, podcasts, músicas entre outros para entretenimento em temas variados: esporte, comédia, dança, música, jogos, carros, animais, etc”* (destaque do original).

4. Acrescenta que *“no ambiente digital das plataformas, os usuários podem publicar **gratuitamente** conteúdos diversos (vídeos curtos), compartilhar entre os usuários, editar, curtir e comentar”* (destaque do original).

5. Explica que *“é justamente nessa plataforma que a Consulente exerce sua atividade empresarial, prestando serviços de inserção e veiculação de publicidade e propaganda de terceiros, promovendo as campanhas e a geração de conteúdos de entretenimento, para atingir diretamente um grande número de usuários que representam potenciais clientes consumidores das marcas e produtos desses terceiros”*.

6. Ilustra esse processo com o seguinte exemplo:

(...) um usuário com muitos seguidores ou alguma personalidade pública divulga em sua conta particular (na plataforma digital da Consulente) um conteúdo qualquer para entretenimento que será acessado por milhares de usuários. Esse público desperta o interesse de anunciantes que contratam a Consulente para a inserção digital de suas campanhas publicitárias atreladas ao acesso dos conteúdos de interesse do público. Ou seja, quando o usuário acessa a plataforma ou assiste a

um conteúdo na plataforma, por alguns segundos aparecerá uma campanha publicitária da marca contratante da campanha.

7. Afirma que *“promovendo essas campanhas em busca da obtenção do resultado métrico de exposição preestabelecido e contratado pelos anunciantes, é que a Consulente completa seu processo operacional e garante o adimplemento de suas obrigações contratuais e o auferimento de suas receitas (perfeição do serviço)”*.

8. Registra que *“essa é a atividade empresarial da Consulente, conforme notas fiscais em anexo nos autos desse processo administrativo: **“Serviço de veiculação de propaganda em mídia digital”**, representando assim a íntegra da receita de prestação de serviços, as quais são integralmente tributadas pelo PIS e pela Cofins sob o regime não cumulativo”* (destaque do original).

II. Sistemática de remuneração dos serviços prestados pela consulente

9. A consulente informa que a remuneração decorrente dos serviços por ela prestados (serviço de veiculação de propaganda em mídia digital) *“está diretamente relacionada ao número de acessos aos conteúdos e às campanhas pelos seus usuários. Para além da remuneração, tais acessos impactam ainda a entrega final do serviço e o cumprimento do processo operacional contratado”*.

10. Observa que tais serviços consistem na *“inserção e divulgação qualificada das campanhas em sua plataforma, fazendo a gestão dessa campanha para obter o resultado métrico (...) que se vincula à visualização e engajamento dos usuários. Ou seja, quanto mais amplo o acesso e engajamento dos usuários, melhores são os índices para definição do objeto (clicks, compartilhamentos, por exemplo) e precificação dos serviços, remunerados de acordo com o sucesso quantitativo da campanha. Em termos práticos, uma empresa tomadora dos serviços da Consulente remunera a campanha (prestação dos serviços) com base nos índices de acesso ao conteúdo gerado pelos usuários da plataforma (app de smartphone)”*.

11. Argumenta que a complexidade de sua atividade econômica *“se dá pelo seu ‘processo produtivo’ ser algo novo e recente no ambiente empresarial da chamada ‘era digital’, o que demanda que além da veiculação/divulgação publicitária de marcas e produtos dos tomadores do serviço (terceiros) em sua plataforma digital, promova conteúdos diversos, de forma que os dados métricos da campanha que atrelam a sua remuneração sejam verificados e a receita seja efetivamente devida pelo anunciante. Assim, ao invés de anunciarem suas marcas apenas em mídias convencionais (rádio, televisão, revista ou jornal), contratam os serviços da consulente que leva a marca do anunciante diretamente a milhares de usuários (potenciais consumidores) e que promove a campanha de forma a assegurar que os resultados contratados sejam obtidos”*.

12. Assinala que, na sistemática padrão de seus serviços, *“as campanhas publicitárias dos anunciantes são divulgadas (veiculadas) quando os usuários da plataforma acessam o aplicativo, ou, por exemplo, entre as exposições de um vídeo e outro”*.

13. Pondera que *“para que se obtenha os índices de acessos / visualizações contratadas por anunciantes (quantidade) e garanta o sucesso nas campanhas inseridas em suas plataformas*

(qualidade), a Consulente necessita promover o engajamento do público. Para tal, investe no 'ecossistema digital' da rede para que sejam produzidos conteúdos qualificados e para que usuários interajam com conteúdos e campanhas publicitárias, por vezes unificados em uma mesma visualização. Isso é o negócio da Consulente, gerenciar a sua plataforma digital, campanhas e conteúdos para aumentar os acessos e garantir o sucesso da campanha de seus clientes anunciantes".

14. Sublinha que a remuneração dos serviços que presta “*está estritamente vinculada ao sucesso de acesso e engajamento dos conteúdos pelos usuários na plataforma. Para buscar essa quantidade de acessos de usuários na sua plataforma e ter sucesso em suas campanhas, a Consulente necessita contratar prestadores de serviços altamente especializados em algumas frentes (produção e divulgação desses conteúdos), uma vez que não é possível internalizar toda essa estrutura*”.

III. Hipóteses de dispêndios vinculados ao exercício das atividades da consulente

15. Em seguida, a consulente lista três hipóteses de dispêndios vinculados ao exercício de suas atividades, os quais são objeto da presente consulta:

- a) *Subcontratação de serviços de promoção e produção de conteúdo;*
- b) *Subcontratação de divulgação externa para impulsionar dados; e*
- c) *Subcontratação de serviços utilizados como matéria prima em soluções diferenciadas.*

III.1 Subcontratação de serviços de promoção e produção de conteúdo

16. A interessada esclarece que essa hipótese de dispêndio se refere à contratação de “*pessoas jurídicas especializadas em produção e promoção de conteúdo artístico, visual e musical, com o objetivo de disponibilizar gratuitamente um conteúdo de qualidade que atinja o interesse dos usuários*”.

17. Em seguida, argumenta que “*considerando que a Consulente depende de altos índices de acessos e engajamento para desempenhar o serviço contratado pelo anunciante, é essencial que sejam divulgados conteúdos qualificados em sua plataforma, os quais suportam as inserções de campanhas publicitárias, para despertar o interesse dos usuários em visualizar, comentar e compartilhar, o que precisa ser complementado por empresas especializadas, em adição aos esforços próprios da Consulente*”, e exemplifica:

| NATUREZA DO SERVIÇO TOMADO | RELEVÂNCIA NA ATIVIDADE DA CONSULENTE |
|---|---|
| 1. Serviços de elaboração de conteúdos | Trata-se de contratações para produção de conteúdos variados (áudio/vídeo, podcast e <i>lives</i> entre outros) em temas diversos, a serem inseridos na plataforma, formando uma base de conteúdos de entretenimento para inserções de campanhas contratadas por anunciantes. Tem por objetivo aumentar engajamento de usuários (métricas que são usadas no cumprimento do serviço prestado pela Consulente). A empresa necessita ter grandes métricas de acesso em sua plataforma para garantir o resultado do serviço. Por exemplo: Um vídeo com muitos acessos objetivamente permite à Consulente inserir mais vezes o anúncio e prestar seu serviço de veiculação de campanha publicitária nos termos métricos contratados (critério quantitativo do serviço da Consulente). |
| 2. Serviços de promoção por empresas influenciadoras digitais que participam de campanhas | O cliente anunciante seleciona perfis com influência significativa na Plataforma, capaz de gerar engajamento para divulgar uma campanha publicitária (critério qualitativo do serviço da Consulente). A receita dessa inserção publicitária é totalmente tributada pela Consulente que subcontrata empresas terceiras (influenciadoras digitais) incluindo a produção do seu conteúdo a ser utilizado nessa campanha. Exemplo: O anunciante identifica um perfil com muitos seguidores e o escolhe para uma campanha publicitária junto a Consulente. A consulente subcontrata como insumo desse serviço a empresa influenciadora e a produção qualificada do seu conteúdo, tal como um vídeo, sendo remunerada integralmente pela contratante por essa veiculação publicitária na sua plataforma (perfil do influenciador), sendo a receita mensurada pelas métricas de engajamento obtidas na campanha. |

III.2 Subcontratação de divulgação externa para impulsionar dados

18. A interessada, “com o objetivo de incrementar número de acessos e engajamento, elevando as métricas de escopo (*clicks*, *compartilhamentos*, *acessos*) e *precificação dos serviços*”, contrata “*peessoas jurídicas especializadas em promover conteúdo dentro e fora da plataforma*”, visando “a inserção e a divulgação de suas marcas e plataformas em outros meios digitais ou presenciais”.

19. Tais inserções e divulgações “*costumam se dar em mídias tradicionais, como sites, televisão e outras mídias online, ou em espaços públicos detidos/administrados pelos poderes administrativos, por exemplo, pontos de ônibus, aeroportos, trens*”, podendo estar ou não vinculadas a uma campanha publicitária específica.

20. Em suma, a consulente afirma que essa é a forma de divulgar a sua marca, bem como a de terceiros em outros meios, resultando em uma extensão da campanha publicitária dos anunciantes.

21. Ademais, tendo em vista a natureza do serviço tomado, a consulente ilustra por meio de exemplo, a relevância do dispêndio em referência:

| NATUREZA DO SERVIÇO TOMADO | RELEVÂNCIA NA ATIVIDADE DA CONSULENTE |
|--|---|
| 1. Contratação de exposição externa e mídias gerais (televisão aberta e fechada, internet, salas de cinema, entre outras). | São meios para expandir o impacto das campanhas dos anunciantes através da divulgação da própria plataforma de conteúdos da Consulente. Esse serviço de terceiros objetivamente aumenta e engaja os usuários a visualizarem a plataforma e seus conteúdos e conseqüentemente as campanhas (exemplo: ao ver uma divulgação da plataforma na televisão aberta, aumenta imediatamente os acessos aos conteúdos e, a cada acesso é meio de potencializar uma campanha (rodada / visualizada.) Como a empresa tem como atividade operacional a inserção e divulgação de campanha publicitária de terceiros de acordo com visualizações, é indispensável subcontratar a publicidade da sua plataforma digital, atrelada ou não a uma campanha específica. |

III. 3 Subcontratação de serviços utilizados como matéria prima em soluções diferenciadas.

22. A interessada esclarece que *“nesse subgrupo de serviços contratados para consecução das atividades da empresa estão a aquisição de inserções e participações publicitárias em eventos de terceiros. Trata-se de compra de ‘espaços de mídias’ em eventos específicos que permitem à Consulente divulgar conteúdos e campanhas nesse evento. Ou seja, a Consulente adquire um espaço virtual ou físico (janela de inserção) de um evento de entretenimento específico, e nesse espaço divulga seus conteúdos junto com publicidade dos anunciantes que a contratam para tal, atingindo diretamente o público desses eventos”*.

23. Ilustra a matéria com o seguinte exemplo:

(...) a Consulente contrata direitos e serviços especiais para divulgação de campanhas, suas e de seus anunciantes, em um festival musical. Nesse exemplo, os anunciantes clientes contratam que sua campanha, além das métricas de dentro da plataforma, será objetivamente divulgada em um evento predeterminado de grande público, gerando exposição qualitativa e acesso a um público diversificado e complementar aos usuários da plataforma. Para efetuar essa revenda, é essencial que a Consulente adquira os direitos desse serviço específico junto aos responsáveis pelo evento.

24. Acrescenta que *“nessa modalidade ainda está o direito de ser remunerada por toda divulgação em mídias digitais por terceiros que fizerem referência ao evento cujo direito publicitário digital foi adquirido pela Consulente”*, nos seguintes termos:

| NATUREZA DO SERVIÇO TOMADO | RELEVÂNCIA NA ATIVIDADE DA CONSULENTE |
|--|---|
| 1. Contratação do direito de comercializar espaço publicitário com exclusividade em determinado evento, por exemplo um show musical ou campeonatos esportivos. | Aquisição de direitos exclusivos de comercializar espaços publicitários (digitais ou presenciais) e os conteúdos desses eventos dentro e fora da plataforma da Consulente. Anunciantes contratam esse serviço diferenciado para atrelarem suas marcas aos eventos, remunerando a Consulente que adquiriu o espaço publicitário digital com exclusividade. Exemplo: A Consulente adquire com exclusividade o direito de explorar o espaço publicitário digital de um evento esportivo ou show musical. Por essa aquisição (janela de publicidade), todas as campanhas publicitárias (de terceiros) em mídia digital que usarem a marca desse evento, na plataforma da consulente ou em outras digitais, deverão remunerá-la. |

IV. Esclarecimentos finais

25. A interessada entende que os dispêndios mencionados nos itens anteriores são essenciais para a realização de suas atividades, tendo em vista a *“especificidade do desempenho de processo operacional de prestação de serviços de publicidade junto aos anunciantes, que torna as despesas elementos estruturais de seu modelo de negócio”* e pondera que *“extraído qualquer dos dispêndios narrados, o processo operacional não seria cumprido conforme contratação do anunciante, em termos de qualidade, quantidade e suficiência, resultando em impacto negativo sobre as próprias receitas auferidas e tributadas pela Consulente”*.

26. Argumenta *“que as despesas narradas podem, colateralmente, até ser um chamariz para atrair novos anunciantes (novos serviços), mas sua função é estrita, objetiva e diretamente focada em gerar os resultados qualitativos e quantitativos para os serviços prestados (cumprimento do processo operacional)”*.

27. Isso posto, arrola como dispositivos e atos jurídicos que ensejaram a apresentação de sua consulta (cf. fl. 12):

a) o artigo 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002;

b) o artigo 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003;

c) o artigo 172, § 1º, II, da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019, que tratava de matéria atualmente disciplinada pela Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022; e

d) o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018.

28. Ao final, indaga se *“os itens narrados são ‘insumos’ no conceito legal, seja pela subcontratação, pela imprescindibilidade ou ainda pela relevância no processo (itens 153/154, 19.a.1/19.a.2 e 19.b.1/20, respectivamente, todos do Parecer Normativo nº 5/2018)”* (cf. fl. 66).

FUNDAMENTOS

29. Inicialmente, convém transcrever o artigo 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e o artigo 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, que autorizam as pessoas jurídicas sujeitas à apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a descontarem créditos desses tributos, na modalidade *aquisição de insumos*:

Lei nº 10.637, de 2002

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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

Lei nº 10.833, de 2003

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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

30. Na presente consulta, a consultante informa ser remunerada pela realização de atividades referentes à prestação de *serviços de veiculação de propaganda em mídia digital*, em decorrência das quais incorre em dispêndios que podem ser agrupados nas seguintes hipóteses: (i) *Subcontratação de serviços de promoção e produção de conteúdo*; (ii) *Subcontratação de divulgação externa para impulsionar dados*; e (iii) *Subcontratação de serviços utilizados como matéria prima em soluções diferenciadas*. Em seguida, exemplifica tais dispêndios:

a) contratação de terceiros para produção de conteúdos variados (áudios/vídeos, podcasts, e *lives*, entre outros) a serem divulgados em suas plataformas digitais com o objetivo de aumentar a sua audiência, sendo que referidos conteúdos serão exibidos alternadamente com os conteúdos de interesse de seus clientes (propagandas)

- b) subcontratação de terceiros para produção de conteúdos de interesse de seus clientes (propagandas) a serem divulgados em suas plataformas digitais;
- c) contratação de exposição externa e mídias gerais (televisão aberta e fechada, internet e salas de cinemas, entre outras) com a finalidade de expandir a divulgação da própria plataforma de conteúdos da consulente, podendo ser ou não vinculada a uma campanha publicitária; e
- d) aquisição de direito de comercialização de espaços publicitários em determinados eventos.

30.1 Ao final, indaga se faz jus a créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, na modalidade aquisição de insumos, vinculados aos referidos dispêndios.

31. O exame das informações prestadas pela consulente revela que, nas atividades examinadas nesta consulta, existem situações em que a consulente age concomitantemente como agência de publicidade e propaganda e veículo de comunicação, e situações em que ela age apenas como agência de publicidade e propaganda. **Esta solução de consulta, portanto, não examina situações em que a consulente atua unicamente como veículo de comunicação, sendo remunerada pela divulgação de publicidade e/ou propaganda elaborada por terceiros.**

31.1 As mesmas informações também revelam que a consulente descreve genericamente os dispêndios que são objeto de seu questionamento e procura suprir esse alto grau de abstração por meio de exemplos.

32. Ocorre que, no caso dos exemplos 'a' e 'b' do item 30 *supra*, essa técnica de exposição não foi suficiente para alcançar os graus de exatidão e clareza necessários para solucionar as indagações da interessada.

33. Nesse sentido, a contratação ou a subcontratação de terceiros para fornecimento de conteúdos que sejam de interesse dos clientes (propagandas desses clientes), ou que aumentem a visibilidade das referidas propagandas, pode ser realizada por meio de diferentes negócios jurídicos, entre os quais mencionam-se exemplificativamente: alienação de direitos de propriedade ou de exibição; cessão de direitos de propriedade ou de exibição; prestação de serviços de produção de conteúdos; etc.

34. A opção por uma dessas figuras negociais poderá acarretar tratamento contábil e consequências jurídicas e fiscais específicas, que se diferenciem do que ocorreria na hipótese de opção por outro modelo negocial. Dessa forma, pelo menos em princípio, seria necessário conhecer, de antemão, a opção negocial adotada pela consulente, para só então solucionar seus questionamentos referentes às matérias que são ilustradas por meio dos exemplos em questão.

35. Essa dificuldade em definir com clareza o âmbito da matéria a ser examinada fica mais evidente quando se recorda o caráter inovador das atividades exercidas pela consulente, que são dinâmicas e encontram-se em rápida e constante mutação.

36. Consequentemente, os questionamentos referentes aos exemplos 'a' e 'b' do item 30 *supra* devem ser declarados ineficazes, nos termos do artigo 27, XI, da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, que determina:

Art. 27. Não produz efeitos a consulta formulada:

(...)

XI - sem a descrição precisa e completa do fato a que se referir ou sem os elementos necessários à sua solução, exceto se a inexatidão ou omissão for considerada escusável pela autoridade competente;

(...)

37. Observe-se, por relevante, que a consulente pode corrigir os vícios citados e formular nova consulta sobre a mesma matéria. Nessa hipótese, sugere-se que, em vez de ilustrar suas atividades com exemplos, ela descreva analiticamente os fatos e as situações que ensejam dúvidas, detalhando-os de forma objetiva (exemplos podem ser úteis para esclarecer tais fatos e situações, bem como para facilitar a exposição da matéria em questão, mas não consistem em instrumentos hábeis para substituir a descrição desses fatos e situações nas consultas disciplinadas pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021).

38. Como o exame dos exemplos 'c' e 'd' do item 30 **supra** não é afetado por esses problemas, passa-se à solução dos questionamentos que lhes dizem respeito.

39. O exame do exemplo 'c' revela a possibilidade de ocorrência de pelo menos três situações distintas, uma vez que a contratação de exposição externa e de mídias gerais (televisão aberta e fechada, internet e salas de cinemas, entre outras) pode ter como objetivo, a divulgação de publicidade e propaganda referentes às atividades:

(i) da própria consulente;

(ii) de clientes da consulente, em decorrência da execução do contrato de prestação de serviços em questão; ou

(iii) referentes às atividades de ambos.

40. Esta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) examinou situação semelhante à da primeira hipótese do exemplo 'c' (divulgação de publicidade e propaganda das atividades da própria pessoa jurídica) na Solução de Consulta Cosit nº 32, de 18 de março de 2021, cuja ementa foi publicada no DOU de 25 de março de 2021, e cujo inteiro teor, disponível no *site* da Receita Federal na internet (www.rfb.gov.br) esclarece (destaques do original):

(...)

DO CONCEITO DE INSUMOS GERADORES DE CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE

19. As hipóteses de geração de crédito do regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins encontram-se previstas, respectivamente, no art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, com alterações, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, com alterações. Dentre essas hipóteses, interessa ao caso o inciso II desses artigos, que trata dos bens e serviços utilizados como insumos:

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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

[sem grifo no original]

20. *Sobre o conceito de insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, há o acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento, sob o rito dos recursos repetitivos, do Recurso Especial nº 1221170/PR, publicado no Diário da Justiça Eletrônico em 24 de abril de 2018.*

21. *A decisão proferida pelo STJ tem efeito vinculante para esta RFB, em razão do disposto nos arts. 19 e 19-A da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 12 de fevereiro de 2014, e nos termos da Nota Explicativa correlata exarada pela PGFN.*

22. *Diante disso, tornou-se necessária, para a correta aplicação dos critérios definidos pelo STJ sobre o conceito de insumos, a edição do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018, publicado no Diário Oficial da União (DOU) de 18 de dezembro de 2018, que, nos termos do art. 8º da IN RFB nº 1.396, de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria. A seguir, transcrevem-se trechos do referido Parecer na parte pertinente à presente consulta:*

Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018

Assunto. Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da

essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

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”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

[...]

Fundamentos

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

[...]

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)

7. O acórdão proferido foi assim ementado:

“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.”

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”. [...]

[...]

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)

[...]

14. *Conforme constante da ementa do acórdão [do RE 1.121.170/PR], 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 determinado 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.

21. O teste de subtração proposto pelo Ministro Mauro Campbell, segundo o qual seriam insumos bens e serviços “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 62 do inteiro teor do acórdão), não consta da tese acordada pela maioria dos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, malgrado possa ser utilizado como uma importante ferramenta indiciária na identificação da essencialidade ou relevância de determinado item para o processo produtivo. Vale destacar que a aplicação do aludido teste, mesmo subsidiária, deve levar em conta os comentários feitos nos parágrafos 15 a 18 quando do teste resultar a obstrução da atividade da pessoa jurídica como um todo.

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.

23. Ademais, observa-se que talvez a maior inovação do conceito estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça seja o fato de permitir o creditamento para insumos do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, e não apenas insumos do próprio produto ou serviço comercializados, como vinha sendo interpretado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

24. Nada obstante, salienta-se que o processo de produção de bens, em regra, encerra-se com a finalização das etapas produtivas do bem e que o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente. Consequentemente, os bens e serviços empregados posteriormente à finalização do processo de produção ou de prestação não são considerados insumos, salvo exceções justificadas, como ocorre com a exceção abordada na seção GASTOS APÓS A PRODUÇÃO relativa aos itens exigidos pela legislação para que o bem ou serviço produzidos possam ser comercializados.

25. Por outro lado, a interpretação da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça acerca do conceito de insumos na legislação das contribuições afasta expressamente e por completo qualquer necessidade de contato físico, desgaste ou alteração química do bem-insumo com o bem produzido para que se permita o creditamento, como preconizavam a Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, e a Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, em algumas hipóteses.

[...]

27. *Ultimando a fixação de premissas, um ponto não abordado pelos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, mas que resulta claro do texto do inciso II do caput c/c § 13 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e é importante para o entendimento do conceito em estudo é que somente haverá insumos geradores de créditos das contribuições se o processo no qual estão inseridos efetivamente resultar em um bem destinado à venda ou em um serviço disponibilizado ou prestado a terceiros (esforço bem-sucedido). Daí conclui-se não haver insumos permissivos de creditamento em atividades que não geram tais resultados, como em pesquisas, projetos abandonados, projetos infrutíferos, etc.*

[...]

Conclusão

(...)

168. *Como características adicionais dos bens e serviços (itens) considerados insumos na legislação das contribuições em voga, destacam-se:*

a) somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil, etc., bem como itens relacionados à atividade de revenda de bens;

[sublinhou-se]

DA PUBLICIDADE E PROPAGANDA

23. *Examinando-se a situação relatada na presente consulta, verifica-se que a publicidade e a propaganda não são essenciais nem relevantes ao processo de prestação de serviços a terceiros pela consulente, no sentido em que o Parecer Cosit/RFB nº 5, de 2018, emprega esses termos.*

24. *Note-se que a publicidade e a propaganda podem realçar a consulente no universo de empresas prestadoras de serviços de limpeza de bens móveis e aumentar a sua quantidade de clientes, mas esse fenômeno ocorreria em praticamente todos os segmentos da economia, e é insuficiente para caracterizar as referidas atividades como essenciais ou relevantes.*

25. *Da mesma forma, a opção empresarial da consulente não ter estabelecimentos físicos para a venda de seus serviços pode aumentar a importância da publicidade e da propaganda na captação de clientes, mas não torna essas atividades essenciais ou relevantes.*

26. *Ao contrário do que a consulente alega, a publicidade e a propaganda não são imprescindíveis para que clientes em potencial tomem conhecimento de seus serviços. Essa realidade pode ser facilmente constatada, bastando utilizar qualquer*

software de busca de dados na internet e pesquisar por tipo de serviço e localidade desejados, para ter como resultado uma lista de diversas empresas que atendem aos critérios da pesquisa realizada.

27. *E para corroborar o disposto nos parágrafos acima, importante ainda que se considere o teste de subtração, proposto pelo Min. Mauro Campbel nas discussões da 1ª Sessão do STJ relativas ao RE 1221170/PR, e supratranscrito no item 21 do Parecer Cosit/RFB nº 5, de 2018. Segundo esse teste, seriam considerados insumos os bens e serviços cuja subtração obste a atividade da pessoa jurídica ou implique perda de qualidade do produto ou serviço resultantes. Aplicando-se tal teste ao caso da consulente, verifica-se que a subtração da publicidade e propaganda da prestação do serviço não impede a atividade da peticionante, tampouco a perda de qualidade do serviço.*

28. *Ainda nesse contexto, o item 168, “a” do supratranscrito parecer é assente no sentido de que somente podem ser considerados insumos os itens aplicados na prestação de serviços a terceiros, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como é o caso dos gastos administrados ou gerenciais, o que engloba os dispêndios com publicidade e propaganda em apreço.*

29. *Consequentemente, deve-se concluir que não geram direito a créditos de insumos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os dispêndios com publicidade e propaganda dos serviços de limpeza de bens móveis prestados por pessoa jurídica, ainda que se trate de pessoa jurídica que, por não possuir estabelecimento físico de venda de seus serviços, venda referidos serviços apenas pelo seu sítio na internet.*

(...)

41. O exame dos excertos transcritos no item anterior revela que a pessoa jurídica prestadora de serviços de limpeza de bens móveis não faz jus à apropriação de créditos de insumos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins referentes a dispêndios com publicidade e propaganda próprias, ainda que, na hipótese de não possuir estabelecimento físico para a venda de seus serviços, capte os seus clientes apenas pelo seu *site* na internet.

41.1 Trata-se de conclusão que também se aplica ao exemplo do item 30, ‘c’, em exame, uma vez que, onde houver o mesmo fundamento haverá o mesmo direito (*ubi eadem ratio idem jus*).

42. Na segunda hipótese do exemplo ‘c’ do item 30 supra (divulgação de publicidade e propaganda referentes às atividades de clientes da consulente, em decorrência da execução do contrato de prestação de serviços em questão), os dispêndios com a contratação de exposição externa e mídias gerais integram a prestação do serviço para o qual a consulente foi contratada (*serviços de veiculação de propaganda em mídia digital*).

42.1. O Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, ao dispor acerca das principais repercussões do julgamento pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no Recurso

Especial 1.221.170/PR, analisando a possibilidade de apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins decorrentes da subcontratação de serviços na modalidade insumos, assim prescreve:

“12. SUBCONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS

153. Na atividade de prestação de serviços é recorrente que uma pessoa jurídica, contratada por seu cliente para uma prestação de serviços principal, subcontrate outra pessoa jurídica para a realização de parcela dessa prestação.

154. Essa subcontratação evidentemente se enquadra no conceito de insumos geradores de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, pois o serviço subcontratado se torna relevante para a prestação principal “pelos singularidades de cada cadeia produtiva”, neste caso por opção do prestador principal.

43. E a Cosit já proferiu entendimento análogo na Solução de Consulta Cosit nº 99.012, de 27 de setembro de 2018, cuja ementa, publicada no DOU de 1º de outubro de 2018, esclarece (sem destaques do original):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. SUBCONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS DE MARKETING.

Em se tratando de pessoa jurídica que tenha como finalidade a prestação de serviços de promoção, organização e divulgação de eventos e cursos, os gastos relativos à subcontratação de outras pessoas jurídicas para compra de espaço publicitário, assessoria de imprensa para elaboração de material de divulgação, busdoor, e-mail marketing e SMS, com vistas ao fornecimento de meios materiais e humanos para realização de cursos, são considerados insumos de sua atividade, gerando créditos, no regime de apuração não cumulativa, da Cofins.

Vinculada à Solução de Divergência Cosit nº 7, de 23 de agosto de 2016, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 11 de outubro de 2016.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, II; Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004, arts. 8º e 9º.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. SUBCONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS DE MARKETING.

Em se tratando de pessoa jurídica que tenha como finalidade a prestação de serviços de promoção, organização e divulgação de eventos e cursos, os gastos relativos à subcontratação de outras pessoas jurídicas para compra de espaço publicitário, assessoria de imprensa para elaboração de material de divulgação, busdoor, e-mail marketing e SMS, com vistas ao fornecimento de meios materiais e humanos para realização de cursos, são considerados insumos de sua atividade, gerando créditos, no regime de apuração não cumulativa, da Contribuição para o PIS/Pasep.

Vinculada à Solução de Divergência Cosit nº 7, de 23 de agosto de 2016, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 11 de outubro de 2016.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, II; Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, arts. 66 e 67.

44. Consequentemente, regra geral, desde que sejam atendidos os requisitos da legislação de regência, admite-se, no caso da 2ª hipótese do exemplo “c”, a apropriação dos respectivos créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

45. Todavia, cumpre notar o disposto no artigo 13 da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, que, associado ao artigo 53 da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, autoriza as agências de publicidade e propaganda a excluir da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, os valores que repassa para empresas de **rádio, televisão, jornais e revistas** por prestação de serviços de propaganda e publicidade:

Lei nº 7.450, de 1985

“Art 53. Sujeitam-se ao desconto do imposto de renda, à alíquota de 5% (cinco por cento), como antecipação do devido na declaração de rendimentos, as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas:

(...)

.....

II - por serviços de propaganda e publicidade.

Parágrafo único. No caso do inciso II deste artigo, excluem-se da base de cálculo as importâncias pagas diretamente ou repassadas a empresas de rádio, televisão, jornais e revistas, atribuída à pessoa jurídica pagadora e à beneficiária responsabilidade solidária pela comprovação da efetiva realização dos serviços.”

Lei nº 10.925, de 2004

“Art. 13. O disposto no parágrafo único do art. 53 da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, aplica-se na determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS das agências de publicidade e propaganda, sendo vedado o aproveitamento do crédito em relação às parcelas excluídas.”

46. Em contrapartida, como é de se reparar da própria redação do artigo 13 da Lei nº 10.925, de 2004, é vedada às referidas agências de publicidade e propaganda, a utilização daqueles valores que foram excluídos da base de cálculo das contribuições como créditos da não cumulatividade.

47. O § 2º do artigo 30 da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022, regulando tais dispositivos, veda expressamente às agências de publicidade e propaganda, a apropriação de créditos vinculados àquelas parcelas excluídas da base de cálculo das contribuições nos termos do artigo 13 da Lei nº 10.925, de 2004:

“Art. 30. As agências de publicidade e propaganda podem excluir da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, as importâncias pagas diretamente

ou repassadas a empresas de rádio, televisão, jornais e revistas, referentes aos serviços de propaganda e publicidade (Lei nº 10.925, de 2004, art. 13, c/c Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, art. 53, parágrafo único).

.....

§ 2º É vedado à agência de publicidade e propaganda submetida ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o aproveitamento de créditos em relação às parcelas excluídas da base de cálculo dessas contribuições (Lei nº 10.925, de 2004, art. 13).”

48. Assim, os valores despendidos pela agência de publicidade e propaganda com a contratação de empresas de rádio, televisão, jornais e revistas para a prestação de serviços de propaganda e publicidade, que são excluídos da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, não podem originar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime não cumulativo.

49. Na terceira hipótese do exemplo ‘c’ do item 30 supra (divulgação de publicidade e propaganda referentes às atividades da consulente e de seus clientes), os dispêndios em questão deverão ser rateados, conforme gerem direito à apropriação de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, ou não. Dessa forma, a solução desta terceira hipótese nos remete às soluções das duas hipóteses anteriores.

50. Quanto ao exemplo de dispêndio referido no item 30, ‘d’, supra (aquisição de direito de comercialização de espaços publicitários em determinados eventos), trata-se de gasto incorrido no exercício de atividade comercial, uma vez que na hipótese em questão, a consulente adquire os referidos direitos com a finalidade de revendê-los para seus clientes.

51. A Cosit examinou situação semelhante na Solução de Consulta Cosit nº 248, de 20 de agosto de 2019, cuja ementa foi publicada no DOU de 17 de setembro de 2019, e cujo inteiro teor, disponível no site da Receita Federal na internet (www.rfb.gov.br), dispõe:

(...)

6. Em seu questionamento, a consulente realça a eventual apropriação de créditos “(...) de acordo com o entendimento sobre o conceito de insumo” (fl. 71).

6.1. Em relação ao disposto 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, registre-se o posicionamento firmado pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit). Considerando que a consulente atua no comércio varejista de bens (revenda de bens), adota-se o entendimento expresso no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018, publicado no Diário Oficial da União (DOU) do dia 18 de dezembro de 2018: “(...) para fins de apuração de créditos das contribuições, não há insumos na atividade de revenda de bens, (...)”.

Lei nº 10.637, de 2002, e Lei nº 10.833, de 2003.

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

(...)

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; [grifado]

Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018.

2. INEXISTÊNCIA DE INSUMOS NA ATIVIDADE COMERCIAL

40. *Nos termos demonstrados acima sobre o conceito definido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros.*

41. *Destarte, para fins de apuração de créditos das contribuições, não há insumos na atividade de revenda de bens, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda (inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).*

42. *Em razão disso, exemplificativamente, não constituem insumos geradores de créditos para pessoas jurídicas dedicadas à atividade de revenda de bens: a) combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos próprios de entrega de mercadorias; b) transporte de mercadorias entre centros de distribuição próprios; c) embalagens para transporte das mercadorias; etc.*

43. *Sem embargo, cumpre frisar que, na esteira das disposições do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, as considerações anteriores versam sobre as “atividades” de “produção de bens ou prestação de serviços” e de “revenda de bens”, e não sobre as “pessoas jurídicas” que desempenham uma ou outra atividade.*

44. *Assim, nada impede que uma mesma pessoa jurídica desempenhe atividades distintas concomitante, como por exemplo “revenda de bens” e “produção de bens”, e possa apurar créditos da não cumulatividade das contribuições na modalidade aquisição de insumos em relação a esta*

atividade, conquanto lhe seja vedada a apuração de tais créditos em relação àquela atividade. [grifado]

6.2. *Em face da atuação na atividade comercial de revenda de bens descrita na consulta, constata-se que inexistente respaldo legal para que a consulente aproprie créditos das contribuições a título de insumos (cf. inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003), já que não os vincula à prestação de serviços a terceiros nem à atividade de produção/fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Desta forma, por ausência de previsão legal, é incabível a apropriação de créditos escriturais de Cofins e de Contribuição para o PIS/Pasep na modalidade aquisição de insumos (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) pela consulente em relação às seguintes despesas informadas na consulta:*

- *marketing e publicidade (fls. 67 e 68);*

(...)

52. O exame dos excertos transcritos no item anterior revela que somente existem insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros, e que, para fins de apuração de créditos das referidas contribuições, não existem insumos na atividade comercial. Consequentemente, a aquisição de direito de comercialização de espaços publicitários em eventos, para fins de cessão com lucros a terceiros, não gera direito à apropriação de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na modalidade *aquisição de insumos*.

53. Por óbvio, a aquisição de direito de comercialização de espaços publicitários em eventos para divulgação das atividades da própria adquirente também não gera direito à apropriação de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na modalidade *aquisição de insumos*, por se caracterizar como dispêndio com publicidade e propaganda própria.

54. Por fim, registre-se que a presente Solução de Consulta está parcialmente vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 32, de 2021, e à Solução de Consulta Cosit nº 248, de 2019, nos termos do artigo 34 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.

CONCLUSÃO

55. Diante do que foi exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo à consulente que:

55.1. a pessoa jurídica que se dedica à prestação de serviços de publicidade e propaganda:

55.1.1. não faz jus à apropriação de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, na modalidade aquisição de insumos, referentes a dispêndios com:

- a) publicidade e propaganda de suas próprias atividades;
- b) contratação de empresas de rádio, televisão, jornais e revistas para a prestação de serviços de propaganda e publicidade que são excluídos da base de cálculo das contribuições; e
- c) aquisição de direito de comercialização de espaços publicitários em eventos, para fins de cessão a terceiros;

55.1.2. desde que atendidos os requisitos da legislação de regência e exceto na hipótese de que trata o artigo 13 da Lei nº 10.925, de 2004, está autorizada a apropriar créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins referentes a dispêndios vinculados à subcontratação de terceiros para a prestação de serviços de publicidade e propaganda na modalidade aquisição de insumos; e

55.2. considera-se a presente consulta:

55.2.1. ineficaz parcialmente no que se refere aos questionamentos referentes aos exemplos 'a' e 'b' do item 30, tendo em vista o inciso XI do artigo 27 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021; e

55.2.2. parcialmente vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 32, de 2021, e à Solução de Consulta Cosit nº 248, de 2019.

Assinatura digital

ADEMAR DE CASTRO NETO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Assinatura digital

RENATA MARIA DE CASTRO PARANHOS
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Assinatura digital

LENI FUMIE FUJIMOTO
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Cotri.

Assinatura digital

HELDER GERALDO MIRANDA DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Divisão de Tributação da SRRF06

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

Assinatura digital

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JÚNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotri

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta. Declaro sua vinculação parcial à Solução de Consulta Cosit nº 32, de 2021, e à Solução de Consulta Cosit nº 248, de 2019, nos termos do artigo 34 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021. Publique-se, na forma do artigo 43 da referida Instrução Normativa. Dê-se ciência à consulente.

Assinatura digital

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