



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10855.722334/2018-78  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-012.005 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de outubro de 2021  
**Recorrente** NETFLIX ENTRETENIMENTO BRASIL LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITO PIS/COFINS. PROPAGANDA E MARKETING. IMPOSSIBILIDADE

Os serviços de marketing, propaganda e publicidade podem subsumir-se ao conceito de insumo aptos a gerar créditos das contribuições parafiscais desde que seja demonstrada e provada a essencialidade, relevância e a sua insuprimibilidade para o desempenho da atividade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida. No mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do redator designado. Vencido o conselheiro Raphael Madeira Abad (relator) que reverteu as glosas referentes à propaganda, publicidade, promoção, ao agenciamento de publicidade e propaganda, ao agenciamento, corretagem e intermediação, à fotografia e cinematografia, aos serviços relativos à indústria cinematográfica, aos serviços de pesquisa e desenvolvimento, à fonografia ou gravação de sons, ao processamento de dados e congêneres, à exibição de filmes, entrevistas, musical, aos serviços de desenhos técnicos, ao licenciamento ou cessão de direito de uso e à veiculação de filme obra cinematográfica. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Walker Araújo.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad – Relator

(documento assinado digitalmente)

Walker Araújo - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Jorge Lima Abud, Walker Araújo, Larissa Nunes Girard, Jose Renato Pereira de Deus, Carlos Delson Santiago (suplente)

convocado(a)), Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Vinicius Guimaraes, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Carlos Delson Santiago.

## Relatório

Trata-se de processo administrativo fiscal no bojo do qual discute-se o direito ao crédito de PIS / COFINS sobre os valores dispendidos pela Recorrente, pioneira e renomada locadora de filmes.

Por retratar com precisão os fatos até então ocorridos no presente processo, adoto e transcrevo o Relatório elaborado pela DRJ quando da sua análise do processo.

Em decorrência de ação fiscal desenvolvida junto à empresa qualificada, foram lavrados os Autos de Infração da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins e da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS (fls. 218/233), como segue:

Cofins – período: 01/2015 e 12/2015

Contribuição R\$ 4.520.481,30

Juros de Mora R\$ 1.424.576,63

Multa Proporcional R\$ 3.390.360,93

Valor do Crédito Apurado R\$ 9.335.418,86

PIS/Pasep – período: 01/2015 e 12/2015

Contribuição R\$ 981.420,30

Juros de Mora R\$ 309.283,04

Multa Proporcional (Passível de Redução) R\$ 736.065,19

Valor do Crédito Apurado R\$ 2.026.768,53

A autuação ocorreu em razão de que créditos não-cumulativos foram descontados indevidamente na apuração das contribuições, resultando em recolhimento do PIS e Cofins de forma insuficiente, conforme informação constante do Relatório Fiscal, juntado aos autos às fls. 184/216.

No aludido termo, destaca a fiscalização que a contribuinte descontou valores a título de créditos de PIS e Cofins sobre os serviços de propaganda e publicidade; agenciamento, corretagem ou intermediação; assessoria ou consultoria de qualquer natureza; organização de festas e recepções; bufê, eventos, feiras, exposições, congressos e congêneres; pesquisa de mercado e desenvolvimento; fotografia e cinematografia em desacordo com o disposto no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, tendo em vista que tais dispêndios não se enquadram entre as despesas para as quais há previsão legal de apropriação de créditos. Por essa razão, tais créditos foram glosados pela fiscalização.

As glosas de créditos de PIS e Cofins geraram a insuficiência de recolhimentos que foram lançados no auto de infração, que ora se analisa.

Cientificada, por meio de sua Caixa Postal, considerando seu domicílio tributário eletrônico (DTE), em 31/08/2018, a interessada apresentou, tempestivamente, a impugnação (fls. 246/249) e documentos anexos, que será, a seguir sintetizada.

Alega, preliminarmente, a nulidade do Auto de Infração. No tópico, "*A Nulidade do Auto de Infração*", argumenta que houve erro cometido pela fiscalização na interpretação da legislação tributária aplicável aos fatos ocorridos, o que acarreta a nulidade do lançamento. Nesse entendimento, diz que o posicionamento adotado pela fiscalização baseia-se em um conceito restritivo, que considera insumo apenas os bens ou serviços diretamente utilizados na fabricação ou na produção de bens destinados à venda. Contudo, esse conceito já foi completamente superado pela jurisprudência, tendo em vista a decisão proferida em 24/04/2018, pelo Superior Tribunal de Justiça, na sistemática de recursos repetitivos, que considerou a definição restritiva da compreensão de insumo proposta pelas Instruções Normativas n.º 247/2002 e 404/2004, ilegal.

O conceito de insumo para fins de créditos de PIS e Cofins deve observar os requisitos de essencialidade ou relevância para com a atividade do contribuinte.

Desse forma, diante da interpretação equivocada da normas legais e por se basearam em definições restritivas já superadas e declaradas ilegais, entende que os Autos de Infração devem ser julgados nulos.

No mérito, discorre sobre o conceito de insumo adotado pelo STJ no julgamento do Recurso Especial n.º 1.221.170/PR. Diz que a maioria da Corte seguiu o entendimento da Ministra Regina Helena Costa, firmando a tese de que as IN n.º 247/02 e n.º 404/04 (que equiparam o conceito de insumo, para o PIS e Cofins, ao conceito definido pela legislação de ICMS e IPI) são ilegais por restringiram o conceito de insumos além das previsões legais.

A seguir, à luz das considerações acima, passa a demonstrar as razões pelas quais, no seu caso, as despesas de *marketing* devem ser consideradas "insumos" para fins de créditos de PIS/Cofins.

Explica, que não possui ponto comercial ou um estabelecimento físico para a prestação de serviços de modo que sua existência comercial se limita à *internet*. A atividade é desenvolvida por meio do seu *website*, que disponibiliza, mediante remuneração mensal, o *streaming* de conteúdo audiovisual nacional e estrangeiro.

Pelos motivos acima expostos, argumenta que deve investir em propaganda, marketing e publicidade como forma de criar meios para que seus clientes ou potenciais clientes tenham conhecimento da existência dos seus serviços.

Diz que pelo fato de não contar com um estabelecimento físico por meio do qual possa atrair novos clientes, desenvolver suas atividades ou gerar novas fontes de renda, a única forma de atrair novos clientes e gerar novas receitas é o investimento em publicidade, propaganda e *marketing*.

Desse modo, alega que não seria possível o desenvolvimento de suas atividades operacionais sem o investimento em propaganda e *marketing*, e para comprovar a relevância dos investimentos em propaganda anexa à impugnação trechos do relatório elaborado pela KPMG, o qual demonstra graficamente a relação entre o investimento em marketing e o aumento do número de assinantes e receitas entre 2014 e 2017.

Diz que restou demonstrado que as despesas de marketing são absolutamente essenciais à sua atividade, senão imprescindíveis, caracterizando-se "insumos" nos termos dos art. 3º das Leis n.º 10.637, de 2002 e n.º 10.833, de 2003. Sendo assim, as glosas efetuadas são ilegais e a cobrança veiculada pelos Autos de Infração são improcedentes e devem ser canceladas.

Em vista do exposto requer a nulidade dos autos de infração, e, caso assim não se entenda, que a possibilidade da tomada de créditos de PIS e Cofins seja feita necessariamente com base no entendimento do STJ, considerando como insumos as despesas de propaganda e marketing, para o imediato cancelamento dos Autos de Infração com o consequente arquivamento do presente processo administrativo.

É o relatório.

Como resultado da análise do processo pela DRJ foi lavrada a seguinte ementa abaixo transcrita.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015

NULIDADE. PRESSUPOSTOS.

Ensejam a nulidade apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS.

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 bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada.

ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.

O critério da essencialidade, nos termos da Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGFN-MF, requer que o bem ou serviço creditado constitua elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pela contribuinte; 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 do sujeito passivo, seja pela singularidade de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.

SERVIÇOS DE PROPAGANDA, PUBLICIDADE E MARKETING. INSUMOS. ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.

Os serviços de propaganda, publicidade e marketing não atendem os critérios da essencialidade, porque não são elementos inseparáveis da execução do serviço prestado, ou da relevância, porquanto não integram o processo de produção da interessada, que é a disponibilização de séries, filmes, programas de televisão e outros conteúdos de entretenimento pela *internet*, mediante o pagamento de uma assinatura mensal e, em consequência, não se enquadram no conceito de insumos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015

NULIDADE. PRESSUPOSTOS.

Ensejam a nulidade apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS.

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 bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada.

#### ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.

O critério da essencialidade, nos termos da Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGFN-MF, requer que o bem ou serviço creditado constitua elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pela contribuinte; 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 do sujeito passivo, seja pela singularidade de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.

#### SERVIÇOS DE PROPAGANDA, PUBLICIDADE E MARKETING. INSUMOS. ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.

Os serviços de propaganda, publicidade e marketing não atendem os critérios da essencialidade, porque não são elementos inseparáveis da execução do serviço prestado, ou da relevância, porquanto não integram o processo de produção da interessada, que é a disponibilização de séries, filmes, programas de televisão e outros conteúdos de entretenimento pela internet, mediante o pagamento de uma assinatura mensal e, em consequência, não se enquadram no conceito de insumos.

Irresignada com a decisão prolatada pela DRJ a ora Recorrente interpôs Recurso Voluntário por meio do qual reitera os argumentos já trazidos e submete a questão ao CARF.

## Voto Vencido

Conselheiro Raphael Madeira Abad, Relator.

### 1. Admissibilidade

O Recurso é tempestivo e a matéria é da competência deste Colegiado, razão pela qual deve ser conhecido.

### 2. Preliminar.

#### 2.1. Preliminar de nulidade do auto de infração por ele ter sido lavrado utilizando-se um conceito ultrapassado de insumo.

A Recorrente sustenta que o Auto de Infração é nulo em razão de haver sido lavrado a partir de um conceito ultrapassado de insumo, classificando a preliminar em dois capítulos, que serão tratados a seguir:

##### 2.1.1. Argumento de que as Instruções Normativas haviam sido declaradas ilegais antes da lavratura do Auto de Infração.

A Recorrente alega que o Auto de Infração é nulo em razão do fato de haver sido lavrado em 28.8.2018 com fundamento nas IN 247/02 e 404/04, que já haviam sido declaradas ilegais pelo STJ em decisão publicada no dia 24.04.2018. (e-fls. 522)

Todavia, analisando-se o Relatório Fiscal de e-fls. 184 e seguintes percebe-se que a infração apontada foi em relação ao artigo 3º, inciso II, da Lei 10.637/2002, e da Lei 10.833/2003.

O raciocínio esposado pela Recorrente já foi objeto de recente deliberação por parte deste Colegiado, merecendo transcrição o fragmento do voto redigido pelo Conselheiro José Renato Pereira de Deus no processo n. 10880.980197/2011-19, verbis:

Segundo seu entendimento, o fato de a autoridade julgadora sustentar sua decisão nas Instruções Normativas n.ºs 247/2002 e 404/2004, promoveria a nulidade do acórdão por falta de fundamentação.

Entretanto, entendo que não assiste razão às alegações da recorrente quanto ao assunto em comento.

Segundo o artigo 59, do Decreto n.º 70.235/72, são nulos:

Art. 59. São nulos:

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa;

Conforme podemos observar dos documentos e peças de defesa acostados aos autos, todos os atos administrativos foram praticados por autoridade devidamente investida para tanto, bem como não houve qualquer tipo de cerceamento do direito de defesa da recorrente.

Vale ressaltar, que ao contrário do alegado, a recorrente pode promover de forma completa e com robusto alicerce, suas defesas e recursos, o que leva a crer que não houve qualquer prejuízo.

Do acórdão recorrido, pode-se extrair de forma clara a fundamentação trazida pela autoridade julgadora, não sendo motivo de nulidade o descontentamento da parte recorrente quanto aos motivos que levaram ao não atendimento de seu pleito.

Por tais razões, afasta-se a alegação de nulidade da decisão recorrida.

As Instruções Normativas mencionadas não passam da regulamentação do disposto nas leis, e a declaração de sua ilegalidade não possui o condão de gerar a nulidade do Auto de Infração, razão pela qual voto no sentido de afastar a preliminar arguida.

### **2.1.2. Argumento de que o conceito de insumo utilizado estava ultrapassado quando da lavratura do Auto de Infração.**

A Recorrente sustenta que o Auto de Infração foi lastreado em um conceito de insumo que tornou-se ultrapassado a partir do julgamento do Recurso Especial n.º 1.221.170/PR pelo Superior Tribunal de Justiça.

A definição do conceito de insumo para fins de creditamento de PIS e de COFINS depende de uma relação entre (i) o produto ou serviço, (ii) a empresa que adquire o produto ou o serviço (iii) a atividade desempenhada pela empresa.

Este argumento não pode ser considerado uma preliminar, pois um eventual erro no conceito de insumo integra o mérito do Recurso, que será analisado em momento oportuno neste Acórdão.

Por esta razão esta preliminar também deve ser afastada, autorizando que se adentre ao mérito recursal.

### 3. Mérito

#### 3.1. Conceito de insumo

O mérito do presente Recurso Voluntário é exatamente a amplitude exegética do conceito de insumo e se as atividades de propaganda, marketing e publicidade poderiam subsumir-se a ele no caso concreto da Recorrente, que desenvolve suas atividades exclusivamente pela internet.

Efetivamente, a pedra angular do litígio posta neste capítulo recursal se restringe à interpretação das leis que instituíram o PIS e a COFINS não-cumulativos. A celeuma que embasa a maior parte dos processos envolvendo o tema diz respeito ao alcance do termo “insumo” para fins de obtenção do valor do crédito das exações a serem compensadas/ressarcidas.

Neste sentido também valho-me das lições do Ilustríssimo Conselheiro José Renato Pereira de Deus, no processo n.º 13502.720849/2011-55 que enfrentou o tema com maestria, profundidade e didática, de sorte que reproduzo seu voto para embasar minha opinião sobre o conceito, e por consequência, minhas razões de decidir, *verbis*:

##### II.2.2 - Conceito de Insumo

No mérito, inicialmente, exponho o entendimento deste relator acerca da definição do termo "insumos" para a legislação da não-cumulatividade das contribuições.

A respeito da definição de insumos, a não-cumulatividade das contribuições, embora estabelecida sem os parâmetros constitucionais relativos ao ICMS e IPI, foi operacionalizada mediante o confronto entre valores devidos a partir do auferimento de receitas e o desconto de créditos apurados em relação a determinados custos, encargos e despesas estabelecidos em lei. A apuração de créditos básicos foi dada pelos artigos 3º das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003.

A regulamentação da definição de insumo foi dada, inicialmente, pelo artigo 66 da IN SRF n.º 247/2002, e artigo 8º da IN SRF n.º 404/2004, as quais adotaram um entendimento restritivo, calcado na legislação do IPI, especialmente quanto à expressão de bens utilizados como insumos.

A partir destas disposições, três correntes se formaram: a defendida pela Receita Federal, que utiliza a definição de insumos da legislação do IPI, em especial dos Pareceres Normativos CST n.º 181/1974 e n.º 65/1979. Uma segunda corrente que defende que o conceito de insumos equivaleria aos custos e despesas necessários à obtenção da receita, em similaridade com os custos e despesas dedutíveis para o IRPJ, dispostos nos artigos 289, 290, 291 e 299 do RIR/99. E, uma terceira corrente, que

defende, com variações, um meio termo, ou seja, que a definição de insumos não se restringe à definição dada pela legislação do IPI e nem deve ser tão abrangente quanto a legislação do imposto de renda.

Para dirimir todas as peculiaridades que envolve a questão do crédito de PIS/COFINS, o STJ julgou a matéria, na sistemática de como recurso repetitivo, no REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018.

"Pacificando" o litígio, o STJ julgou a matéria, na sistemática de recurso repetitivo, no REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018, o qual restou decidido com a seguinte ementa:

#### EMENTA

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 PROPOSITO 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.

#### ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, prosseguindo no julgamento, por maioria, a pós o realinhamento feito, conhecer parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte,



dar-lhe parcial provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator, que lavrará o ACÓRDÃO.

Votaram vencidos os Srs. Ministros Og Fernandes, Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina. O Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães (voto-vista), Regina Helena Costa e Gurgel de Faria (que se declarou habilitado a votar) votaram com o Sr. Ministro Relator. Não participou do julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Brasília/DF, 22 de fevereiro de 2018 (Data do Julgamento).

NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

MINISTRO RELATOR

O item 42 da nota reproduz o acatamento da definição dada no julgamento do repetitivo, nos seguintes termos:

"42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

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.

[...]

64. Feitas essas considerações, conclui-se que, por força do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002, a Secretaria da Receita Federal do Brasil deverá observar o entendimento do STJ de que:

“(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 Lei nº 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.

65. Considerando a pacificação da temática no âmbito do STJ sob o regime da repercussão geral (art. 1.036 e seguintes do CPC) e a consequente inviabilidade de reversão do entendimento desfavorável à União, a matéria apreciada enquadra-se na previsão do art. 19, inciso IV, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002[5] (incluído pela Lei nº 12.844, de 2013), c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, os quais autorizam a dispensa de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, por parte da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

66. O entendimento firmado pelo STJ deverá, ainda, ser observado no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos dos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002[6], cumprindo-lhe, inclusive, promover a adequação dos atos normativos pertinentes (art. 6º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01, de 2014).

67. Por fim, cumpre esclarecer que o precedente do STJ apenas definiu abstratamente o conceito de insumos para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS. Destarte, tanto a dispensa de contestar e recorrer, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, como a vinculação da Secretaria da Receita Federal do Brasil estão adstritas ao conceito de insumos que foi fixado pelo STJ, o qual afasta a definição anteriormente adotada pelos órgãos, que era decorrente das Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e 404/2004.

68. Ressalte-se, portanto, que o precedente do STJ não afasta a análise acerca da subsunção de cada item ao conceito fixado pelo STJ. Desse modo, tanto o Procurador da Fazenda Nacional como o Auditor-Fiscal que atuam nos processos nos quais se questiona o enquadramento de determinado item como insumo ou não para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS estão obrigados a adotar o conceito de insumos definido pelo STJ e as balizas contidas no RESP nº 1.221.170/PR, mas não estão obrigados a, necessariamente, aceitar o enquadramento do item questionado como insumo. Deve-se, portanto, diante de questionamento de tal ordem, verificar se o item discutido se amolda ou não na nova conceituação decorrente do Recurso Repetitivo ora examinado.

69. Ante o exposto, propõe-se seja autorizada a dispensa de contestação e recursos sobre o tema em enfoque, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, nos termos seguintes:"

Em seguida, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, analisando a decisão proferida no REsp 1.221.170/PR, emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

**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 n.º 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei n.º 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Referido parecer, analisando o julgamento do REsp 1.221.170/PR, reconheceu a possibilidade de tomada de créditos como insumos em atividades de produção como um todo, ou seja, reconhecendo o insumo do insumo (item 3 do parecer), EPI, testes de qualidade de produtos, tratamento de efluentes do processo produtivo, vacinas aplicadas em rebanhos (item 4 do parecer), instalação de selos exigidos pelo MAPA, inclusive o transporte para tanto (item 5 do parecer), os dispêndios com a formação de bens sujeitos à exaustão, despesas do imobilizado lançadas diretamente no resultado, despesas de manutenção dos ativos responsáveis pela produção do insumo e o do produto, moldes e modelos, inspeções regulares em bens do ativo imobilizado da produção, materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização dos ativos produtivos (item 7 do parecer), dispêndios de desenvolvimento que resulte em ativo intangível que efetivamente resulte em insumo ou em produto destinado à venda ou em prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com combustíveis e lubrificantes em a) veículos que suprem as máquinas produtivas com matéria-prima em uma planta industrial; b) veículos que fazem o transporte de matéria-prima, produtos intermediários ou produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica; c) veículos utilizados por funcionários de uma prestadora de serviços domiciliares para irem ao domicílio dos clientes; d) veículos utilizados na atividade-fim de pessoas jurídicas prestadoras de serviços de transporte (item 10 do parecer), testes de qualidade de matérias-primas, produtos em elaboração e produtos acabados, materiais fornecidos na prestação de serviços (item 11 do parecer).

Por outro lado, entendeu que o julgamento (questões estas que não possuem caráter definitivo e que podem ser revistas em julgamento administrativo) não daria margem à tomada de créditos de insumos nas atividades de revenda de bens (item 2 do parecer), alvará de funcionamento e atividades diversas da produção de bens ou prestação de serviços (item 4 do parecer), transporte de produtos acabados entre centros de distribuição ou para entrega ao cliente (nesta última situação, tomaria crédito como frete em operações de venda), embalagens para transporte de produtos acabados, combustíveis em frotas próprias (item 5 do parecer), ferramentas (item 7 do parecer), despesas de pesquisa e desenvolvimento de ativos intangíveis mal-sucedidos ou que não se vinculem à produção ou prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com pesquisa e prospecção de minas, jazidas, poços etc de recursos minerais ou energéticos que não resultem em produção (esforço mal-sucedido), contratação de pessoa jurídica para exercer atividades terceirizadas no setor administrativo, vigilância, preparação de alimentos da pessoa jurídica contratante (item 9.1 do parecer), dispêndios com alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida para seus funcionários, à exceção da hipótese autônoma do inciso X do artigo 3º (item 9.2 do parecer), combustíveis e lubrificantes utilizados fora da produção ou prestação de serviços, exemplificando a) pelo setor administrativo; b) para transporte de funcionários no trajeto de ida e volta ao local de trabalho; c) por administradores da pessoa jurídica; e) para entrega de mercadorias aos clientes; f) para cobrança de valores contra clientes (item 10 do parecer), auditorias em diversas áreas, testes de qualidade não relacionados com a produção ou prestação de serviços (item 11 do parecer).

Em resumo, considerando a decisão proferida pelo STJ e o posicionamento do Parecer Normativo Cosit 05/2018, temos as seguintes premissas que devem ser observadas pela empresa para apuração do crédito de PIS/COFINS: 1. **Essencialidade**, que diz respeito ao 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; 2. **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.

Portanto, para análise da subsunção do bem ou serviço ao conceito de insumo, mister se faz a apuração da sua essencialidade e relevância ao processo produtivo da sociedade. Com essas considerações, passa-se à análise do caso concreto.

Também admito que a Recorrente, na qualidade de prestadora de serviços, é capaz de aproveitar-se de créditos, fato este reconhecido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais como se pode aferir pela leitura do Acórdão 9303-010.247 em 11 de março de 2020, quando negou tal possibilidade às varejistas:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO A TÍTULO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI Nº 10.637/2002. ATIVIDADE COMERCIAL/VAREJISTA. IMPOSSIBILIDADE. VEDAÇÃO.

Na atividade de comércio/varejista, não é possível a apuração de créditos da não-cumulatividade do PIS, com base no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002, porquanto a hipótese normativa desse dispositivo é voltada especificamente às pessoas jurídicas industriais ou prestadoras de serviços. Por não produzir bens, tampouco prestar serviços, devem ser mantidas as glosas de todos os dispêndios sobre os quais a empresa comercial/varejista tenha tomado créditos do regime não-cumulativo como insumos.

Sinteticamente, para fins das leis nº 10.637/02 e Lei nº 10.833/03, insumos são os bens e serviços essenciais e relevantes utilizados no processo produtivo de uma empresa, ou seja, sem os quais a sua atividade não possa ser desempenhada.

### **3.2. Análise da essencialidade e relevância da atividade de marketing propaganda e publicidade da recorrente NETFLIX.**

Como já mencionado, a definição do conceito de insumo é relacional, ou seja, depende de uma relação entre a empresa, o bem (produto ou serviço) e a atividade da empresa, não podendo ser definido *prima facie*, mas apenas após esta análise da “singularidade da cadeia produtiva”, razão pela qual também tornou-se famosa a afirmação segundo a qual “o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria.”

Desta forma resta indagar o papel da publicidade digital em uma empresa virtual, ou seja, sem lojas físicas.

Para tanto será necessário lançar mão se de uma análise subjetiva dentro de critérios objetivos, o que definitivamente não é estranho ao direito tributário, que possui diversas apreciações deste tipo, inclusive todas aquelas que classificam bens e declaram que algo é ou não insumo em um determinado processo produtivo.

É inegável que existe no CARF um preconceito, no sentido técnico da palavra, em relação a que as despesas com publicidade não integram o conceito de insumos, o que decorre do fato de que, pela pesquisa realizada, não foi localizado acórdão no qual tenha sido comprovada a sua essencialidade e relevância ao processo produtivo.

Em relação à singularidade deste caso para analisar a essencialidade e relevância dos serviços em exame será necessário realizar uma abordagem pormenorizada e específica acerca dos elementos envolvidos na operação de subtração, quais sejam o minuendo, que é a atividade efetivamente desempenhada pela Recorrente e o subtraendo, que é natureza dos serviços contratados e o teste de subtração do serviço para a atividade.

O objetivo da subtração é conhecer qual é o grau de suficiência do subtraendo em relação ao minuendo ou, em outras, palavras, qual é a essencialidade e relevância do subtraendo (serviços contratados) em relação ao minuendo (atividade prestada pela Recorrente)

### **3.2.1. Análise da atividade efetivamente desempenhada pela Recorrente.**

O Relatório Fiscal de e-fls. 184, que integra o Auto de Infração mantido pelo Acórdão sob exame, descreve a Recorrente como tendo o seguinte objeto social.

“disponibilizar séries, filmes, televisão conteúdos de entretenimento aos seus clientes via internet, com a possibilidade de importação de produtos, e o comodato de tais produtos a terceiros, conforme necessário para a prática de tais atividades”.

Para tanto, a como bem salientou o referido Relatório Fiscal, para distribuir aos seus consumidores os filmes licenciados pela Netflix Inc. a Recorrente faz uso da tecnologia de streaming, assim por ele definido como:

“Streaming é uma tecnologia que envia informações multimídia, através da transferência de dados, utilizando redes de computadores, especialmente a Internet”

No citado termo há menção ao fato de que a própria Recorrente apontou sua atividade como sendo a de

“... serviços de disponibilização de séries, filmes, programas de televisão e outros conteúdos de entretenimento aos seus clientes via internet mediante o pagamento de uma assinatura mensal”;

Toda a operação realizada pela Recorrente e a sua relação com a NETFLIX INC é perfeitamente descrita no próprio termo:

“Em resumo, neste contrato de prestação de serviços de Revenda (“RESELLER SERVICES AGREEMENT”) firmado entre NETFLIX, INC e NETFLIX ENTRETENIMENTO BRASIL LTDA, constata-se que o contribuinte NETFLIX é um revendedor da NETFLIX, INC, com direito de comercializar e oferecer os Serviços aos Assinantes no Brasil, ou seja, a fornecer os Serviços ao contribuinte que, por sua vez, os fornece aos assinantes; os assinantes pagam ao contribuinte o Preço de Varejo que, por sua vez, paga a NETFLIX, INC, o Preço do Serviço, conforme os termos definidos no contrato.”

Efetivamente, trata-se de uma conhecida distribuidora de produtos cinematográficos, cuja atividade seria inimaginável há poucos anos atrás, quando os filmes eram locados por meio de fitas magnéticas e depois por discos lidos a raio laser, acessíveis nas

“locadoras” onde os consumidores entravam fisicamente, alugavam as fitas e saíam, em alguns casos devendo devolve-las rebobinadas alguns dias depois, atividade que a Recorrente ousou exercer de forma totalmente eletrônica, sem fitas, discos, lojas físicas ou atendentes. Todas estas atividades passaram para um ambiente virtual.

Mas a atividade da Recorrente também tem diferenças substanciais em relação às vídeo locadoras do passado, quais sejam:

- a) a Recorrente não compra ou aluga os filmes e séries que disponibiliza aos seus consumidores, limitando-se a intermediar a relação entre eles e a NETFLIX.INC.
- b) a Recorrente não aluga os produtos audiovisuais, mas sim cobra uma “mensalidade” para os consumidores assistirem o que quiserem, quantas vezes quiserem quando e como quiserem.

Isto porque a Recorrente é uma revendedora, ou melhor, relocadora local da NETFLIX INC, cuja atividade sinteticamente consiste em intermediar no Brasil o direito ao acesso aos seus produtos cinematográficos, como afirma a própria Recorrente: *“Atividade de disponibilização de conteúdo audiovisual pela internet.”* ou como definiu a fiscalização, *“provedora de filmes e séries de televisão via streaming (tecnologia que envia informações multimídia, através da transferência de dados, utilizando redes de computadores, especialmente a Internet)”*.

Para concluir acerca da atividade desempenhada pela Recorrente é necessário pontuar que ela não produz nenhum produto físico ou intelectual, e sua atividade, ou seja, o serviço por ela prestado consiste tão somente em (i) angariar consumidores brasileiros para a contratação de um “pacote” de filmes e séries disponível na NETFLIX INC, ou seja, por ela produzido, comprado ou alugado, e não o “pacote” dos concorrentes, (ii) operacionalizar legalmente o estabelecimento e manutenção desta relação jurídica, garantindo o cumprimento dos direitos e deveres das partes e, finalmente, (iii) operacionalizar tecnicamente a prestação do serviço, disponibilizado o conteúdo cinematográfico.

A Recorrente não produz, aluga ou compra conteúdos, tão somente distribui os conteúdos que a NETFLIX INC a autoriza a distribuir no Brasil.

Neste sentido não há de se falar que os gastos com propaganda e marketing serem posteriores a um processo de produção, pois a Recorrente nada produz, tão somente presta o serviço de distribuir os conteúdos e alega que para a prestação deste serviço a publicidade é insuprimível, o que será aferido a seguir.

### **3.2.2. Análise dos serviços contratados cujos créditos foram glosados.**

Neste momento também é necessário apontar que os serviços concretamente contratados pela Recorrente, são de “propaganda”, “marketing” e “publicidade” tratados pela DRJ em seu Acórdão.

Nota-se que a fiscalização efetuou a glosa de crédito referentes às despesas com serviços de veiculação de propaganda e publicidade na internet, prestados pelas empresas Facebook Serviços Online do Brasil, lançadas na contabilidade na conta

denominada "Campanha/Anúncios"; revenda de espaço publicitário pela Empresa Google Brasil Internet Ltda, lançadas na contabilidade na contas "pesquisas" ou "RTB Vídeo"; propaganda e publicidade, inclusive promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários, agenciamento de publicidade e propaganda, inclusive o agenciamento de veiculação por quaisquer meios prestados pela empresa Y&R Propaganda Ltda, lançadas na contabilidade nas contas "Outdoor", "TV/Programas", "Cinemas", etc; criação e produção de vídeos para campanhas publicitárias prestadas pela empresa Cubobb Publicidade Ltda e serviços de publicidade e propaganda prestados pelas demais empresas cujas notas fiscais foram informadas na EFD Contribuições. (e-fls 508)

A Recorrente agrupou as glosas na tabela abaixo transcrita, acostada às e-fls. 443, especificamente no Laudo da KPMG, apontando que não houve glosas tão somente dos serviços de assessoria e consultoria em informática.

Ano	Reg. de Orig. da Nota Fiscal	Reg. de Orig. do Item	Descrição da Mercadoria/Serviço	PIS / COFINS: Base de Cálculo	% do Total
2015	A100	A170	Propaganda e publicidade, inclusive prom	38.464.881,85	74,22%
			Agenciamento de publicidade e propaganda	5.830.781,63	11,25%
			Agenciamento, corretagem ou intermediação	3.675.402,13	7,09%
			Assessoria ou consultoria de qualquer na	1.548.180,90	2,99%
			Organização de festas e recepções, bufê	708.678,56	1,37%
			Fotografia e cinematografia, inclusive r	299.699,95	0,58%
			SERVIÇOS RELATIVOS À INDÚSTRIA CINEMATOG	280.000,00	0,54%
			Feiras, exposições, congressos e congêne	235.072,36	0,45%
			Assessoria e consultoria em informática.	157.060,99	0,30%
			Produção, mediante ou sem encomenda prév	115.000,00	0,22%
			PRODUÇÃO DE EVENTO	113.384,18	0,22%
			Planejamento, organização e administração	103.268,26	0,20%
			Planejamento, confecção, manutenção e at	67.571,75	0,13%
			Serviços de pesquisas e desenvolvimento	58.100,00	0,11%
			Fonografia ou gravação de sons, inclusiv	36.700,00	0,07%
			Processamento de dados e congêneres.	30.000,00	0,06%
			Exibição de filmes, entrevistas, musical	28.000,00	0,05%
			Serviços de desenhos técnicos.	25.000,00	0,05%
			Licenciamento ou cessão de direito de us	23.257,60	0,04%
			Contabilidade, inclusive serviços técnic	11.594,00	0,02%
			VEICULAÇÃO DE FILME OBRA CINEMATOGRÁFIC	10.000,00	0,02%
			Representação de qualquer natureza, incl	3.000,00	0,01%
<b>TOTAL</b>	<b>51.824.634,16</b>	<b>100,00%</b>			

### 3.2.3. O teste da subtração realizado no caso concreto do presente processo.

Como se sabe, o teste da subtração como mecanismo para identificação da essencialidade e relevância de um produto ou serviço para uma atividade, produto ou serviço consiste na análise dos efeitos causados pela retirada dos primeiros em relação aos últimos.

A questão concretamente submetida a este colegiado é se os seus gastos com marketing realizados pela Recorrente poderiam subsumir-se ao conceito de insumos, o que passa pela análise da eventual essencialidade e relevância deste bem para a cadeia produtiva da Recorrente, naquele que ficou conhecido pelo teste da subtração, ou seja, se a retirada dos bens compromete ou não, de forma substancial, a atividade.

Neste momento processual, Recurso Voluntário, este Colegiado deverá aferir o teste da subtração realizado pelo Acórdão em testilha, busílis do presente processo, confirmando-

o ou refutando-o, neste último caso havendo a necessidade de refazê-lo, da forma que admitir ser a mais correta.

Para tanto, inicialmente será necessário observar o teste realizado pelo Acórdão em questão.

### **3.2.3.1. Premissas e especificidades para a realização do teste da subtração no caso concreto.**

É incontroverso que o conceito de insumo deve ser analisado a partir da absoluta ou relativa imprescindibilidade do bem, assim como do teste da subtração.

É também incontroverso que o busílis reside em saber em que grau as atividades realizadas pela Recorrente (angariar consumidores brasileiros para a contratação de um “pacote” de filmes e séries disponível na NETFLIX INC e operacionalizar legal e tecnicamente o estabelecimento e manutenção desta relação) dependem da propaganda pela internet, em conformidade com o que foi magistralmente pontuado pelo Acórdão atacado no sentido de que “A análise da essencialidade deve ser objetiva, dentro de uma visão de processo produtivo, e não subjetiva, considerando a percepção do produtor ou prestador de serviço.”

No âmbito deste Colegiado também são juridicamente incontroversos os conceitos de ESSENCIALIDADE e RELEVÂNCIA, mas que para este caso concreto devem ser aprofundados em alguns aspectos.

**ESSENCIAIS** são os elementos imprescindíveis à fabricação de um bem, ou seja, sem os quais a processo produtivo não pode ocorrer de maneira alguma. Não é difícil imaginar que seria impossível fabricar vinho sem uvas, gasolina sem petróleo, ou cocada sem coco. Estes bens foram denominados pela Min. Helena Regina Costa como ESSENCIAIS, e muito bem pontuados na Nota Explicativa SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF editada pela PGFN.

48. A Ministra Regina Helena Costa esclareceu em seu voto **que o item atende ao critério da essencialidade quando configura elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço ou, minimamente, quando sua falta priva de qualidade, quantidade e/ou suficiência. É, portanto, essencial é o item, dentro do processo produtivo, do qual dependa “intrínseca e fundamentalmente” o produto ou serviço.**

Nesta categoria encontra-se a essencialidade física, química e lógica.

Há, todavia, os bens que não são absolutamente imprescindíveis, indispensáveis ou essenciais para o processo produtivo ou prestação do serviço, mas que sem eles tais atividades não poderiam ser realizadas da forma que normal ou usualmente ocorrem. São os bens denominados **RELEVANTES**, muito bem apontados na mencionada nota explicativa

49. Já o item relevante, ainda no escólio da Ministra Regina Helena Costa, é aquele cuja finalidade, conquanto não seja indispensável à elaboração do próprio produto ou serviço integra o processo de produção, ou pelas singularidades de cada cadeia produtiva ou por imposição legal. Nesse passo, a Ministra entendeu que o critério da relevância seria mais abrangente que o da pertinência (que havia sido proposto pelo Ministro Mauro Campbell Marques), na medida que esta seria caracterizada pelo emprego na produção ou na execução do serviço.



A relevância também pode ser química, física, lógica ou ainda jurídica, sendo esta última exemplificada pelos bens que a lei declara a imprescindibilidade, como por exemplo o material de segurança obrigatório.

Desta forma, geram créditos não apenas os bens sem os quais o processo produtivo ou a prestação de serviço são de IMPOSSÍVEL concretização, denominados ESSENCIAIS mas também os bens cuja ausência prejudique-os significativamente, denominados RELEVANTES.

Em outras palavras, os bens relevantes são aqueles cuja subtração não impede o processo produtivo, mas o atrapalha significativamente. Também neste sentido merece transcrição a nota explicativa, que trata estes bens como IMPORTANTES

14. Consoante se depreende do Acórdão publicado, os Ministros do STJ adotaram a interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à **luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Dessa forma, tal aferição deve se dar considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.**

*15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.*

Merece destaque o fato de que a RELEVÂNCIA de algo não diz respeito tão somente ao PRODUTO que será fabricado pelo contribuinte, mas também diz respeito à ATIVIDADE DA EMPRESA. Desta maneira, algo pode ser relevante para uma empresa, embora não seja relevante para o bem por ela produzido. Este, por exemplo, é o caso dos radiocomunicadores das empresas com grandes plantas industriais. Neste sentido é a referida nota explicativa que aponta que a subtração do insumo não precisa inviabilizar a fabricação do bem, como a soja para o leite de soja, mas cuja subtração **“implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial”** do contribuinte, *verbis*:

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - **cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.**

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, **uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo.** É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.

Na indústria por exemplo, talvez seja possível deixar de usar alguns aditivos que não inviabilizam absolutamente o processo produtivo, mas o otimizam significativamente, como aditivos e lubrificantes, que tornam o processo produtivo mais eficiente, reduzindo manutenções e aumentando o rendimento e a vida útil dos equipamentos. Não são essenciais / imprescindíveis como o amendoim para a manteiga de amendoim, mas são relevantes para o produto e para a atividade da empresa.

É inerente aos bens e serviços relevantes que eles possam ser subtraídos sem o comprometimento absoluto do bem, serviço ou atividade, mas a “impossibilidade da atividade empresarial.”

Este conceito de BENS RELEVANTES coloca-se em posição intermediária entre, de um lado os BENS ESSENCIAIS, e os OUTROS BENS que correspondem ao conceito de despesa operacional.

Neste momento cumpre ressaltar que em uma atividade empresarial todos os bens e serviços possuem alguma relevância, pois caso contrário o empresário não gastaria o dinheiro da companhia na respectiva compra ou contratação, todavia o que se busca é uma relevância que inviabilize a atividade empresarial.

A dificuldade hermenêutica que envolve os bens relevantes encontra-se exatamente nesta definição. Se este conceito for interpretado de forma muito abrangente, equivalerá ao de “despesa operacional”, e de outro lado se for interpretado de forma muito restrita será equivalente ao de “essenciais”.

Sob esta ótica é perfeitamente possível que a indústria abra mão de tratores, guindastes, motosserras e empilhadeiras, e volte a utilizar pás, picaretas, machados, mulas, baldes e carrinhos de mão, mas o processo produtivo seria muito menos eficiente. Seria fisicamente possível construir edifícios com os métodos empregados um século atrás, todavia talvez não haja possibilidade econômica.

Estes são os bens que, apesar de não serem essenciais, são importantes ou relevantes.

**Há ainda duas outras premissas que devem ser levadas em especial consideração no caso concreto, para a aplicação do teste da subtração.**

A primeira delas é que a Recorrente demonstrou que a sua principal atividade consiste em angariar clientes para a NETFLIX INC, uma vez que ela não produz ou compra conteúdo, mas tão somente angaria clientes, firma contratos e os administra, em sentido amplo, atividade para a qual a publicidade parece imprescindível.

A segunda delas é a que a Recorrente não emprega qualquer outro meio, a não ser a publicidade, para desempenhar a sua atividade. Perceba-se que as empresas geralmente buscam estampar as suas marcas nos bens por elas produzidos, a fim de que cada usuário seja um “garoto propaganda” da marca, como ocorre com os carros, roupas, celulares, até construtoras que colocam a sua logomarca no topo dos prédios.

A Recorrente sequer utiliza lojas físicas para prestar o seu serviços, demonstrou que depende exclusivamente da propaganda para o desempenho da sua principal atividade, qual seja a de angariar clientes para a NETFLIX INC.

Neste momento é importante salientar que existem outras peculiaridades em relação ao teste da subtração, ou melhor que há variadas formas de se proceder o mencionado teste de acordo com as particularidades de cada processo produtivo, do serviço prestado ou, inclusive, da forma da sua prestação.

### **3.2.3.2. Testes de subtração empíricos e hipotéticos, e o teste da adição como alternativa diante da impossibilidade da realização empírica do teste de subtração.**

Inicialmente, insta pontuar que existem atividades industriais que permitem que o teste da subtração seja realizado empiricamente, o que não encerra maiores dificuldades, eventualmente demandando uma perícia técnica, o que não significa que estará isento de controvérsias, mas tão somente que as controvérsias podem ser dirimidas levando-se em consideração leis naturais (da física, química e biologia, por exemplo) e postulados lógicos.

Seria o caso de se eliminar a eletricidade do processo de industrialização do alumínio, ou da água do processo da produção da celulose, do café para o café solúvel e do leite para o leite condensado, apenas para mencionar alguns exemplos. A ciência apontaria empiricamente a impossibilidade técnica da subtração, o que aplicado por indução em toda a produção permitiria concluir que o bem é imprescindível.

Todavia nem todos os processos produtivos e atividades empresariais admitem a realização de um teste empírico de essencialidade e relevância, como foi exemplificado acima. Em alguns casos, como o presente, não é possível subtrair um serviço contratado para se observar, empiricamente, como a atividade da empresa reagiria a esta subtração, não sem risco da continuidade da atividade da empresa caso o bem fosse efetivamente relevante.

Diante da inviabilidade prática de se realizar o teste empírico da subtração, pelo já mencionado risco à atividade da Recorrente, existe a possibilidade de se aferir a relevância do bem por meio da operação inversa à subtração, qual seja a adição, partindo da premissa que as consequências seriam igualmente invertidas.

No caso concreto o raciocínio consiste em aferir, também empiricamente, qual é o efeito causado pelo incremento do marketing em relação à atividade da empresa, havendo três hipóteses possíveis, quais sejam (i) a melhoria da performance, (ii) a manutenção da performance e, finalmente, (iii) a piora da performance.

Um aumento da performance da empresa diante do incremento das ações e marketing permite inferir que o marketing é diretamente proporcional à performance. A proporção entre o aumento das ações e o desempenho da empresa é que dirá se elas são relevantes.

Conclui-se que na impossibilidade prática da realização de um teste de subtração empírico, ou seja, por meio da experiência, é possível aferir a relevância do bem ou serviço por meio de um teste de adição, que não passa de um teste de subtração invertido.

### **3.2.3.3. O teste de subtração realizado pelo Acórdão em exame.**

Em última análise o objeto do Recurso Voluntário em análise é a confirmação ou refutação do teste de subtração realizado pelo Acórdão recorrido, que considerou que os serviços de marketing contratados pela Recorrente não poderiam ser considerados relevantes para o processo produtivo.

Considerou o Acórdão que a retirada dos serviços de marketing contratados pela Recorrente não obstaculiza a atividade da Recorrente, fragmento da decisão que é abaixo transcrito para facilitar a compreensão.

Segundo a premissa estabelecida pelo STJ, não serão todas as despesas realizadas com a aquisição de bens e serviços para a atividade empresarial precípua da contribuinte direta ou indiretamente que serão considerados insumos. Ainda que se observem

despesas importantes para a empresa, inclusive para seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a 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 do produtor ou prestador de serviço.

Explicita a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumo como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do chamado "teste da subtração". Concluindo, a Nota SEI diz que insumos seriam os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da prestação de serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda de qualidade do produto ou do serviços daí resultantes.

Nota-se que a fiscalização efetuou a glosa de crédito referentes às despesas com serviços de veiculação de propaganda e publicidade na internet, prestados pelas empresas Facebook Serviços Online do Brasil, lançadas na contabilidade na conta denominada "Campanha/Anúncios"; revenda de espaço publicitário pela Empresa Google Brasil Internet Ltda, lançadas na contabilidade na contas "pesquisas" ou "RTB Vídeo"; propaganda e publicidade, inclusive promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários, agenciamento de publicidade e propaganda, inclusive o agenciamento de veiculação por quaisquer meios prestados pela empresa Y&R Propaganda Ltda, lançadas na contabilidade nas contas "Outdoor", "TV/Programas", "Cinemas", etc; criação e produção de vídeos para campanhas publicitárias prestadas pela empresa Cubobb Publicidade Ltda e serviços de publicidade e propaganda prestados pelas demais empresas cujas notas fiscais foram informadas na EFD Contribuições.

Contudo, as despesas acima especificadas não passam no denominado "teste de subtração" proposto pelo STJ no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170 – PR (2010/0209115-0), uma vez que retirados do serviço prestado não comprometem a atividade fim da empresa que é a disponibilização de séries, filmes, programas de televisão e outros conteúdos de entretenimento, via streaming, pela internet, mediante o pagamento de uma assinatura mensal.

Admite-se a importância das despesas com propaganda, publicidade e serviços afins para a empresa. Porém, tais serviços não podem ser considerados insumos para a prestação do serviço. Tratam-se, outrossim, de gastos operacionais para alavancar as vendas de assinaturas e dessa forma gerar mais lucros, não sendo essenciais à prestação do serviço, de forma que a exclusão desses itens do serviço prestado não importa a impossibilidade da prestação do serviço ou a perda substancial da qualidade do serviço.

Frise-se que os critérios de essencialidade e relevância, fundamentais para que se defina "insumo", encontram-se esclarecidos na decisão do STJ, no voto da Ministra Regina Helena Costa, de modo que a essencialidade, *"diz com o item o qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço, constituindo elemento essencial e*

*inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço ou quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência".* Já a 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 pela singularidade de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.

Assim, considerando os conceitos de relevância e essencialidade definidos pelo STJ, é de se concluir que os serviços de publicidade e propaganda não podem ser considerados insumos, haja vista que não atendem os critérios de essencialidade ou relevância para a atividade desenvolvida pela empresa em epígrafe.

Este foi o entendimento adotado pelo Acórdão sob exame.

#### 3.2.3.4. **Teste da subtração concretamente realizado.**

O “teste da subtração” que se pretende realizar, como já mencionado, deve ser realizado a partir de uma análise da adição dos serviços e assim aferir a diferença da performance da empresa diante do incremento da publicidade, o que permitirá inferir a influencia dela no desempenho, estabelecendo, por indução, a mesma

Inicialmente é necessário ater-se que a Recorrente é uma empresa cuja atividade consiste em, basicamente, angariar clientes para assistir aos produtos cinematográficos da NETFLIX.INC, ou seja, alugar um direito de terceiro, intento para o qual a publicidade demonstra-se relevante.

O “termo de constatação” elaborado pela KPMG (e-fls. 437 e seguintes) abrangeu os anos de 2014, 2015, 2016 e 2017 e apontou alguns fatos, quais sejam:

- I. No período compreendido pelo Termo de Constatação houve variação positiva de receita e um aumento no número de assinantes.
- II. No mesmo período houve um aumento das atividades denominadas PMP – Publicidade, Marketing e Propaganda.
- III. As despesas com as atividades denominadas PMP – Publicidade, Marketing e Propaganda correspondem à 49% das despesas da Recorrente e totalidade das despesas relacionadas à venda de produtos.

Estes números demonstram que dentre todas as formas existentes para promover a venda de produtos a Recorrente utiliza tão somente estratégias de publicidade, marketing e propaganda, e que estas despesas equivalem à praticamente metade de todas as despesas da empresa, e que se for subtraída inviabiliza toda a atividade empresarial indubitavelmente disruptiva por ela realizada.

É importante ressaltar que o teste da subtração deve ser realizado em relação à “atividade da empresa” e muito embora possa até ser hipoteticamente possível que ela entregue os “filmes” sem as referidas despesas com propaganda, ela demonstra que tornaria a atividade inviável. *Mutatis mutandi*, seria possível que as indústrias não utilizassem caminhões para o transporte de insumos dentro do estabelecimento, ou rádios para a comunicação, aliás, invenções de cerca de cem anos, sem que isto signifique que deixam de ser essenciais, relevantes e insuprimíveis, especialmente nos presentes dias.

O Auto de Infração deve ser mantido apenas no que diz respeito aos serviços que, apesar de tratados como propaganda e publicidade, não se amoldam exatamente a este conceito ou que não tiveram sua subsunção devidamente explicitada.

Assim, por todo o exposto, entendo que no caso específico da Recorrente **(i)** uma empresa cuja principal atividade consiste em angariar clientela, **(ii)** que demonstrou uma relação diretamente proporcional, e mais, essencial, entre o sucesso de sua atividade e o investimento em publicidade e propaganda, e **(iii)** que depende precipuamente do marketing para exibir seus produtos, o marketing deve ser considerado um insumo relevante para a atividade e por esta razão gerar créditos de PIS e COFINS não cumulativo, dou provimento parcial ao Recurso Voluntário para reconhecer que os serviços de propaganda e publicidade, inclusive promoção, agenciamento de publicidade e propaganda, agenciamento, corretagem e intermediação, fotografia e cinematografia, serviços relativos à indústria cinematográfica, serviços de pesquisa e desenvolvimento, fonografia ou gravação de sons, processamento de dados e congêneres, exibição de filmes, entrevistas, musical, serviços de desenhos técnicos, licenciamento ou cessão de direito de uso e veiculação de filme obra cinematográfica estão aptos a gerar créditos de PIS e de COFINS.

(documento assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad

## **Voto Vencedor**

Conselheiro Walker Araujo, Redator Designado.

Em que pese o entendimento do i. ilustre relator, o qual tenho profunda admiração, ouço discordar da decisão meritória proferida no presente caso. Explico:

O cerne do litígio envolve o conceito de insumo para fins de apuração do crédito de PIS/COFINS no regime não cumulativo previsto nas Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03, sendo que referido conceito já se encontra sedimentado junto ao CARF/CSRF e foi pacificado pelo STJ (REsp n. 1.221.170/PR – Tema 779/780), julgado pela sistemática repetitiva; na Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, exarada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no final de setembro de 2018, que deve ser observado pela Administração Pública – art. 19 da Lei 10.522/2002.

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”.

De proêmio, afasta-se ao presente caso, a aplicação do critério da essencialidade, posto que as despesas com propaganda e marketing não constitui elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pela Recorrente que, pode continuar suas atividades empresarias sem estar atrelada e/ou condicionada a propaganda e marketing para execução dos serviços, quais sejam: “disponibilizar séries, filmes, televisão conteúdos de entretenimento aos seus clientes via internet, com a possibilidade de importação de produtos, e o comodato de tais produtos a terceiros, conforme necessário para a prática de tais atividades”.

Veja, a Recorrente não presta serviços de Propaganda e Marketing, logo somente os contribuintes que prestam serviços relacionados à área de marketing e publicidade, inclusive o desenvolvimento de marcas e de mercado, utilizando serviços de marketing prestados por terceiros como insumo essencial à sua própria prestação de serviços, poderão, apurar e creditar-se do crédito de PIS/COFINS no regime da não cumulatividade.

Inaplicável também é o princípio da relevância, posto que as despesas glosadas não estão atreladas a prestação de serviços executadas pela Recorrente. Com efeito, as despesas com propagando e marketing não se amoldam em nenhuma das hipóteses de creditamento previstos nas leis 10.637/2002 e 10.833/2003, posto que baseado nos preceitos normativos, os créditos devem estar atrelados ao processo produtivo da empresa, senão vejamos:

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

(...)

*I - 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 fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;*

Soma-se a isso que, uma vez que retirados do serviço prestado, não comprometem a atividade-fim da empresa que é a disponibilização de séries, filmes, programas de televisão e outros conteúdos de entretenimento, via streaming, pela internet, mediante o pagamento de uma assinatura

mensal. O mesmo raciocínio se aplica as demais empresas que não realizam atividade de propaganda e marketing e, utilizam estas despesas para aumentar o lucro e angaria clientes, sem que isso justifique atrelar as despesas com a atividade desenvolvida pela empresa.

Não é demais lembrar, que as despesas com propaganda e marketing são uma opção do contribuinte para buscar resultados rápidos e maiores, mas isso não justifica atrelar tais despesas como condição *sine qua non* para o exercício de suas atividades. Assim o fosse, toda e qualquer empresa industrial e prestadora de serviços poderá creditar-se de despesas com propaganda e marketing já que utilizadas para divulgar sua marca, aumentar o faturamento e angariar clientes.

Em resumo, tais serviços não podem ser considerados insumos para a prestação do serviço. Tratam-se, outrossim, de gastos operacionais para alavancar as vendas de assinaturas e dessa forma gerar mais lucros, não sendo essenciais à prestação do serviço, de forma que a exclusão desses itens do serviço prestado não importa a impossibilidade da prestação do serviço ou a perda substancial da qualidade do serviço.

Por fim, discordo do relator quando afirma que “a Recorrente é uma empresa cuja atividade consiste em, basicamente, angariar clientes para assistir aos produtos cinematográficos da NETFLIX.INC, ou seja, alugar um direito de terceiro, intento para o qual a publicidade demonstra-se relevante”. Essa não é atividade empresarial da Recorrente (vide objeto social).

Toda e qualquer empresa que vise lucro, busca sempre angariar clientes para aumentar o faturamento e lucro, mas isso não significa dizer que sua atividade é angariar clientes, a não se que fosse uma empresa que tivesse a atividade de intermediação de negócios, onde as empresas interessadas em vender algum tipo de serviço ou bem, contratam um profissional que tenha bons contatos nos potenciais clientes, o chamado broker. O que, definitivamente não é caso dos autos.

Já em relação as demais despesas glosadas, citados na tabela acima e que foram revertidas pelo i. Relator, quais sejam: *promoção, agenciamento de publicidade e propaganda, agenciamento, corretagem e intermediação, fotografia e cinematografia, serviços relativos à indústria cinematográfica, serviços de pesquisa e desenvolvimento, fonografia ou gravação de sons, processamento de dados e congêneres, exibição de filmes, entrevistas, musical, serviços de desenhos técnicos, licenciamento ou cessão de direito de uso e veiculação de filme obra cinematográfica*, constasse que a Recorrente não recorreu especificadamente de cada item, limitando-se a contestar apenas as despesas de marketing e publicidade, ensejando, assim, a incidência do parágrafo único, do artigo 42, do Decreto nº 70.235/72, a saber:

*Art. 42. São definitivas as decisões:*

*I - de primeira instância esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto;*

*II - de segunda instância de que não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem sua interposição;*

*III - de instância especial.*

*Parágrafo único. Serão também definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício*



Assim, devem ser mantidas as glosas realizadas pela fiscalização.

Diante do exposto, rejeitadas as preliminares de nulidade, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Walker Araujo