

CRÉDITOS DE PIS E COFINS SOBRE AS DESPESAS COM PROPAGANDA E PUBLICIDADE: A EVOLUÇÃO DO CONCEITO DE INSUMO E UMA REFLEXÃO SOBRE O SETOR INDUSTRIAL

Andressa Paula Senna Lísias

Mestre e Doutoranda em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Advogada tributarista. Pesquisadora.

Artigo recebido em 19.05.2023 e aprovado em 03.07.2023.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 A não cumulatividade na contribuição ao PIS e na Cofins e a evolução do conceito de insumo 3 Crédito de PIS/Cofins sobre despesas de propaganda e publicidade 3.1 Como a temática tem sido tratada pelo CARF posteriormente à prolação do precedente no “caso Anhambí” 3.2 Análise das despesas de propaganda e publicidade no próprio “caso Anhambí” e os perigos da má aplicação desse precedente paradigmático 3.3 As despesas de propaganda e publicidade no setor industrial: um olhar para a gestão estratégica de suprimentos e estoques 4 Considerações finais 5 Referências.

RESUMO: O presente artigo analisa o sistema não cumulativo do PIS e da Cofins e o direito à tomada de crédito decorrente das despesas com propaganda e publicidade. Além disso, o estudo analisa como o conceito de insumo vem sendo interpretado pela jurisprudência e traz uma reflexão específica sobre o setor industrial.

PALAVRAS-CHAVE: PIS. Cofins. Insumo. Não cumulatividade. Crédito. Propaganda.

PIS AND COFINS CREDITS ON ADVERTISING AND MARKETING EXPENSES: THE EVOLUTION OF THE CONCEPT OF INPUT AND A REFLECTION ABOUT THE INDUSTRIAL SECTOR

CONTENTS: 1 Introduction 2 The non-cumulative nature of PIS and Cofins contributions and the evolution of the concept of input 3 PIS/Cofins credit on advertising and publicity expenses 3.1 How the issue has been addressed by CARF after the ruling in the “case Anhambi” 3.2 Analysis of advertising and publicity expenses in the “Anhambi case” itself and the dangers of misapplication of this paradigmatic precedent 3.3 Advertising and publicity expenses in the industrial sector: a look at the strategic management of supplies and inventories 4 Final considerations 5 References.

ABSTRACT: This article analyzes the non-cumulative regime related to the social contributions to PIS (Program of Social Integration) and Cofins (Contribution for the Financing of Social Security), and the credit on advertising and marketing expenses. Besides, the article analyzes how the concept of input has been interpreted by jurisprudence and makes a specific reflection about the industrial sector.

KEYWORDS: PIS. Cofins. Input. Non-cumulative. Credit. Advertising.

1 INTRODUÇÃO

No sistema não cumulativo do PIS e da Cofins, são muitas as questões relacionadas à tomada de crédito. Dentre os embates, o direito ao crédito na aquisição de insumos ainda é desafiador para o contribuinte. A discussão é balizada pelo art. 3º, II, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003 e pelo posicionamento firmado pelo STJ no Recurso Especial (REsp) repetitivo n. 1.221.170, além dos posicionamentos do CARF e dos normativos e manifestações da RFB e da PGFN.

Em 2018, o STJ definiu no REsp n. 1.221.170 que, para a aplicação das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, o conceito de insumo deverá guiar-se segundo os critérios de relevância ou essencialidade de determinado item – bem ou serviço – para o desempenho da atividade econômica do contribuinte. A opção da Corte, naquela ocasião, não foi instituir um conceito unívoco. Ao contrário disso, para definir uma expressão indeterminada, o STJ adotou novas expressões que também são indeterminadas e polissêmicas.

Embora o acórdão tenha estabelecido os vetores para o enquadramento do insumo, a aferição do atendimento desses parâmetros, naquele momento, reafirmou-se como construção casuística. O contribuinte deverá demonstrar,

em cada disputa concreta, a relevância ou a essencialidade do item dentro do contexto da atividade à qual se dedica.

O objetivo do presente artigo é abordar a evolução desse embate, tratando do crédito de PIS/Cofins sobre as despesas de propaganda e publicidade à vista do que foi decidido no REsp n. 1.221.170, bem como da jurisprudência do CARF. Por fim, abordaremos algumas singularidades do setor industrial em relação à temática tratada.

2 A NÃO CUMULATIVIDADE NA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E NA COFINS E A EVOLUÇÃO DO CONCEITO DE INSUMO

Inicialmente, a não cumulatividade do PIS e da Cofins não foi prevista pela CF. Foi por ocasião da EC n. 42/2003 que o art. 195, § 12 passou a prevê-la, permitindo deduzir créditos na apuração das contribuições a serem recolhidas.

A sistemática não cumulativa não alcança a totalidade de contribuintes do PIS e da Cofins, pois o art. 195, § 12, da CF estabeleceu que a lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições serão não cumulativas. Portanto, alguns contribuintes, mesmo após a implementação do sistema de desconto de créditos na legislação ordinária, permanecerão enquadrados no regime cumulativo.

A Cofins foi instituída pela Lei Complementar (LC) n. 70/1991, a qual não estipulava a sistemática não cumulativa de desconto de créditos. Já o PIS havia sido instituído pela LC n. 7/1970, legislação esta que foi recepcionada pelo art. 239 da CF, também sem previsão quanto à não cumulatividade.

No plano da legislação ordinária, a Lei n. 9.718/1998, que ainda hoje disciplina o sistema cumulativo, não previra também o sistema de desconto de créditos. É nas Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, a partir das Medidas Provisórias ns. 66/2002 e 135/2003, que surge a implementação legal da sistemática não cumulativa do PIS e da Cofins.

Com isso, tornou-se possível descontar das contribuições devidas os créditos calculados nas situações eleitas pelo legislador, dentre as quais se inserem os bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de bens ou prestação de serviços (art. 3º, II, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003).

Porém, ao assim dispor, a legislação não definiu o que se deve entender por “insumo”. A partir daí as inseguranças relacionadas ao direito de crédito surgem,

já que a expressão utilizada pelo legislador tem um claro grau de indefinição jurídica. Como destacam André Mendes Moreira e Eduardo Lopes de Almeida Campos, houve omissão legislativa acerca da definição do conceito de insumo, cujo significado não é autoevidente¹.

Diante da indeterminação², é evidente o espaço para que as interpretações se desdobrem³. E, assim, identificar o conceito de insumo torna-se um dos elementos-chave para compreender a legitimidade do crédito de PIS e Cofins com relação ao art. 3º, II.

No campo doutrinário, as correntes dividem-se em duas principais linhas adotadas. A primeira delas utiliza o conceito de insumo disciplinado pela legislação do IPI, ou seja, bens que se integram ou são consumidos por decorrência de um contato físico com o produto em fabricação. A segunda usa um conceito mais amplo, que contempla todos os custos ou despesas necessárias à atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte, à semelhança do que acontece com o IRPJ⁴.

Nesse cenário, com vistas a regular a incidência não cumulativa das contribuições, foram expedidas as Instruções Normativas (IN) ns. 247/2002 e 404/2004, dispondo sobre o conceito de insumo. Embora o propósito fosse especificar as categorias e os valores passíveis de creditamento, a RFB limitou a caracterização dos insumos a matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagens ou itens que sofressem alterações, como desgaste físico ou

1. MOREIRA, André Mendes; CAMPOS, Eduardo Lopes de Almeida. O conceito de insumo na legislação da contribuição para o PIS e da Cofins: estado da arte da jurisprudência do CARF e futuros rumos a partir dos tribunais superiores. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*, São Paulo, v. 1, p. 139-162, jul./ago. 2016.
2. Como esclarece Humberto Ávila, “os tradicionalmente denominados ‘conceitos jurídicos indeterminados’ nada mais são, portanto, que conceitos vagos, na medida em que se caracterizam como significados a respeito dos quais há dúvida quanto à sua aplicação a casos-limite, isto é, a casos sobre os quais não há certeza de estarem ou não enquadrados na classe dos casos abrangidos pelo conceito” (ÁVILA, Humberto. *Teoria da indeterminação no direito*: entre a indeterminação aparente e a determinação latente. Salvador: Juspodivm, 2022. p. 77).
3. A título exemplificativo, citem-se sobre o tema ora tratado as Consultas Disit 8 ns. 59/2005, 73/2005, 7/2008, 77/2013, 96/2013, Solução de Divergência Cosit n. 17/2008, Soluções de Divergência ns. 10/2011, 14/2011, dentre outros atos que foram objeto de análise em: PÊGAS, Paulo Henrique. *PIS e Cofins*. São Paulo: Atlas, 2018. p. 60-68.
4. SANTOS, Aline Nunes. PIS/Cofins: aspectos da não cumulatividade e tomada de créditos na indústria. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CANADO, Vanessa Rahal (coord.). *Direito tributário: tributação do setor industrial*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 245. (Série GVLaw).

perda de propriedades durante a produção. O insumo ficou atrelado à integração física, ao emprego direto do item na fabricação do produto e sua transformação (conceito restrito de insumo, muito próximo do regime do IPI)⁵.

Foi no precedente prolatado em 2018, sob a técnica de recurso repetitivo, no caso *Anhambi vs. União* (“caso Anhambi” – Recurso Especial repetitivo n. 1.221.170, Tema 779) que o STJ declarou a ilegalidade das IN ns. 247/2002 e 404/2004, as quais, a pretexto de regular a não cumulatividade, acabaram na verdade por restringir o alcance da lei e do conceito de insumo que embasa a tomada dos créditos. Além disso, a decisão de caráter paradigmático firmou diretrizes sobre o conceito de insumos.

O julgamento fixou duas teses: (1) “é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não cumulatividade da contribuição ao PIS e à Cofins, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003”; e (2) “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”.

Em síntese, o STJ compreendeu que se enquadrará na condição de insumo o bem ou serviço que se provar essencial ou relevante para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte. É uma linha alternativa e mais moderada, quando comparada às citadas correntes do IPI ou do IRPJ.

O Ministro Relator Napoleão Nunes Maia, apoiado no voto transcrito da Ministra Regina Helena Costa, encampou o posicionamento de que o critério da essencialidade remeteria ao gasto “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”. Esse seria um primeiro critério. Já no segundo critério, que é pautado na relevância, o voto foi mais abrangente e considerou insumo o bem ou serviço “cuja finalidade, embora não

5. CANADO, Vanessa Rahal; LUKIC, Melina Rocha. O conceito de insumos para fins de creditamento do PIS e da Cofins. In: SACHSIDA, Adolfo; SIMAS, Erich Endrillo Santos (org.). *Reforma tributária*: Ipea-OAB/DF. Rio de Janeiro: Ipea, OAB/DF, 2018. p. 194. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/8649/1/O%20Conceito.pdf>. Acesso em: 23 mar. 2023.

indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva [...] seja por imposição legal”. Foi a partir desse segundo critério que outras despesas relacionadas ao contexto geral da atividade puderam ser consideradas.

Assim, o “caso Anhambi” amenizou o antigo foco que havia na produção apenas, estabelecendo uma nova leitura, a qual passa a englobar a atividade empresarial como um todo. Isto é, contemplou não apenas as despesas relacionadas ao processo fabril estritamente, acolhendo ainda outras despesas essenciais ou relevantes que viabilizem o negócio.

Há, de fato, uma série de insumos que tornam possível a atividade empresarial e por isso caminhou bem o precedente ao não se limitar ao que é aplicado no produto, abrindo a possibilidade para encamparem-se as despesas que, embora não sejam essenciais segundo o teste da subtração, provam-se importantes para o contexto da atividade desenvolvida pelo contribuinte⁶. Foi um passo além na fixação do conceito de insumo.

Nada obstante o avanço, o “caso Anhambi” não solucionou por completo as questões. Se por um lado tal precedente demarcou critérios que norteariam a caracterização do insumo, por outro lado abriu novos espaços interpretativos ao adotar outros termos indeterminados na formulação da tese⁷. Há uma notória abertura semântica contida nas expressões “essencial”, “relevante”, “atividade econômica”, que prolonga o debate da matéria, já que a avaliação da legitimidade do crédito continuará a se dar de forma casuística e probatória.

-
6. “O critério da essencialidade é englobado pelo critério da relevância, na medida em que tudo o que é essencial é também relevante (ou tudo que é imprescindível é também importante). Mas o contrário não necessariamente se verifica: nem tudo que é relevante é obrigatoriamente essencial (ou nem tudo que é importante é obrigatoriamente imprescindível). Atendido qualquer desses critérios, estar-se-á diante de uma despesa que deve ser considerada insumo para fins de creditamento de PIS/Cofins” (LIOTTI, Belisa Ferreira; MARQUES, Thiago de Mattos. Conceito de insumo para fins de crédito de PIS/Cofins: parâmetros para aplicação do precedente do STJ. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, ano 37, n. 43, p. 99-121, 2º sem. 2019).
 7. PENCAK, Nina Pinheiro. Teses lacônicas de STF e STJ e o protagonismo do CARF em precedentes tributários – uma breve análise dos julgados envolvidos e como os tribunais superiores optaram por não decidir. *Jota*, 13 dez. 2021. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/stf-stj-carf-teses-laconicas-protagonismo-precedentes-tributarios-13122021>. Acesso em: 26 mar. 2023.

Como mostram alguns estudos promovidos no âmbito do direito processual, nem sempre a hipótese abarcada pelo precedente é fechada e determinada. Algumas resoluções podem guardar vagueza e termos gerais em sua descrição, de maneira que parte da moldura do precedente (“fatispécie abstrata”) configurará algo em construção. É o que ocorreu também, por exemplo, no Tema n. 988 do STJ, o qual versou sobre a taxatividade das hipóteses legais de cabimento do agravo de instrumento.

A solução do STJ, no Tema n. 988, veiculou elementos de cunho vago ao decidir sobre o cabimento do agravo de instrumento, mencionando a “urgência” presente no caso julgado. Com isso, o que esse paradigma produziu foi uma moldura ampla (“fatispécie abstrata genérica”). Ao enfatizar a vagueza contida naquele precedente, William Santos Ferreira destaca a missão que caberá ao julgador do caso sucessivo ao complementar o sentido interpretativo, já que a “urgência” precisará ser verificada e determinada à vista do caso específico para dar surgimento à solução (“fatispécie concreta”)⁸.

No caso dos insumos, o STJ, similarmente, não apresentou uma solução cerrada. A tese fixou que o sentido do que é essencial ou relevante seja determinado e preenchido à vista de cada situação concreta. Isso implica que os elementos para identificar a natureza de insumo serão localizados apenas e tão somente na particularidade fático-probatória⁹ de cada caso, e no confronto da atividade econômica realizada por cada contribuinte.

8. FERREIRA, William Santos. Antes e depois do paradigmático julgamento acerca do cabimento do agravo de instrumento (Tema 988) – tradição, prática, gestão de processos, taxatividade, interpretação, preclusão, fatispécies determinadas e determináveis e a força dos precedentes. In: KUKINA, Sérgio et al. (coord.). *CPC de 2015 visto pelo Superior Tribunal de Justiça: 5 anos de vigência*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. p. 995-996.

9. “[...] a comprovação da utilização dos insumos na prestação de serviços ou no processo produtivo pode ser realizada mediante (i) a descrição do processo produtivo ou de prestação de serviços confeccionada pelo próprio contribuinte ou (ii) laudos técnicos produzidos por terceiros (prova pericial)” (MINATEL, Gustavo Froner; FRONER, Guilherme. PIS e Cofins: créditos de insumos e ônus probatório. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2018/07/PIS-e-Cofins-insumo.pdf>. Acesso em: 15 mar. 2023). Ver também: FALLET, Allan George de Abreu; FEITOSA FILHO, Airton Freitas. Regime não cumulativo das contribuições – principais aspectos controvertidos quanto ao conceito de insumo para fins de creditamento da atividade comercial. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, ano 38, n. 44, p. 53-86, 1º quadrim. 2020.

Como efeito da decisão do STJ, o julgador do caso sucessivo¹⁰ é quem deverá preencher o sentido do termo “insumo” e o fará mediante a aplicação dos parâmetros estabelecidos pelo precedente, com base nos fatos e nas provas, a fim de compor a solução (“fatispécie concreta”).

Outros fatores somam-se ao cenário oblíquo. A RFB, já após o precedente, manifestou-se no Parecer Cosit/RFB n. 5/2018 e renovou algumas interpretações restritivas. Em paralelo, a PGFN publicou a Nota SEI n. 63/2018, na qual, ora reconhece o que havia sido decidido no “caso Anhambi”, ora modifica o alcance de tal paradigma¹¹. Em 2019, a IN RFB n. 1.911, e, em 2022, a IN RFB n. 2.121, apresentaram o rol dos itens ou serviços considerados insumos pela RFB e também do que não se enquadraria nessa espécie. Além disso, a jurisprudência do CARF, especialmente em relação às despesas de propaganda, que serão tratadas neste trabalho, segue rumos próprios, nem sempre se alinhando à solução do “caso Anhambi”¹².

Como é de se constatar, desde a instauração da sistemática não cumulativa do PIS e da Cofins – 20 anos atrás – até a atualidade, ainda se procura estabilizar o conceito de insumo. Tanto que, recentemente, o STF, analisando o caso *Unilever vs. União* (“caso Unilever” – Recurso Extraordinário n. 841.979, Tema 756),

-
10. Nesse sentido: “Ao fixar apenas a moldura conceitual dos insumos para fins de PIS/Cofins, sem dizer exatamente o que é insumo, somente indicando como se pode avaliar se determinada despesa é ou não é insumo, o acórdão do REsp n. 1.221.170/PR confere elevada liberdade aos julgadores das instâncias inferiores. Uma liberdade que, apesar de inerente à atividade jurisdicional, contradiz a finalidade uniformizadora subjacente ao rito dos repetitivos. Afinal, ao decidir que insumo é a despesa imprescindível ou importante sem, por outro lado, informar o que vem a ser imprescindível ou importante, apenas desloca-se a liberdade do julgador, que ao invés de dizer o que é ou não é insumo, diz o que é ou não é imprescindível ou importante. No limite, ainda se tem um conceito aberto, que pode ser manipulado em um ou outro sentido” (LIOTTI, Belisa Ferreira; MARQUES, Thiago de Mattos. Conceito de insumo para fins de crédito de PIS/Cofins: parâmetros para aplicação do precedente do STJ. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, ano 37, n. 43, p. 99-121, 2º sem. 2019).
 11. Sobre o Parecer Cosit/RFB n. 5/2018 e atos posteriores, confirmam-se as seguintes críticas: PRZEPIORKA, Michell; TAKANO, Caio Augusto; GOMES, Daniel de Paiva; GOMES, Eduardo de Paiva. Um novo capítulo na definição de insumo para cálculo de PIS/Cofins. *Consultor Jurídico*, 27 set. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-set-27/opiniao-capitulo-definicao-insumo-piscofins>. Acesso em: 26 mar. 2023.
 12. SZTOKFISZ, Cassio; OLIVEIRA, Sarah Rodrigues da Cunha. O CARF e o retrocesso na aplicação do conceito de insumo definido pelo STJ. *Jota*, 27 abr. 2021. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-do-carf/carf-stj-pis-cofins-27042021>. Acesso em: 26 mar. 2023.

também foi instado a manifestar-se a esse respeito. Nesse julgamento, ocorrido no final de 2022, o Supremo estabeleceu que as discussões relacionadas com a definição do termo “insumo” são de patamar infraconstitucional, cabendo sua interpretação ao STJ, como já levado a efeito no “caso Anhambi”¹³. E aplicou os efeitos de repercussão geral a essa solução, tornando-a aplicável, portanto, aos demais processos que versem sobre a mesma controvérsia jurídica.

A despeito de outros aspectos que poderiam ser examinados, é necessário traçar um ponto específico para o presente estudo. Assim, aplicando o recorte para fins metodológicos, trataremos a seguir da apropriação de créditos de PIS/Cofins referentes a gastos com propaganda e publicidade, considerando o contexto de que tratamos neste tópico preliminar.

3 CRÉDITO DE PIS/COFINS SOBRE DESPESAS DE PROPAGANDA E PUBLICIDADE

3.1 Como a temática tem sido tratada pelo CARF posteriormente à prolação do precedente no “caso Anhambi”

A RFB tende a mitigar o alcance dos créditos relacionados a insumos e, por essa razão, efetua a glosa em relação às despesas de propaganda e publicidade¹⁴. Nas disputas administrativas, o CARF, em geral, não reverte esse quadro. O fundamento comum à maior parte desses casos é o de que a propaganda não estaria vinculada, direta ou indiretamente, com a produção de bens ou a prestação de serviços – como haveria, por exemplo, em uma agência de publicidade.

Em muitas das atividades examinadas, não há, na compreensão do CARF, o preenchimento dos requisitos de essencialidade ou relevância no gasto, o que afastaria o enquadramento da despesa no conceito de insumo delimitado pelo STJ. Em outros acórdãos, invocando a estrita legalidade e o art. 3º das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, o Tribunal entendeu que não haveria previsão legal para o creditamento com base em despesas de propaganda e publicidade (Acórdãos 3301-012.135, 3301-012.134, 3301-012.133, 3301-012.131, 3301-012.130,

13. STF, RE 841.979, Pleno, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 28.11.2022, *DJe* 09.02.2023.

14. Inclusive, recentemente, a Solução de Consulta Cosit n. 43/2023 recusou a qualidade de insumo à propaganda digital por meio de *link* patrocinado a um prestador de serviços relacionados às etapas preparatórias da contratação de empréstimos financeiros.

3301-012.129, 3301-012.128, 3301-012.127, 3301-012.126, 3301-012.125, 3301-012.123, todos de 2023, proferidos em desfavor da indústria têxtil e varejista).

No caso Netflix vs. Receita Federal (Acórdão 3302-012.005, de 2021), o posicionamento foi de que tais despesas teriam apenas o objetivo de alavancar as vendas, aumentar o faturamento e a carteira de clientes. Como ressaltado no voto vencedor, os gastos não seriam essenciais, podendo ser suprimidos sem inviabilizar ou prejudicar a atividade do contribuinte (plataforma de *streaming*, que disponibiliza filmes). Similar raciocínio foi adotado para outras atividades econômicas: indústria de calçados (Acórdãos 3001-000.939, de 2019; 3003-001.184, 3302-009.390, 3302-009.389 e 3302-009.388, todos de 2020), usina de açúcar e álcool (Acórdãos 3302-010.033, 3301-011.081, 3301-011.079, 3301-011.077, 3301-011.076, 3301-011.075, 3301-011.074, 3301-011.073, 3301-011.071, todos de 2021), indústria de sabões e detergentes (Acórdão 3302-012.007, de 2021). E, também, na prestação de serviços: assessoria empresarial (Acórdão 3301-007.117, de 2019).

Em Visa vs. Receita Federal (Acórdão 3201-005.668, de 2019), o critério manteve-se na mesma linha, embora o contribuinte tenha obtido êxito, amparado em uma singularidade de seu negócio. O Tribunal considerou que a Visa presta serviços relacionados à área de propaganda e publicidade (fortalecimento da marca Visa) e concluiu que, em tal situação, a propaganda seria essencial à existência do negócio e dela dependeria a própria prestação de serviços. A singularidade é que a Visa não produz os cartões de crédito e débito, os quais são produzidos pelos bancos que são seus clientes; a atividade e o escopo empresariais naquele caso eram justamente o serviço de *marketing* destinado ao fortalecimento da bandeira Visa no Brasil.

No caso Lojas Insinuante vs. Receita Federal (Acórdão 3302-008.120, de 2020), o Grupo Ricardo Eletro também teve êxito, ao defender como insumo a verba de propaganda cooperada (VPC). Tal verba era recebida pelo varejista com a finalidade de restituir parte dos gastos que o contribuinte suportava para manter a publicidade dos produtos revendidos. Em outras palavras, tratava-se de valores destinados a ações de *marketing* para promover os produtos do fabricante comercializados nos estabelecimentos do varejista. Nesse caso, assim como no Visa vs. Receita Federal, também existia uma particularidade negocial que norteou a caracterização da despesa como insumo, além de que se somou o fato de que as receitas de publicidade haviam sido incluídas na base de cálculo do PIS e da Cofins.

No caso *Natura vs. Receita Federal* (Acórdão 3401005.291, de 2018), uma empresa do Grupo Natura também se sagrou vencedora, com a especificidade de prestar serviços relacionados a *marketing* de inovação, bem como à promoção e ao lançamento dos produtos desenvolvidos. O escopo dessa pessoa jurídica era bastante delimitado para a prestação de serviços de *marketing* – não havendo industrialização nem atividade comercial –, o que foi um dos fatores influentes mais valorizados no acórdão.

Vale notar, portanto, que algo comum aos três casos vitoriosos é a particularidade de que todos continham, no objeto social ou no CNPJ, atividades relacionadas à propaganda, publicidade, *marketing*.

De todo modo, o contexto jurisprudencial no CARF é majoritariamente desfavorável aos contribuintes. Os acórdãos nos quais o contribuinte foi vitorioso em demonstrar que a propaganda era insumo são permeados de peculiaridades que parecem dificultar a aplicação geral – na verdade, favorecem a distinção – no confronto de casos. Em síntese, não se pode afirmar que os gastos decorrentes de contratos de publicidade e propaganda serão reconhecidos como insumos nas disputas administrativas.

A despeito desse cenário, tomando os critérios traçados pelo “caso Anhambí” como pressuposto, as despesas de propaganda e publicidade podem ser relevantes para o setor industrial. E como o precedente do STJ não exigiu a cumulação de essencialidade e relevância¹⁵, essa perspectiva deveria ser suficiente para enquadrá-las como insumos, a partir de algumas singularidades da própria cadeia produtiva.

3.2 Análise das despesas de propaganda e publicidade no próprio “caso Anhambí” e os perigos da má aplicação desse precedente paradigmático

No “caso Anhambí”, as despesas de propaganda e publicidade eram o objeto do caso concreto submetido ao STJ. No entanto, tais rubricas não foram

15. “Percebe-se logo o emprego da conjunção alternativa ‘ou’, indicativa de que quer o critério da essencialidade, quer o critério da relevância, isoladamente considerados, bastam para a classificação de um gasto como insumo” (LIOTTI, Belisa Ferreira; MARQUES, Thiago de Mattos. Conceito de insumo para fins de crédito de PIS/Cofins: parâmetros para aplicação do precedente do STJ. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, ano 37, n. 43, p. 99-121, 2^o sem. 2019).

analisadas de forma específica. Pode-se considerar que o acórdão, por exclusão, não as considerou como insumos naquela situação.

Nesse julgamento paradigmático, um bloco de despesas aparentou enquadrar-se no conceito de insumo e foi encaminhado à origem para a análise do objeto social à luz dos critérios de essencialidade/relevância. As despesas de propaganda não foram incluídas nesse grupo, nada foi discutido e deliberado em específico, sendo possível considerar que não teria sido acatada a alegação quanto à sua categorização como insumo.

A aplicação desse precedente nem sempre se revelará como algo evidente e claro. Primeiro, porque, como apontamos, a tese firmada pelo STJ contém abertura semântica nos termos e expressões adotados. Segundo, porque também não se pode considerar que toda e qualquer premissa seguida no paradigma se aplique a quaisquer casos de insumos. Sem lidar com as circunstâncias fáticas que foram tomadas pelo STJ, e, ao considerar a tese firmada de modo “abstrativizado”, o julgado será distorcido.

No caso *Hering vs. União* (REsp n. 1.437.025), a título de exemplo, é possível encontrar uma transposição indevida dos fundamentos do precedente.

No precedente do “caso Anhambí”, a empresa analisada era uma indústria de alimentos, ao passo que no “caso Hering” tratava-se da comercialização de artigos de vestuário, acessórios e mercadorias. Além disso, no “caso Hering” havia um contrato de franquia que a obrigava à contratação de serviços de publicidade. Os créditos de PIS/Cofins decorriam de despesas com divulgação institucional da rede (despesas com contratação de assessoria de imprensa e agências de publicidade para realizar publicidade nas mídias eleitas, utilizando um fundo de propaganda da rede de franqueados).

No “caso Hering”, a Segunda Turma do STJ entendeu que o fato de haver contrato de franquia seria irrelevante, porque não traria qualquer especificidade que permitisse caracterizar as despesas de propaganda como essenciais, em comparação com quaisquer outras empresas que não sejam franquias.

Em primeiro lugar, havia uma obrigação contratual que, se descumprida, inviabilizaria possivelmente o próprio negócio. Não fosse isso, o que mais chama a atenção no acórdão é que a Turma negou o crédito de propaganda, com o entendimento de que assim estaria seguindo o paradigma do “caso Anhambí”.

No entanto, como mencionamos, no “caso Anhambi” não houve um claro e expreso delineamento quanto a essa rubrica¹⁶.

Além disso, no “caso Hering”, o acórdão decidiu que “o julgamento do REsp 1.121.170/PR jamais esteve restrito a um conceito de insumo aplicável unicamente ao ramo da empresa recorrente naquele processo (indústria de alimentos)”, uma afirmação que merece ser analisada.

O que o precedente do STJ fez foi uniformizar os dois parâmetros (essencialidade/relevância) e eleger um referencial (atividade econômica) para aferir-se, na casuística, o enquadramento do item ou serviço no conceito de insumo. Isso, de fato, será aplicado a todos os casos semelhantes, em que sejam discutidos créditos de PIS/Cofins relacionados com insumos. Contudo, isso não equivale a entender que o paradigma pode ser aplicado de forma genérica, abstrativizando-se seu conteúdo de modo a equiparar situações que não seriam equiparáveis. Ou seja, não é correto desconectar o precedente do caso que lhe deu origem para concluir, por exemplo, que todas as despesas que foram rejeitadas no “caso Anhambi” devem também ser rejeitadas em todos os outros casos que questionarem as mesmas rubricas, independentemente da atividade dos outros contribuintes.

O precedente não pode ser aplicado sem considerar as peculiaridades do item ou serviço dentro do contexto da atividade de cada contribuinte. Aliás, uma conduta contrária afronta até mesmo o próprio direcional estabelecido pelo “caso Anhambi”¹⁷.

16. Nessa linha, ver: LIOTTI, Belisa Ferreira; MARQUES, Thiago de Mattos. Conceito de insumo para fins de crédito de PIS/Cofins: parâmetros para aplicação do precedente do STJ. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, ano 37, n. 43, p. 99-121, 2º sem. 2019.

17. Além disso, subverteria a mecânica do sistema de recursos repetitivos, da *ratio decidendi* e da tese firmada. Esta autora defende que as teses estão intrinsecamente ligadas ao caso individual e concreto do qual derivam, e que se não houver correlação com o caso, a possível consequência proveniente dessa distorção seria a irradiação do efeito vinculante para matérias que não foram analisadas no caso condutor e que não poderiam, por isso, ser consideradas idênticas e repetidas como o que foi objeto do precedente. Do mesmo modo, a *ratio decidendi* não pode ser compreendida distante das circunstâncias fáticas e jurídicas presentes no caso condutor (LÍSIAS, Andressa Senna. *A formação dos precedentes no sistema de recursos repetitivos*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022. p. 87 e 92; LÍSIAS, Andressa Paula Senna. *Quais são os elementos vinculantes do precedente produzido pelos recursos repetitivos?* *Revista de Processo*, São Paulo, v. 323, p. 337-363, jan. 2022). Na doutrina clássica, Luiz Guilherme Marinoni tem um profundo estudo sobre a delimitação das circunstâncias fáticas em que o julgamento recai, e relaciona a prévia delimitação do objeto com a elaboração de

3.3 As despesas de propaganda e publicidade no setor industrial: um olhar para a gestão estratégica de suprimentos e estoques

Como examinado nos tópicos anteriores, o entendimento sobre a matéria perpassa pela atividade empresarial e por especificidades dos setores econômicos.

Na atividade industrial especificamente, a análise da propaganda, para fins de crédito de PIS e Cofins, é vista sob a perspectiva da geração de receitas. O contribuinte, por meio de provas documentais de caráter contábil, demonstra em que medida a propaganda, depois de veiculada, foi capaz de aumentá-las. Sem dúvidas, é um aspecto que mostra a relevância da propaganda para o desempenho do negócio.

Há, porém, outro aspecto de relevância, bastante relacionado com a cadeia de produção, que merece atenção.

Como premissa inaugural, é necessário considerar que o modelo industrial contemporâneo é estratégico e segue a tendência dos padrões JIS (*Japanese Industrial Standards*) e *Just in Time*, nos quais os estoques desnecessários, a perda e o desperdício são evitados.

Há, nos padrões modernos, uma meticulosa gestão que visa ao ideal equilíbrio entre fornecimento e demanda. Em resumo, não se produz o máximo possível, mas sim o que será adquirido pelo mercado.

Os estoques estão entre as grandes preocupações da indústria e, certamente, são um aspecto importante para as vantagens competitivas. Na perspectiva operacional, baixos estoques podem redundar em indisponibilidade do produto acabado para atender ao cliente. Em contrapartida, altos estoques, do ponto de vista financeiro, representam ativos que não podem ser movimentados e investidos, além de custos elevados – por exemplo, os custos de manutenção do próprio estoque¹⁸. Portanto, medir corretamente essa necessidade, evitando

uma *ratio decidendi* precisa (MARINONI, Luiz Guilherme. *Julgamento nas cortes supremas: precedentes e decisão do recurso diante do novo CPC*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017. p. 100-104). Ver também interessante crítica em: FERRAZ, Taís Schilling. A construção da motivação nas decisões colegiadas: o importante papel da “majority Opinion” em um sistema de precedentes. *Revista de Processo*, São Paulo, v. 282, ago. 2018.

18. Ver: CORRÊA, Henrique L.; CORRÊA, Carlos. A. *Administração de produção e operações: manufatura e serviços – uma abordagem estratégica*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008; SLACK, Nigel et al. *Gerenciamento de operações e de processos: princípios e práticas de impacto estratégico*. Porto Alegre: Bookman, 2013; BALLOU, Ronald H. *Gerenciamento da cadeia de suprimentos: planejamento, organização e logística empresarial*. Porto Alegre: Bookman, 2017.

as falhas – seja pela falta, seja pela sobra –, é uma das grandes prioridades empresariais na indústria.

Para alguns contribuintes, as despesas com propaganda e publicidade são, além de expressivas, bastante estruturais para o desempenho do negócio. Na indústria estrategista, a campanha publicitária e a produção “performam” em sintonia.

Nesses casos, quando a propaganda é veiculada, é preciso que o negócio assegure que seus estoques estarão adequados às necessidades. Por essa razão, as matérias-primas serão adquiridas *na quantidade, na qualidade e no momento certo*, com a finalidade de produzir os bens que serão demandados pela campanha disseminada.

Nos setores industriais de alta *performance*, a propaganda representa um fator de calibração da produção. Isso ocorre tanto na aquisição de itens ou serviços como na atividade fabril propriamente. Como o intuito é evitar o estoque, a execução da atividade-fim é programada por meio de indicadores, e a propaganda é um deles.

O resultado desse tipo de estratégia é que a produção, em todas as etapas, sofre ajustes e é regulada para atender adequada e suficientemente à demanda gerada pela publicidade. Há uma correlação entre os custos de propaganda, a produção e a receita gerada. Laudos técnicos que reúnam análises de administração, economia e contabilidade podem ser aptos a demonstrar a causalidade entre as ações de *marketing* e a produção, além de mostrar que a atividade se torna mais eficiente e competitiva por meio desse circuito.

Assim, essa rubrica pode não estar relacionada apenas à geração de receitas e à elevação de vendas, como a maioria das decisões proferidas pelo CARF tem apontado. Há, no setor industrial, esse aspecto pouco explorado e que aqui mapeamos por tratar-se de um elemento de discussão sobre a relevância no contexto da atividade e, inclusive, da produção.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os impasses não são novos e acontecem desde a implementação da sistemática do PIS e da Cofins não cumulativos, 20 anos atrás. As inseguranças jurídicas decorrem em especial da indeterminação do conceito de insumo, o que pode acabar por limitar, em algumas situações, o direito ao crédito relativo a essas contribuições.

O “caso Anhambi”, precedente julgado sob a técnica de recurso repetitivo pelo STJ, desenvolve uma importante função nesse tema, pois, apesar de também ter adotado termos indeterminados na formulação da tese fixada – que se abrem a novas interpretações –, delimitou os direcionais para os demais julgadores analisarem cada caso. Em suma, o que fez o STJ foi uniformizar os critérios (essencialidade/relevância) e eleger um referencial (atividade econômica) para que seja aferido, na casuística, o enquadramento do item ou serviço no conceito de insumo.

Em relação às despesas de propaganda e publicidade, no geral, a jurisprudência do CARF, mesmo já à luz dos critérios traçados pelo precedente do STJ, tem-se mostrado desfavorável aos contribuintes. Em 31 decisões analisadas, 28 são desfavoráveis aos contribuintes.

Nas excepcionais vitórias dos contribuintes, havia singularidades que foram determinantes para o êxito da defesa do crédito.

Por fim, em uma análise específica para o setor industrial, identificamos que a rubrica e seus aspectos de relevância também podem ser investigados sob a perspectiva da gestão da produção e dos estoques, dentro do modelo industrial contemporâneo, e não apenas pela perspectiva do incremento de receitas.

5 REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. *Teoria da indeterminação no direito: entre a indeterminação aparente e a determinação latente*. Salvador: Juspodivm, 2022.

BALLOU, Ronald H. *Gerenciamento da cadeia de suprimentos: planejamento, organização e logística empresarial*. Porto Alegre: Bookman, 2017.

CANADO, Vanessa Rahal; LUKIC, Melina Rocha. O conceito de insumos para fins de creditamento do PIS e da Cofins. In: SACHSIDA, Adolfo; SIMAS, Erich Endrillo Santos (org.). *Reforma tributária: Ipea-OAB/DF*. Rio de Janeiro: Ipea, OAB/DF, 2018. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/8649/1/O%20Conceito.pdf>. Acesso em: 23 mar. 2023.

CORRÊA, Henrique L.; CORRÊA, Carlos. A. *Administração de produção e operações: manufatura e serviços – uma abordagem estratégica*. São Paulo: Atlas, 2008.

FALLET, Allan George de Abreu; FEITOSA FILHO, Airton Freitas. Regime não cumulativo das contribuições – principais aspectos controvertidos quanto ao conceito de insumo para fins de creditamento da atividade comercial. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, ano 38, n. 44, p. 53-86, 1º quadrim. 2020.

LIOTTI, Belisa Ferreira; MARQUES, Thiago de Mattos. Conceito de insumo para fins de crédito de PIS/Cofins: parâmetros para aplicação do precedente do STJ. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, ano 37, n. 43, p. 99-121, 2º sem. 2019.

LÍSIAS, Andressa Senna. *A formação dos precedentes no sistema de recursos repetitivos*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022.

LÍSIAS, Andressa Paula Senna. Quais são os elementos vinculantes do precedente produzido pelos recursos repetitivos? *Revista de Processo*, São Paulo, v. 323, p. 337-363, jan. 2022.

MINATEL, Gustavo Froner; FRONER, Guilherme. PIS e Cofins: créditos de insumos e ônus probatório. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2018/07/PIS-e-Cofins-insumo.pdf>. Acesso em: 15 mar. 2023.

MOREIRA, André Mendes; CAMPOS, Eduardo Lopes de Almeida. O conceito de insumo na legislação da contribuição para o PIS e da Cofins: estado da arte da jurisprudência do CARF e futuros rumos a partir dos tribunais superiores. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*, São Paulo, v. 1, p. 139-162, jul./ago. 2016.

PÊGAS, Paulo Henrique. *PIS e Cofins*. São Paulo: Atlas, 2018.

PENCAK, Nina Pinheiro. Teses lacônicas de STF e STJ e o protagonismo do CARF em precedentes tributários: uma breve análise dos julgados envolvidos e como os tribunais superiores optaram por não decidir. *Jota*, 13 dez. 2021. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/stf-stj-carf-teses-laconicas-protagonismo-precedentes-tributarios-13122021>. Acesso em: 26 mar. 2023.

PRZEPIORKA, Michell; TAKANO, Caio Augusto; GOMES, Daniel de Paiva; GOMES, Eduardo de Paiva. Um novo capítulo na definição de insumo para cálculo de PIS/Cofins. *Consultor Jurídico*, 27 set. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-set-27/opiniao-capitulo-definicao-insumo-piscofins>. Acesso em: 26 mar. 2023.

SANTOS, Aline Nunes. PIS/Cofins: aspectos da não cumulatividade e tomada de créditos na indústria. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CANADO, Vanessa Rahal (coord.). *Direito tributário: tributação do setor industrial*. São Paulo: Saraiva, 2013. (Série GVLaw).

SCARPINELLA BUENO, Cassio. *Curso sistematizado de direito processual civil: procedimento comum, processo nos tribunais e recursos*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2022. v. 2.

SLACK, Nigel *et al.* *Gerenciamento de operações e de processos: princípios e práticas de impacto estratégico*. Porto Alegre: Bookman, 2013.

SZTOKFISZ, Cassio; OLIVEIRA, Sarah Rodrigues da Cunha. O CARF e o retrocesso na aplicação do conceito de insumo definido pelo STJ. *Jota*, 27 abr. 2021. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-do-carf/carf-stj-pis-cofins-27042021>. Acesso em: 26 mar. 2023.

TARUFFO, Michele. La verità nel processo. *Revista de Processo*, São Paulo, v. 39, n. 235, p. 51-67, set. 2014.