



PODER JUDICIÁRIO

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO  
PODER JUDICIÁRIO  
**Tribunal Regional Federal da 3ª Região**  
**3ª Turma**

APELAÇÃO CÍVEL (198) Nº 5002456-58.2020.4.03.6128  
RELATOR: Gab. 07 - DES. FED. NERY JÚNIOR  
APELANTE: CASTELO ALIMENTOS S/A  
Advogado do(a) APELANTE: RAFAEL FERREIRA DIEHL - RS40911-A  
APELADO: UNIAO FEDERAL - FAZENDA NACIONAL  
OUTROS PARTICIPANTES:

---

PODER JUDICIÁRIO  
**Tribunal Regional Federal da 3ª Região**  
**3ª Turma**

APELAÇÃO CÍVEL (198) Nº 5002456-58.2020.4.03.6128  
RELATOR: Gab. 07 - DES. FED. NERY JÚNIOR  
APELANTE: CASTELO ALIMENTOS S/A  
Advogado do(a) APELANTE: RAFAEL FERREIRA DIEHL - RS40911-A  
APELADO: UNIAO FEDERAL - FAZENDA NACIONAL

OUTROS PARTICIPANTES:

**RELATÓRIO**

Cuida-se de apelação interposta pela impetrante (ID 158828511) em face do *decisum* que julgou o feito improcedente.

No dia 29/05/2020, a empresa CASTELO ALIMENTOS S/A impetrou o presente mandado de segurança contra ato praticado pelo Ilustríssimo Senhor Delegado da Receita Federal do Brasil em Jundiaí/SP, objetivando, em suma, provimento jurisdicional que autorize a apropriação de créditos de PIS e COFINS sobre as despesas com publicidade e propaganda, por representarem verdadeiros insumos essenciais ao desenvolvimento da atividade comercial da impetrante, e o conseqüente reconhecimento do direito à repetição dos valores indevidamente recolhidos a tal título. Deu-se à causa o valor de R\$ 204.000,00. Com a inicial, acostou documentos.

Sobreveio sentença que denegou a segurança e extinguiu o processo com resolução do mérito, nos termos do art. 487, I, do Código de Processo Civil. Custas *ex lege*. Sem condenação em honorários advocatícios (ID 158828505).

Irresignada, a impetrante interpôs apelação, pugnando pelo provimento do recurso para que seja reformada a r. sentença recorrida nos termos aduzidos na inicial, sendo reconhecido o direito da ora apelante à apropriação dos créditos de PIS e COFINS sobre as despesas com publicidade e propaganda. Pugna, ainda, seja assegurado o direito à repetição do indébito decorrente.

Com contrarrazões, subiram os autos a esta Corte (ID 158828519).

O *Parquet* opina pelo regular prosseguimento do feito (ID 159446432).

É o relatório.

---

PODER JUDICIÁRIO  
Tribunal Regional Federal da 3ª Região  
3ª Turma

APELAÇÃO CÍVEL (198) Nº 5002456-58.2020.4.03.6128  
RELATOR: Gab. 07 - DES. FED. NERY JÚNIOR  
APELANTE: CASTELO ALIMENTOS S/A  
Advogado do(a) APELANTE: RAFAEL FERREIRA DIEHL - RS40911-A  
APELADO: UNIAO FEDERAL - FAZENDA NACIONAL

OUTROS PARTICIPANTES:

**V O T O**

A presente ação mandamental tem por escopo a obtenção de provimento jurisdicional para que seja declarado o direito da impetrante ao creditamento de despesas com publicidade e propaganda na apuração da contribuição ao PIS e da COFINS.

A questão em discussão diz respeito ao regime da não cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, previsto nos §§ 12 e 13 do artigo 195 da Constituição Federal/88, introduzido pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003, e instituído pelas Leis nº 10.637/2002 (PIS) e nº 10.833/2003 (COFINS).

A Lei nº 10.637/02, ao tratar da cobrança não cumulativa do PIS, dispôs em seus artigos 1º (*caput* e §§ 1º e 2º), 2º, e 3º (inciso II):

*“Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.*

*§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.*

*§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.*

*(...)*

*Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento).*

*(...)*

*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).*

*(...)”*

Por sua vez, a Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, ao tratar da cobrança não cumulativa da COFINS, dispôs em seus artigos 1º (*caput* e §§ 1º e 2º), 2º, e 3º (inciso II):

*“Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.*

*§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.*

*§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput. (...)*

*Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).*

*(...)*

*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).*

*(...)”*

Desse modo, as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 dispuseram em seu artigo 3º, inciso II, sobre o creditamento a título de PIS e COFINS, respectivamente, prescrevendo que a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados 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.

Nesse passo, considerando que as regras da não cumulatividade das contribuições sociais em comento estão afetadas à definição infraconstitucional, ao amparo da Lei Maior, os aludidos diplomas normativos restringiram a hipótese de creditamento àqueles bens e serviços utilizados como “insumo”, vale dizer, o elemento intrinsecamente relacionado ao processo de produção de mercadorias ou serviços que tem por objeto a pessoa jurídica, não havendo de se cogitar na interpretação do termo “insumo” de forma ampla, abrangendo quaisquer custos e despesas inerentes à atividade da empresa, sob pena de violação ao artigo 111 do Código Tributário Nacional.

Compulsando os autos, observa-se à vista do CNPJ da empresa impetrante (ID 158827731) que ela tem por atividade econômica principal (Cód. 10.99-6-01) a fabricação de vinagres; e, como atividades econômicas secundárias: fabricação de outros produtos alimentícios não especificados anteriormente (Cód. 10.99-6-99), fabricação de especiarias, molhos, temperos e condimentos (Cód. 10.95-3-00), fabricação de embalagens de material plástico (Cód. 22.22-6-00), fornecimento de alimentos preparados preponderantemente para empresas (Cód. 56.20-1-01), comércio atacadista de açúcar (Cód. 46.37-1-02), comércio varejista de produtos alimentícios em geral ou especializado em produtos alimentícios não especificados anteriormente (Cód. 47.29-6-99), fabricação de sucos de frutas, hortaliças e legumes, exceto concentrados (Cód. 10.33-3-02), fabricação de produtos de limpeza e polimento (Cód. 20.62-2-00), comércio atacadista de produtos de higiene, limpeza e conservação domiciliar (Cód. 46.49-4-08), fabricação de óleos vegetais refinados, exceto óleo de milho (Cód. 10.42-2-00), fabricação de óleo de milho refinado (Cód. 10.65-1-03), comércio atacadista de óleos e gorduras (Cód. 46.37-1-03), e comércio atacadista de produtos alimentícios em geral (Cód. 46.39-7-01).

Insta mencionar que o conceito de “insumo”, para definição dos bens e serviços que dão direito a creditamento na apuração da contribuição ao PIS e da COFINS, deve ser extraído do inciso II, do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, não havendo direito a crédito sem qualquer limitação para abranger qualquer bem ou serviço que não seja intrinsecamente vinculado à fabricação do produto destinado à venda ou à prestação de serviços.

No que alude ao conceito de “insumo”, impende mencionar que o E. Superior Tribunal de Justiça, a quem compete em última análise velar pela correta aplicação da lei federal, no julgamento do REsp nº 1.221.170, submetido ao rito dos recursos repetitivos, apreciou a referida controvérsia e proferiu entendimento no sentido de que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço no desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, conforme se depreende do aludido julgado:

*“TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE*

CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

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

(REsp nº 1.221.170, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção; DJ: 22/02/2018; DJe 24/04/18)

Vale destacar, ainda, excerto do voto proferido pela E. Min. Regina Helena Costa por ocasião do aludido julgamento, *in verbis*: “... tem-se que o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência. Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço”.

*In casu*, no que alude à alegada subsunção das despesas com publicidade e propaganda da contribuição ao PIS e da COFINS, entendo que a pretensão da empresa impetrante não encontra guarida para prosperar.

Não obstante a ora recorrente suporte tais despesas para atingir seu público-alvo e no exercício de suas atividades de “e-commerce”, realizando vendas pela internet de diversos produtos/mercadorias, e, equivocadamente, as conceitue como insumos, em cotejo com o objeto social da empresa apelante não se vislumbra o critério da essencialidade e da relevância das despesas apontadas para fins de caracterizar a legitimidade do desconto na apuração da contribuição ao PIS/COFINS.

Em verdade, os referidos gastos apontados pela empresa apelante como insumos, constituem meras despesas que se relacionam indiretamente com o objeto social da empresa e, a despeito da contratação de serviços com prestadores para maior captação de consumidores na internet e incrementação do negócio da empresa, personalizando-o,

como estratégia comercial, eles não se encontram abarcados no conceito de “insumo” propriamente dito, a teor do entendimento assentado no julgamento do REsp nº 1.221.170.

Com efeito, não se pode afirmar que os serviços contratados pela sociedade recorrente, geradores de tais despesas consideradas “insumo”, pela apelante, sejam essenciais e relevantes como elemento *sine qua non* à prestação do serviço objeto do Contrato Social da empresa.

Não cabe ampliar o conceito de insumo a ponto de entendê-lo como todo e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, valendo ressaltar que a legislação de regência do PIS e da COFINS utilizou a expressão “insumo”, e não “despesa” ou “custo” dedutível, como refere a legislação do Imposto de Renda (IRPJ), não se podendo aplicar, por analogia, os conceitos dessa última.

*In casu*, não se vislumbra o critério da essencialidade e da relevância das despesas apontadas pela autora, ora apelante, para fins de caracterizá-las como “insumo” propriamente dito, a possibilitar-lhe o creditamento na apuração da contribuição ao PIS/COFINS.

Na esteira desse entendimento, seguem julgados desta Corte, *in verbis*:

*“REEXAME NECESSÁRIO E APELAÇÃO EM AÇÃO ORDINÁRIA. TRIBUTÁRIO. CRÉDITOS DE PIS/COFINS. ADWORKS E LINKS PATROCINADOS PARA PREFERÊNCIA EM SITES DE BUSCA. CONCEITO DE INSUMO VINCULA-SE À ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA DO BEM OU DO SERVIÇO NO DESENVOLVIMENTO DA ATIVIDADE EMPRESARIAL. RELAÇÃO DE ANTERIORIDADE, DE INTEGRAÇÃO AO PROCESSO PRODUTIVO, NÃO SE CONFUNDINDO COM ELEMENTOS VOLTADOS AO INCREMENTO DO CONSUMO DAQUELE BEM OU SERVIÇO. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO. DESPREZO, PELA AUTORA, DA OPORTUNIDADE DE PROVAR SITUAÇÃO DE FATO QUE ALEGOU. REEXAME E RECURSO PROVIDOS PARA JULGAR IMPROCEDENTE O PEDIDO, COM INVERSÃO DOS ÔNUS SUCUMBENCIAIS.*

1. O STJ, afastando a delimitação imposta por Instruções Normativas, assentou que o significado de insumo fica vinculado à essencialidade ou relevância do bem ou do serviço frente ao desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte. Segue a ementa do julgado, submetido ao rito do art. 543-C do CPC/73 (REsp 1221170 / PR / STJ - PRIMEIRA SEÇÃO / MIN. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO / DJe 24/04/2018)

2. Pretende a autora ver reconhecido como insumo a prestação do serviço de adworks, links patrocinados, e semelhantes, pois necessários a sua atividade empresarial, voltada para a criação de ambiente virtual que permita a consulta de preços em distintos sites de anunciantes e varejistas. Dado o volume de informações presentes na internet e o contumaz acesso a sites por meio de sites de busca (google, bing, yahoo), aduz que a contratação daqueles serviços é essencial para lhe garantir a preferência nos resultados encontrados, permitindo o acesso a sua própria plataforma.

3. A equiparação esbarra no próprio conceito de insumo. Seja por força de sua essencialidade ou relevância, o bem ou serviço considerado como insumo de outro bem e serviço apresenta necessariamente uma relação de anterioridade; é pressuposto para a consecução do serviço ou para a produção do bem a ser ofertado comercialmente, pois integra seu processo produtivo. A captação de clientela, seja por qual meio for, não traduz anterioridade à oferta do serviço ou do bem, mas sim incremento para seu consumo.

4. Não se pode considerar que os contratos firmados são elemento essencial ou relevante à prestação em si do serviço de consulta de preços. O objetivo da aquisição de adworks e de links patrocinados potencializa o acesso de usuários, mas não é pressuposto necessário ou relevante para a consecução do serviço. Em suma, a oferta de busca por preços na internet independe da preferência em sites de busca genéricos. Tanto é assim que pode a autora ofertar seu serviço sem contratar a preferência com sites de busca, optando por outra estratégia de captação de acesso, como a aquisição de espaços em outros sites, por exemplo. O serviço permanece em sua inteireza se excluída a contratação, configurada esta apenas como parte de sua estratégia de captação de consumidores na internet.

5. É o que se depreende de recente decisão monocrática proferida pelo Min. MAURO CAMPBELL MARQUES no REsp 1.437.025-SC. Com base no recurso repetitivo já aludido, o E. Relator afastou a possibilidade da Companhia HERING S/A auferir créditos de PIS/COFINS a partir de despesas de propaganda e marketing (taxa de propaganda), pois "são "custos" e "despesas" não essenciais ao processo produtivo da empresa que atua no ramo de vestuário, indiferente aí a condição de se estar diante de contrato de franquia" (D.O. 26.04.2018).

6. Ainda: a apelada insiste no fato da essencialidade da despesa - compra de adworks, links patrocinados e outras ferramentas semelhantes - todavia, instada pelo despacho de fls. 150 a indicar provas com que poderia, em tese, demonstrar essa essencialidade, expressamente preferiu o julgamento antecipado do processo na forma do art. 355, I, do CPC (fls. 151/152). Ou seja, não se preocupou com a prova da essencialidade desse fato, confiando apenas nos argumentos deduzidos e que foram contrariados, com vantagem, pela Fazenda Pública

7. Em resumo: não se pode reconhecer o direito ao creditamento do PIS/COFINS a partir das despesas incorridas com a aquisição de adworks, links patrocinados e outras ferramentas semelhantes. Com o resultado, tem-se a inversão dos ônus sucumbenciais, condenando-se a autora ao pagamento de honorários, fixados no percentual mínimo previsto no art. 85, § 3º, do CPC/15, tomando por base o proveito econômico indevidamente perquirido pela autora."

(ApCiv - APELAÇÃO CÍVEL - 2310221 / SP 0017150-80.2015.4.03.6100, Rel. DESEMBARGADOR FEDERAL JOHONSOM DI SALVO; Sexta Turma; Data do Julgamento: 18/07/2019; Data da Publicação/Fonte e-DJF3 Judicial 1 DATA:26/07/2019)

**"DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA. PRESCRIÇÃO. PIS E COFINS. REGIME DE NÃO-CUMULATIVIDADE. ART. 195, §12 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. LEIS N. 10.637/2002 E 10.833/2006. CUSTOS COM PUBLICIDADE E PROPAGANDA (MARKETING). APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE. GASTOS NÃO VINCULADOS DIRETAMENTE AO OBJETO SOCIAL DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA. RECURSO DE APELAÇÃO DESPROVIDO.**

1 - A autora ajuizou a presente ação declaratória cumulada com repetição de indébito em face da União, cujo objeto é o aproveitamento de crédito do PIS e da COFINS calculados sobre despesas de marketing, considerando o advento das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, para fins de dedução do valor das contribuições a pagar, desde a entrada em vigor do regime não-cumulativo, devidamente atualizado pelos índices oficiais.

2 - Da análise das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, para fins de creditamento no regime não-cumulativo das contribuições PIS e COFINS, verifica-se que o conceito de insumos, abrange os elementos que se relacionam diretamente à atividade fim da empresa, não abrangendo todos os elementos da sua atividade.

3 - Em consonância com os entendimentos firmados pela jurisprudência e considerando-se o objeto social das sociedades empresárias, ora apelantes, conclui-se que as despesas com publicidade e propaganda (marketing) não se qualificam como insumos.

4 - Apelação desprovida."

(ApCiv - APELAÇÃO CÍVEL - 2131543 / SP 0014293-95.2014.4.03.6100; Rel. Desembargador Federal ANTONIO CARLOS CEDENHO; Terceira Turma; v.u., DJ: 19/06/2019; e-DJF3 Judicial 1 Data: 27/06/2019)

**"TRIBUTÁRIO – AGRAVO DE INSTRUMENTO - MANDADO DE SEGURANÇA - PIS E COFINS – CREDITAMENTO - INSUMOS – DESPESAS COM IMPLEMENTAÇÃO E MANUTENÇÃO DE ESTABELECIMENTO VIRTUAL – IMPOSSIBILIDADE.**

1. O Superior Tribunal de Justiça declarou a ilegalidade das INs SRF nº. 247/02 e 404/04, no regime de tratava o artigo 543-C, do Código de Processo Civil de 1973.

2. Nos termos da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, a definição de insumo consta da lei.

3. O creditamento é medida de política fiscal. O Poder Executivo, no exercício de sua competência, vetou o creditamento da energia elétrica consumida no estabelecimento (artigo 3º, inciso III, da Lei Federal nº. 10.637/02)

4. Restringiu o creditamento de serviços àqueles utilizados "na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda" (artigo 3º, inciso II, da Lei Federal nº. 10.637/02).

5. Não há autorização legal para o creditamento de gastos com o ambiente virtual de comércio.

6. Agravo de instrumento improvido."

*(AI - AGRAVO DE INSTRUMENTO / SP 5007697-35.2018.4.03.0000; Rel. Juiz Federal Convocado JOSE EDUARDO DE ALMEIDA LEONEL FERREIRA; Sexta Turma; Data do Julgamento: 15/01/2019; Data da Publicação/Fonte Intimação via sistema DATA: 18/01/2019)*

Por derradeiro, cumpre asseverar que não cabe ao Judiciário atuar como legislador positivo para atribuir benefício fiscal não previsto em lei, sob pena de afronta ao art. 111 do Código Tributário Nacional.

Assim, não reconhecido o direito da impetrante ao creditamento das despesas ora debatidas na apuração da contribuição ao PIS e da COFINS, tampouco há de se cogitar em compensação de indébito tributário.

Ante o exposto, nego provimento à apelação.

É como voto.

---

---

#### **EMENTA**

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. PIS. COFINS. DESPESAS COM PUBLICIDADE E PROPAGANDA. INSUMOS. NÃO CARACTERIZAÇÃO. CREDITAMENTO. VEDAÇÃO. ARTIGO 3º, INCISO II, DAS LEIS nº 10.637/02 e 10.833/03. APELAÇÃO NÃO PROVIDA.

1. A presente ação mandamental tem por escopo a obtenção de provimento jurisdicional para que seja declarado o direito da impetrante ao creditamento de despesas com publicidade e propaganda na apuração da contribuição ao PIS e da COFINS.

2. A questão em discussão diz respeito ao regime da não cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, previsto nos §§ 12 e 13 do artigo 195 da Constituição Federal/88, introduzido pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003, e instituído pelas Leis nº 10.637/2002 (PIS) e nº 10.833/2003 (COFINS).

3. Desse modo, as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 dispuseram em seu artigo 3º, inciso II, sobre o creditamento a título de PIS e COFINS, respectivamente, prescrevendo que a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados 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.

4. Nesse passo, considerando que as regras da não cumulatividade das contribuições sociais em comento estão afetadas à definição infraconstitucional, ao amparo da Lei Maior, os aludidos diplomas normativos restringiram a hipótese de creditamento àqueles bens e serviços utilizados como “insumo”, vale dizer, o elemento intrinsecamente relacionado ao processo de produção de mercadorias ou serviços que tem por objeto a pessoa jurídica, não havendo de se cogitar na interpretação do termo “insumo” de forma ampla, abrangendo quaisquer custos e despesas inerentes à atividade da empresa, sob pena de violação ao artigo 111 do Código Tributário Nacional.

5. Compulsando os autos, observa-se à vista do CNPJ da empresa impetrante (ID 158827731) que ela tem por atividade econômica principal (Cód. 10.99-6-01) a fabricação de vinagres; e, como atividades econômicas secundárias: fabricação de outros produtos alimentícios não especificados anteriormente (Cód. 10.99-6-99), fabricação de especiarias, molhos, temperos e condimentos (Cód. 10.95-3-00), fabricação de embalagens de material plástico (Cód. 22.22-6-00), fornecimento de alimentos preparados preponderantemente para empresas (Cód. 56.20-1-01), comércio atacadista de açúcar (Cód. 46.37-1-02), comércio varejista de produtos alimentícios em geral ou especializado em produtos alimentícios não especificados anteriormente (Cód. 47.29-6-99), fabricação de sucos de frutas, hortaliças e legumes, exceto concentrados (Cód. 10.33-3-02), fabricação de produtos de limpeza e polimento (Cód. 20.62-2-00), comércio atacadista de produtos de higiene, limpeza e conservação domiciliar (Cód. 46.49-4-08), fabricação de óleos vegetais refinados, exceto óleo de milho (Cód. 10.42-2-00), fabricação de óleo de milho refinado (Cód. 10.65-1-03), comércio atacadista de óleos e gorduras (Cód. 46.37-1-03), e comércio atacadista de produtos alimentícios em geral (Cód. 46.39-7-01).

6. Insta mencionar que o conceito de “insumo”, para definição dos bens e serviços que dão direito a creditamento na apuração da contribuição ao PIS e da COFINS, deve ser extraído do inciso II, do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, não havendo direito a crédito sem qualquer limitação para abranger qualquer bem ou serviço que não seja intrinsecamente vinculado à fabricação do produto destinado à venda ou à prestação de serviços.

7. No que alude ao conceito de “insumo”, impende mencionar que o E. Superior Tribunal de Justiça, a quem compete em última análise velar pela correta aplicação da lei federal, no julgamento do REsp nº 1.221.170, submetido ao rito dos recursos repetitivos, apreciou a referida controvérsia e proferiu entendimento no sentido de que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço no desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

8. *In casu*, no que alude à alegada subsunção das despesas com publicidade e propaganda da contribuição ao PIS e da COFINS, entendo que a pretensão da empresa impetrante não encontra guarida para prosperar.

9. Não obstante a ora recorrente suporte tais despesas para atingir seu público-alvo e no exercício de suas atividades de “e-commerce”, realizando vendas pela internet de diversos

produtos/mercadorias, e, equivocadamente, as conceitue como insumos, em cotejo com o objeto social da empresa apelante não se vislumbra o critério da essencialidade e da relevância das despesas apontadas para fins de caracterizar a legitimidade do desconto na apuração da contribuição ao PIS/COFINS.

10. Em verdade, os referidos gastos apontados pela empresa apelante como insumos, constituem meras despesas que se relacionam indiretamente com o objeto social da empresa e, a despeito da contratação de serviços com prestadores para maior captação de consumidores na internet e incrementação do negócio da empresa, personalizando-o, como estratégia comercial, eles não se encontram abarcados no conceito de “insumo” propriamente dito, a teor do entendimento assentado no julgamento do REsp nº 1.221.170.

11. Com efeito, não se pode afirmar que os serviços contratados pela sociedade recorrente, geradores de tais despesas consideradas “insumo”, pela apelante, sejam essenciais e relevantes como elemento *sine qua non* à prestação do serviço objeto do Contrato Social da empresa.

12. Não cabe ampliar o conceito de insumo a ponto de entendê-lo como todo e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, valendo ressaltar que a legislação de regência do PIS e da COFINS utilizou a expressão "insumo", e não "despesa" ou "custo" dedutível, como refere a legislação do Imposto de Renda (IRPJ), não se podendo aplicar, por analogia, os conceitos dessa última.

13. *In casu*, não se vislumbra o critério da essencialidade e da relevância das despesas apontadas pela impetrante, ora apelante, para fins de caracterizá-las como “insumo” propriamente dito, a possibilitar-lhe o creditamento na apuração da contribuição ao PIS/COFINS.

14. Não cabe ao Judiciário atuar como legislador positivo para atribuir benefício fiscal não previsto em lei, sob pena de afronta ao art. 111 do Código Tributário Nacional.

15. Apelação não provida.

---

### ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, A Turma, por unanimidade, negou provimento à apelação, nos termos do relatório e voto que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.