



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO 00000.000000/0000-00

SOLUÇÃO DE CONSULTA 60 – COSIT

DATA 26 de março de 2024

INTERESSADO CLICAR PARA INSERIR O NOME

CNPJ/CPF 00.000-00000/0000-00

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

ATIVIDADE DE INTERMEDIÇÃO POR MEIO DE PLATAFORMA DIGITAL. SERVIÇO DE TRANSPORTE PRESTADO POR CLIENTE COM USO DE APLICATIVO. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. DESPESAS COM PUBLICIDADE E MARKETING DIGITAL. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

É vedada a apuração de créditos da Cofins pela pessoa jurídica que tem como atividade a intermediação de serviços sob demanda por meio de plataforma digital (intermediação relacionada ao transporte remunerado privado de passageiros e intermediação na oferta e entrega de refeições ou produtos), na modalidade aquisição de insumos, em relação aos dispêndios com serviços de publicidade e marketing digital, independentemente dos objetivos das ações da campanha; inclusive, por exemplo, a fixação e o fomento da marca junto aos clientes e aos usuários do aplicativo, a atração do usuário potencial para o uso da plataforma digital e a mensuração do desempenho das ações nos canais digitais.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 32, DE 18 DE MARÇO DE 2021.

Dispositivos Legais: art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003; arts. 175, II e 176 da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022; e Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

ATIVIDADE DE INTERMEDIÇÃO POR MEIO DE PLATAFORMA DIGITAL. SERVIÇO DE TRANSPORTE PRESTADO POR CLIENTE COM USO DE APLICATIVO. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. DESPESAS COM PUBLICIDADE E MARKETING DIGITAL. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

É vedada a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep pela pessoa jurídica que tem como atividade a intermediação de serviços sob

demanda por meio de plataforma digital (intermediação relacionada ao transporte remunerado privado de passageiros e intermediação na oferta e entrega de refeições ou produtos), na modalidade aquisição de insumos, em relação aos dispêndios com serviços de publicidade e marketing digital, independentemente dos objetivos das ações da campanha; inclusive, por exemplo, a fixação e o fomento da marca junto aos clientes e aos usuários do aplicativo, a atração do usuário potencial para o uso da plataforma digital e a mensuração do desempenho das ações nos canais digitais.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 32, DE 18 DE MARÇO DE 2021.

Dispositivos Legais: art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002; arts. 175, II e 176 da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022; e Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018.

RELATÓRIO

Trata-se de consulta sobre a interpretação da legislação tributária apresentada por pessoa jurídica que atua com o “desenvolvimento e licenciamento de software” e com a “intermediação de serviços sob demanda, por meio de plataforma tecnológica digital”, isto é, por meio de aplicativos eletrônicos que conectam prestadores de serviços/fornecedores de produtos (terceiros que são clientes da consulente) com os adquirentes desses serviços ou produtos (que são usuários dos aplicativos) (fls. 5 e 37). Em especial, “(1) intermediação relacionada ao transporte remunerado privado de passageiros e (2) intermediação na oferta e entrega, via *delivery*, de refeições e/ou produtos” (fl. 6).

2. E destaca a consulente, no seguinte sentido, às fls. 7 e 8 do processo:

“É importante ressaltar que o serviço prestado pela Consulente aos seus clientes, sejam os motoristas/entregadores parceiros, sejam os restaurantes/estabelecimentos cadastrados, somente se completam quando eles se conectam ao usuário dos aplicativos, gerando uma nova transação que aperfeiçoa o serviço prestado pela Consulente.

A Consulente, portanto, otimiza processos entre os motoristas/entregadores/estabelecimentos/restaurantes e os usuários dos aplicativos. De um lado, o serviço prestado pela Consulente oferece agilidade e praticidade na aproximação do usuário (tomador/adquirente) ao seu cliente (motoristas/entregadores/estabelecimentos/restaurantes); e, de outro lado, o serviço prestado pela Consulente oferece praticidade, conforto e segurança ao intermediar o fluxo de pagamentos proveniente do serviço de transporte prestado ou da aquisição dos produtos/refeições.”

3. Em relação ao auferimento de receitas, a Consulente pontua que: “Como decorrência dos serviços desenvolvidos pela Consulente (...), ela faz jus a uma remuneração, devida pelo motorista/entregador parceiro ou pelo estabelecimento cadastrado que, em regra, é calculada com base em percentual aplicável sobre cada transação realizada por intermédio de seus aplicativos. Trata-se de uma remuneração decorrente dos serviços de intermediação realizados pela Consulente” (fl. 8).

4. A consulta diz respeito ao conceito de insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Contribuição para o PIS/Pasep) e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), na forma do inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e de dispositivo análogo constante da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 (art. 3º, II), especificamente no tocante ao alegado direito de creditamento dos valores relativos a despesas da consulente com publicidade e marketing digital, como se pode observar de alguns trechos extraídos da petição (fls. 8 a 15):

“Os referidos gastos com publicidade e marketing, no caso concreto da Consulente, podem ser divididos em dois grupos, a saber:

os gastos que se destinam a gerar, diretamente, novas transações por intermédio de seus aplicativos, isto é, que viabilizam e instrumentalizam a prestação de serviço pela Consulente [1º Grupo]; e

os dispêndios que possuem como objetivo principal a fixação da marca da Consulente junto ao seu público-alvo (usuários e clientes dos aplicativos) [2º Grupo].

(...)

1º Grupo: os gastos com publicidade e marketing que se destinam a gerar novas transações (marketing de performance).

Parte dos gastos incorridos pela Consulente com publicidade e marketing destina-se a gerar diretamente novas transações junto aos usuários dos aplicativos e, conseqüentemente, gerar novos serviços prestados pela Consulente aos seus clientes (motoristas/entregadores parceiros e estabelecimentos/restaurantes credenciados). É o que a Consulente denomina internamente como Marketing de Performance.

(...)

Tais gastos são incorridos pela Consulente a fim de que ela possa dispor, mediante a utilização de mídias digitais, de canais que permitem o deslocamento direto de usuários aos seus aplicativos. É o que ocorre, por exemplo, quando determinada pessoa que eventualmente esteja navegando em portais digitais se depara com um “anúncio” (mídia) da Consulente e, apenas por meio de um clique, é direcionada aos seus aplicativos, impulsionando uma nova transação.

Essa situação também pode ser ilustrada, por hipótese, quando que determinado sujeito esteja assistindo a um vídeo na internet por volta do horário de almoço e, em razão de um breve intervalo nesta programação, é divulgada uma mídia (anúncio) da Consulente indicando a existência de descontos e/ou promoções aos usuários que solicitarem, por meio de clique que direciona ao aplicativo da Consulente, determinada refeição.

(...)

Nesse contexto e no que tange ao desenvolvimento dessas mídias e sua disponibilização em plataformas estratégicas (...), duas são as principais contratações realizadas pela Consulente, a saber: a contratação de agências especializadas no desenvolvimento e administração de mídias digitais e a contratação de espaços publicitários online para a divulgação de tais mídias que direcionam o usuário aos aplicativos da Consulente.

(...)

2º Grupo: os gastos com publicidade e marketing que possuem como objetivo principal a fixação da marca.

A Consulente também incorre em gastos de natureza que se destinam à fixação da sua marca no mercado, seja perante os seus clientes, seja perante os usuários dos aplicativos.

(...)

É importante que se diga que, no presente caso, não se trata apenas de gastos que têm por objetivo impulsionar novas transações junto aos aplicativos da Consulente. Nesse caso, trata-se de gastos que fortalecem a marca da Consulente, tendo em vista se tratar de uma marca que iniciou suas atividades há não muito tempo (...), conferindo credibilidade do serviço por ela prestado, que se insere no universo digital. Tais dispêndios buscam credenciar a Consulente no mercado consumidor, afastando eventuais obstáculos relacionados à confiabilidade aos serviços prestados virtualmente.

(...)

A proposta dessas campanhas, portanto, é fomentar e promover a marca (...), fidelizando usuários e clientes dos aplicativos, consolidando o serviço de intermediação prestado pela Consulente no mercado nacional.”

5. Referenciando os itens 20 e 23 do Parecer Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018, e os arts. 171 e 172 da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019 (fl. 18), revogada pela Instrução Normativa nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022, a consulente enfatiza (fls. 15 a 23) que o conceito de insumo, para fins de determinação de créditos na sistemática não cumulativa de apuração da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, deve levar em consideração os critérios de “(...) essencialidade ou relevância do bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte” (fl. 16) em consonância com a definição firmada pelo

Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, quando houve a interpretação do disposto no art. 3º, **caput**, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003, e no art. 3º, **caput**, inciso II, da Lei nº 10.637, de 2002.

6. A consulente acrescenta a importância da apreciação casuística no sentido de que “(...) a verificação a ser realizada a respeito da correta consideração, pelo contribuinte, de um bem ou serviço como insumo, depende essencialmente da atividade por ele desenvolvida. É dizer, certo bem ou serviço pode ser considerado insumo para uma determinada atividade, enquanto não o pode para outra atividade” (fl. 24). Destaca também que os gastos com publicidade e marketing são insumos relevantes dos serviços de intermediação digital desenvolvidos pela consulente e que possuem relação direta com a segurança, a quantidade e a qualidade dos serviços prestados, como se verifica em diversos excertos extraídos das fls. 19 a 23 do processo:

“Realmente, no caso dos gastos com publicidade e marketing que se destinam a gerar novas transações (marketing de performance), tais dispêndios estão intrinsecamente vinculados ao serviço prestado pela Consulente, enquadrando-se senão no critério da essencialidade, certamente no critério da relevância definidos pelo STJ e endossados pela Administração Tributária.

Tais dispêndios são essenciais à prestação do serviço desenvolvido pela Consulente, de um lado, porque a sua subtração implica perda quantitativa de novas transações impulsionadas pelos usuários dos aplicativos, direcionados e estimulados por meio das ações promovidas pela Consulente. E, de outro lado, tais gastos são essenciais, na medida em que a sua subtração reduz o número de clientes (motoristas parceiros e restaurantes) e, conseqüentemente, também implica perda quantitativa no volume de transações intermediadas pela empresa, por meio de seus aplicativos.

(...)

(...) a contratação de empresa especializada para o desenvolvimento de mídias, bem como a contratação de espaços publicitários em plataformas online são gastos vinculados diretamente à obtenção e promoção quantitativa de novas transações, por cliques. A subtração desses gastos, sendo a Consulente uma empresa voltada ao setor tecnológico, implica substancial redução no volume dos serviços prestados e compromete a qualidade de seus serviços.

(...)

Ademais, tanto é verdade que tais gastos estão umbilicalmente relacionados com a prestação do serviço de intermediação que a forma de remuneração, nos contratos de relacionados aos espaços publicitários, por exemplo, está vinculada com a geração de novas transações à Consulente. Não existisse vinculação direta entre o gasto incorrido e o serviço prestado, o referido fornecedor jamais aceitaria vincular a sua remuneração ao número de transações geradas a partir dos “cliques”.

(...)

É certo que que uma empresa que não investe na visibilidade e força de sua marca, conferindo robustez ao seu produto ou serviço, não alcança o mercado consumidor e, conseqüentemente, o fomento de seu negócio, especialmente em se tratando de uma atividade tão específica como a da Consulente. Os investimentos em publicidade e marketing, nessa formatação, permitem não apenas a manutenção dos serviços desenvolvidos pela consulente, mas que ela amplie cada vez mais o seu número de operações, seja por meio de novos usuários, seja através de novos clientes cadastrados, que atuam por intermédio dos aplicativos da Consulente.

Nesse contexto, deve-se constatar, inclusive, que a Consulente é empresa que opera no setor tecnológico, sendo indispensável que a ampla divulgação publicitária confere segurança ao serviço prestado, conferindo-lhe maior credibilidade e confiabilidade. Não fosse o investimento robusto em publicidade, não haveria o amplo crescimento e conhecimento da empresa no mercado nacional.”

7. Pontua-se ainda que manifestações da Cosit sobre gastos com publicidade e **marketing**, a exemplo da expedida por meio da Solução de Consulta Cosit nº 32, de 18 de março de 2021, não se aplicariam à realidade dos serviços de intermediação prestados pela consulente (fls. 24 a 27), porque no caso sob análise na presente consulta, tais gastos são inerentes à consecução do serviço prestado (fl. 27) e “(...) possuem conotação particular e própria ao serviço por ela desenvolvido, no âmbito digital e tecnológico” (fl. 24). Observe-se trechos extraídos da petição (fls. 25 e 26) que inferem nesse sentido:

“Adotando o teste de subtração proposto pelo STJ, a COSIT concluiu que a subtração dos gastos com publicidade e propaganda, no caso particular daquela contribuinte, não impedia o exercício da sua atividade, tampouco resultava na perda de qualidade do serviço prestado. Ademais, em linha com o item 168, “a” do PN COSIT n. 5 mencionado anteriormente, tais gastos não seriam insumos, por estarem inseridos no rol de gastos administrativos ou gerenciais da empresa.

(...) ao aplicar as mesmas premissas da COSIT ao presente caso, a conclusão é inversa, devendo-se reconhecer que os gastos com publicidade e marketing, à luz do modelo de negócio da Consulente, configuram insumos para efeito de apropriação de créditos das contribuições.

(...)

A viabilização de canais estratégicos que direcionam automaticamente o usuário dos aplicativos para uma nova transação por intermédio das plataformas digitais integra o próprio serviço prestado pela Consulente aos seus clientes, evidenciando a relação íntima entre esses gastos e o serviço prestado. (...).

(...) a subtração desses gastos, no caso concreto da Consulente, implica perda quantitativa de transações, mas também perda qualitativa do serviço prestado,

que pressupõe ampla gama de motoristas/entregadores/estabelecimentos/restaurantes credenciados perante os aplicativos.”

8. Por fim, são apresentados os seguintes questionamentos à fl. 27 do processo:

“1º questionamento: os gastos com publicidade e marketing (marketing de performance) que se destinam a gerar diretamente transações junto aos usuários dos aplicativos, (...), podem ser considerados como insumos para efeito de aproveitamento de créditos da contribuição ao PIS (art. 3º, inciso II da Lei n. 10.637) e da COFINS (art. 3º, inciso II da Lei n. 10.833), respeitando-se os critérios da essencialidade e relevância?”

2º questionamento: os gastos com publicidade e marketing que se destinam a fixar e fomentar a marca da Consulente junto aos clientes e usuários dos aplicativos, (...), podem ser considerados como insumos para efeito de aproveitamento de créditos da contribuição ao PIS (art. 3º, inciso II da Lei n. 10.637) e da COFINS (art. 3º, inciso II da Lei n. 10.833), respeitando-se os critérios da essencialidade e relevância?”

FUNDAMENTOS

9. Publicada no dia 13 de dezembro de 2021 (DOU nº 233, Seção 1, p. 29), a Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, revogou a Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, passando a regulamentar o processo de consulta sobre interpretação da legislação tributária e aduaneira, no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB).

10. A Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pela pessoa jurídica interessada, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações ou ações procedidas da consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos adequadamente os fatos aos quais, em tese, aplica-se a solução de consulta.

11. Acrescente-se que o sujeito passivo, ao formular uma consulta, deve ter em mente que o objetivo desse processo é dirimir eventuais dificuldades na interpretação de dispositivos da legislação tributária federal, que eventualmente podem ser dúbios ou obscuros. Compete, pois, à consulente subsumir a situação fática de interesse tributário à legislação que a rege, cabendo à Solução de Consulta, não dizer o direito, mas sim interpretar a norma que se mostre complexa em sua compreensão.

12. Preliminarmente, cumpre registrar que a presente consulta deve ser considerada eficaz, tendo em vista que foram observados os requisitos formais previstos na Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.

13. Quanto ao conceito de plataforma digital, o Conselho Administrativo de Defesa Econômica, vinculado ao Ministério da Justiça e Segurança Pública, em estudo sobre mercados de plataformas digitais, disponível no endereço eletrônico <https://cdn.cade.gov.br/Portal/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos-economicos/cadernos-do-cade/plataformas-digitais.pdf>, pontua que as plataformas digitais podem ser compreendidas "(...) como um serviço digital que facilita as interações entre dois ou mais conjuntos distintos e interdependentes de usuários (empresas ou indivíduos) que interagem através da via Internet":

"Não há um consenso sobre a definição de plataformas digitais. De uma forma geral, estas seriam intermediárias que conectam dois ou mais grupos de usuários e se beneficiam de efeitos de rede diretos e indiretos. A expressão "plataforma online" tem sido usada para descrever uma gama de serviços disponíveis na Internet, incluindo e-commerce, mídias sociais, mecanismos de busca, aplicativos, sistemas de pagamento, serviços que compreendem a chamada economia "colaborativa" e outros. Neste trabalho, uma plataforma online é definida como um serviço digital que facilita as interações entre dois ou mais conjuntos distintos e interdependentes de usuários (empresas ou indivíduos) que interagem através da via Internet.

(...)

São apontados como tipos mais comuns de modelos de negócios das plataformas digitais:

a) Modelo de assinatura: aquele no qual somente existem duas partes envolvidas (um fornecedor do serviço e o usuário que paga uma assinatura para acessá-lo). Podem-se citar como exemplo algumas plataformas de vídeo online e algumas plataformas de música online.

b) Modelo de publicidade: os serviços oferecidos, geralmente, não representam um pagamento por parte do usuário, pois as plataformas ganham indiretamente através de publicidade e comercialização de informações que aumentam a efetividade da publicidade. Como exemplo, podem-se citar alguns jornais online.

c) Modelo de acesso aberto: a plataforma funciona como um mercado ao conectar os fornecedores de bens ou serviços com os usuários que podem ou não ter custos posteriores. A plataforma pode cobrar dos fornecedores e/ou dos usuários por comprar/vender produtos ou serviços ou aplicações através da plataforma. Como exemplo, podem-se citar as lojas de aplicativos que conectam os desenvolvedores de conteúdo com os usuários que fazem o download dos aplicativos. [Grifado]

(...)

(BRASIL. Conselho Administrativo de Defesa Econômica. Cadernos do Cade – Mercados de Plataformas Digitais. Brasília/DF, agosto de 2021. pp. 8 e 15. Disponível em <https://cdn.cade.gov.br/Portal/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos-economicos/cadernos-do-cade/plataformas-digitais.pdf>)

14. No caso da presente consulta, é apresentado que a disponibilização da plataforma digital conectada à internet é de responsabilidade da consulente, que atua na “intermediação de serviços sob demanda, por meio de plataforma tecnológica digital”. Por meio da plataforma digital por ela disponibilizada (serviço prestado), há o encontro dos usuários (demanda) com a oferta de serviços, viabilizando a utilização pelos usuários de serviços ofertados (por meio da plataforma) de transporte de pessoas e entrega de bens e alimentos, prestados por terceiros, clientes da consulente.

15. A dúvida da consulente, enquanto prestadora de serviços de intermediação (por meio de plataforma digital), está na correta interpretação do inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 (dispositivo esse referente à Cofins que possui homólogo na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep), em razão de ela considerar que a publicidade e o **marketing** digital têm um papel importante no desenvolvimento das suas atividades. Dada sua relevância e necessária observância, transcreve-se também o § 2º do art. 3º de citado dispositivo legal:

Lei nº 10.833, de 2003, e 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) [Grifado]

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)”

16. O art. 176 da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022, disciplina que são considerados insumos “(...) os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços” [grifado]:

Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022.

“Art. 175. Compõem a base de cálculo dos créditos a descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, os valores das aquisições efetuadas no mês de (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21):

(...)

II - bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços.

(...)

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

(...)”

17. Ante o julgamento pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) do Recurso Especial 1.221.170/PR, consoante procedimento previsto para os recursos repetitivos, foi expedida a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, exarada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos termos do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 12 de fevereiro de 2014.

18. No âmbito da RFB, foi expedido o 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, disponibilizada na íntegra na página eletrônica da RFB (<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97407>).

19. Em regra, não devem ser considerados como insumos, os dispêndios (que a pessoa jurídica arca para o exercício das atividades) que não estejam intrinsecamente relacionadas ao exercício de sua atividade-fim e que seriam mero dispêndio operacional. Isso porque há bens e serviços que possuem papel importante para as atividades da empresa, inclusive para a obtenção de vantagem concorrencial, todavia, o nexo de causalidade não está atrelado à sua atividade precípua, ou seja, ao processo produtivo relacionado ao produto ou ao serviço (cf. itens 38 e 44 da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF).

Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF

“38. Não devem ser consideradas insumos as despesas com as quais a empresa precisa arcar para o exercício das suas atividades que não estejam intrinsecamente relacionadas ao exercício de sua atividade-fim e que seriam mero custo operacional. Isso porque há bens e serviços que possuem papel importante para as atividades da empresa, inclusive para obtenção de vantagem concorrencial, mas cujo nexo de

causalidade não está atrelado à sua atividade precípua, ou seja, ao processo produtivo relacionado ao produto ou serviço.

(...)

43. *O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço. Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.*

44. *Decerto, sob a ótica do produtor, não haveria sentido em fazer despesa desnecessária (que não fosse relevante ou essencial do ponto de vista subjetivo, como se houvesse uma menor eficiência no seu processo produtivo), mas adotar o conceito de insumo sob tal prisma implicaria elastecer demasiadamente seu conceito, o que foi, evidentemente, rechaçado no julgado. Esse tipo de despesa – importante para o produtor – configura custo da empresa, mas não se qualifica como insumo dentro da sistemática de creditamento de PIS/COFINS. Ainda que se possa defender uma importância global desse tipo de custo para a empresa, não há importância dentro do processo produtivo da atividade-fim desempenhada pela empresa.”*

20. Adentrando no mérito processual, cumpre frisar que o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018 – que, nos termos do art. 31 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, tem efeito vinculante no âmbito da Receita Federal em relação à interpretação a ser dada à matéria – apresenta as principais repercussões, no âmbito desta Secretaria Especial, 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 mencionado Recurso Especial representativo de controvérsia repetitiva nº 1.221.170/PR.

21. No caso sob análise, extrai-se do referido Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, que “(...) são insumos bens e serviços que compõem o processo (...) 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”. Nesse contexto, os dispêndios com insumos não estruturais podem ser considerados relevantes, desde que objetivamente seja “(...) identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável (...) à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja: b.1) ‘pelas singularidades de cada cadeia produtiva’; b.2) ‘por imposição legal’” [grifado, itens 19 e 20 do citado Parecer Normativo]:

22. Destacam-se estes excertos do citado Parecer, que esclarecem as dúvidas apresentadas pela solicitante:

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

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

(...)

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 SEQUINTE 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. [Grifado]

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 relativa 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”. [Grifado]

(...)

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 auferam 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). [Grifado]

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

Outrossim, não basta, que o bem ou serviço tenha alguma utilidade no processo produtivo ou na prestação de serviço: é preciso que ele seja essencial. É preciso que a sua subtração importe na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultante.

(...)

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

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

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

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

(...)

14. *Conforme constante da ementa do acórdão, a tese central firmada pelos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça acerca da matéria em comento é que “o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de 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.
[Grifado]

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.* [Grifado]

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 propaandas, telefone e comissões”).* [Grifado]

19. *Proseguindo, 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. [Grifado]

(...)

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.

(...)

II. ALGUMAS APLICAÇÕES ESPECÍFICAS DO CONCEITO DEFINIDO NO RESP 1.221.170/PR

(...)

(...)

4. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS POR IMPOSIÇÃO LEGAL

49. Conforme relatado, os Ministros incluíram no conceito de insumos geradores de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em razão de sua relevância, os itens "cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção (...) por imposição legal".

(...)

52. Nada obstante, nem mesmo em relação aos itens impostos à pessoa jurídica pela legislação se afasta a exigência de que sejam utilizados no processo de produção de bens ou de prestação de serviços para que possam ser considerados insumos para fins de creditamento das contribuições, pois esta exigência se encontra na noção mais elementar do conceito de insumo e foi reiterada diversas vezes nos votos dos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça colacionados acima. [Grifado]

53. *São exemplos de itens utilizados no processo de produção de bens ou de prestação de serviços pela pessoa jurídica por exigência da legislação que podem ser considerados insumos para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins: a) no caso de indústrias, os testes de qualidade de produtos produzidos exigidos pela legislação; b) tratamento de efluentes do processo produtivo exigido pela legislação c) no caso de produtores rurais, as vacinas aplicadas em seus rebanhos exigidas pela legislação, etc.*

54. *Por outro lado, não podem ser considerados para fins de creditamento das contribuições: a) itens exigidos pela legislação relativos à pessoa jurídica como um todo, como alvarás de funcionamento, etc; b) itens relativos a atividades diversas da produção de bens ou prestação de serviços.*

(...)

6. DOS CUSTOS DE PRODUÇÃO DE BENS E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS E DAS DESPESAS

(...)

64. *Obviamente, considerando que a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça fixou critérios próprios para a identificação de insumos que permitem a apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, é certo que o conceito de insumos não se confunde com o conceito de custos de produção.*

(...)

69. *Sem embargo, pode-se afirmar de plano que as despesas da pessoa jurídica com atividades diversas da produção de bens e da prestação de serviços não representam aquisição de insumos geradores de créditos das contribuições, como ocorre com as despesas havidas nos setores administrativo, contábil, jurídico, etc., da pessoa jurídica.*

(...).

23. Da leitura dos excertos supratranscritos, nota-se que nem todas as despesas realizadas com a contratação de serviços podem receber o tratamento de insumos, ainda que, supostamente, na visão da empresa, estejam os serviços relacionados com a sua atividade empresarial precípua. Apesar de serem consideradas despesas importantes na ótica subjetiva da consulente, inclusive para se destacar no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com o serviço por ela prestado (dependência quanto à atividade desenvolvida), sob um viés objetivo. A análise da essencialidade deve ser objetiva, dentro de uma visão de processo produtivo, e não subjetiva, considerando a percepção da empresa.

24. A despeito das alegações apresentadas pela consulente, tem-se que o acesso à plataforma digital pode ser feito pelo usuário diretamente no site ou no aplicativo da própria

consulente. Em outras palavras, **é inexistente a dependência da utilização da publicidade e das ferramentas de marketing digital que redirecionam o usuário para a plataforma**. Consoante entendimento que se extrai dos itens 11, 12 e 21 do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, que referenciam posicionamento do Ministro Mauro Campbell, verifica-se que a subtração das despesas com publicidade e marketing digital não inviabilizam a prestação do serviço em questão nem a atividade-fim da empresa.

25. Nesse ponto, cumpre remeter à Solução de Consulta Cosit nº 32, de 18 de março de 2021, publicada no Diário Oficial da União de 25 de março de 2021, que é dotada de força vinculante no âmbito desta Secretaria Especial, nos termos do art. 33, inciso I, da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.

26. Embora a Solução de Consulta Cosit nº 32, de 2021, refira-se à atividade empresarial distinta da aqui tratada (pessoa jurídica prestadora de serviços de limpeza de bens móveis), seus dispositivos possuem conclusões análogas à presente análise nos quesitos publicidade e propaganda.

27. A seguir, transcrevem-se trechos da referida SC Cosit pertinentes ao caso em análise:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP NÃO CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS DE LIMPEZA DE BENS MÓVEIS. PUBLICIDADE E PROPAGANDA. INSUMOS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

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 referentes a dispêndios com publicidade e propaganda, ainda que, por não possuir estabelecimento físico para a venda de seus serviços, capte os seus clientes apenas pelo seu sítio na internet.

(...)

Fundamentos

(...)

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 petionante, 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**

(...)

28. Com efeito, o usuário pode contratar o serviço de transporte e de entrega por meio da plataforma digital (intermediação) **sem a utilização das ferramentas de publicidade e marketing digital**. Assim, os serviços contratados não se amoldam ao critério da essencialidade, porque as contratações da publicidade e do **marketing** digital não são elementos inseparáveis da execução do serviço prestado (não são elementos estruturais e inseparáveis do processo).

29. Os serviços de publicidade e **marketing** também não são caracterizadores do critério da relevância. Quanto ao elemento de singularidade da cadeia do serviço de intermediação prestado pela consulente, tem-se que a finalidade dos serviços de publicidade e

marketing digital não integra o processo de produção do serviço. Com efeito, eles não integram a disponibilização efetiva da plataforma digital nem assumem a importância de algo cogente à existência da plataforma digital ou algo determinante para que ela possua atributo singular. Até porque **a objetiva operação da plataforma digital não é dependente de tais serviços, porquanto a ausência da contratação da publicidade e do marketing digital não prejudica a operacionalidade técnica da plataforma** (cuja disponibilização é a atividade-fim da empresa consulente), além do fato de que tais despesas possuem caráter genérico, sendo comuns a outras empresas que atuam em meio digital em atividades diversas.

30. Quanto ao elemento de imposição legal, tem-se que as contratações de publicidade e **marketing** não são exigidas por normas/leis aplicáveis à pessoa jurídica. Dito de outra maneira, os serviços de publicidade e **marketing** digital não integram o processo de prestação do serviço de intermediação prestado pela consulente, nem por singularidade da cadeia do serviço prestado, nem por imposição legal.

31. Nesse sentido, e porque não são consideradas essenciais nem relevantes à efetividade da prestação de serviços pela consulente (intermediação de serviços por meio de plataforma digital) dentro do processo produtivo, os dispêndios dela com a publicidade e o **marketing** digital (serviços esses prestados por terceiros contratados) não são considerados insumos para fins da apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime da não cumulatividade.

32. Embora sejam despesas que, por óbvio, refletem na obtenção de vantagem concorrencial, tendo em vista que em razão da maior visibilidade da marca, podem contribuir no posicionamento de marca da consulente e na captação e na fidelização de usuários da plataforma digital, não podem ser considerados insumos à luz do inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do inciso II do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

CONCLUSÃO

33. Diante do exposto, em resumo, responde-se à consulente que:

33.1. é vedada a apuração de créditos da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep pela pessoa jurídica que tem como atividade a intermediação de serviços sob demanda, por meio de plataforma digital (intermediação relacionada ao transporte remunerado privado de passageiros e intermediação na oferta e entrega de refeições ou produtos), na modalidade aquisição de insumos, em relação aos dispêndios com serviços de publicidade e marketing digital, independentemente dos objetivos das ações da campanha; inclusive, por exemplo, a fixação e o fomento da marca junto aos clientes e aos usuários do aplicativo, a atração do usuário potencial para o uso da plataforma digital e a mensuração do desempenho das ações nos canais digitais; e

33.2. considera-se parcialmente vinculada a presente Solução de Consulta à Solução de Consulta Cosit nº 32, de 2021.

Assinatura digital
LENI FUMIE FUJIMOTO
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Disit/SRRF08

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotri.

Assinatura digital
HENRIQUE PINHEIRO TORRES
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit/SRRF01

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 parcialmente vinculada à Solução de Consulta nº 32, de 2021. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Dê-se ciência à interessada.

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