



UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS

DIEGO VERCIANI DOS SANTOS

A UTILIZAÇÃO DE PLATAFORMAS DE PUBLICIDADE ONLINE COMO INSUMOS
PARA A GERAÇÃO DE CRÉDITOS DE PIS E COFINS

Rio de Janeiro

2022

DIEGO VERCIANI DOS SANTOS

A UTILIZAÇÃO DE PLATAFORMAS DE PUBLICIDADE ONLINE COMO INSUMOS
PARA GERAÇÃO DE CRÉDITOS DE PIS E COFINS

Monografia apresentada ao Departamento de Contabilidade da Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro como requisito para a obtenção do título de bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dra. Fabianne Manhães Maciel

Rio de Janeiro

2022

RESUMO

O artigo analisa as plataformas de publicidade online a fim de mostrar as suas características operacionais e como elas participam das publicidades das empresas. Esse tipo de serviço é cada vez mais presente nas operações de diversas empresas e, muitas vezes, são essenciais para as suas atividades fins. Isso gera a possibilidade de as suas despesas serem utilizadas como base de cálculo para créditos de PIS e COFINS, que são tributos federais. Para tal estudo, optou-se por uma pesquisa descritiva e explicativa quanto aos fins e bibliográfica quanto aos meios. Assim, por meio desta pesquisa, pretendeu-se mostrar a base legal, além de mostrar também características essenciais para um bom planejamento tributário a fim de que todo o processo seja efetivado.

Palavras-chaves: Créditos; Planejamento Tributário; PIS; COFINS; Insumos; Plataformas de Publicidade; Publicidade Online

ABSTRACT

The article analyses the online advertising platforms to show its operational characteristics and how they are present in the marketing plan of the companies. This service is more and more common in the operations of several companies and, sometimes, are also part of their core activity. It makes possible use their expenses as calculation bases to credits of PIS and COFINS, that are federal taxes. To this article, was chosen a descriptive and explanatory research in its core and bibliographic in its way. So, the objective of this research is showing the legal basis and the characteristics of a good tax planning to make all the process successful.

Keywords: Credits; Tax Planning; PIS; COFINS; Inputs; Advertising Platforms; Online Advertising.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CARF – Conselho de Administração da Receita Federal

CSRF – Câmara Superior de Recursos Fiscais

COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

DACON – Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais

DCOMP - Declaração de Compensação

DCTF - Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais

EFD – Escrituração Fiscal Digital

MIT - Massachusetts Institute of Technology

PASEP - Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público

PER - Pedido Eletrônico de Restituição

PIS - Programa de Integração Social

STJ – Supremo Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1. Introdução	7
1.1 Delimitação	8
1.2 Procedimentos Metodológicos	8
2. Desenvolvimento	8
2.1 As Origens da Publicidade Online	9
2.2 A Legislação do PIS e da COFINS	11
2.3 Conceito e Definição de Insumo	13
2.4 A Utilização de Plataformas de Publicidade Online como Insumo	14
2.5 O Planejamento Tributário e as Ações para a Utilização dos Créditos Adquiridos ...	14
3. Considerações Finais	19
4. Bibliografia	19

1. INTRODUÇÃO

Nos últimos anos, a tecnologia tornou-se cada vez mais presente na vida das pessoas, fazendo parte de diversas atividades do nosso cotidiano, como a compra e venda de mercadorias. Com isso, a divulgação desses produtos tornou-se algo essencial e conta com diversos mecanismos para ser feita de maneira eficaz.

A utilização de plataformas tecnológicas onde são utilizadas tráfego de dados para colher informações dos consumidores ao mesmo tempo em que é utilizada como divulgação é algo bastante utilizado pelas grandes empresas de tecnologia. Tal prática foi difundida de maneira tão abrangente ao ponto de passarem a ser essenciais para as atividades fins da companhia, sendo caracterizadas como insumos.

A legislação tributária brasileira permite que determinados percentuais desses valores gastos com esses insumos possam ser revertidos como crédito no recolhimento futuro dos tributos PIS/COFINS. Porém, a utilização de plataformas de tráfego de dados é algo bastante recente e ainda há pouca informação difundida quanto aos benefícios que podem ser aproveitados.

A utilização desses benefícios é algo bastante importante no planejamento tributário das companhias e, com isso, o resultado financeiro pode ser bastante impactado positivamente. Uma boa gestão fiscal se faz cada vez mais necessária visto que a carga tributária brasileira é bastante considerável e não deixar passar oportunidades é essencial para que ela seja eficiente e eficaz.

Por isso, este artigo se dispõe a apresentar os principais pontos da legislação tributária vigente ligadas ao tema, refletir sobre os conceitos de insumos e as suas aplicações quanto à apuração dos tributos PIS/COFINS, além de identificar maneiras eficientes e eficazes de gestão desses recursos e avaliar os seus efeitos econômicos.

Diante disso tudo, fica claro que é essencial o conhecimento não só da legislação vigente, como também de conceitos que fundamentam a proposta. Porém, os contribuintes estão cientes da possibilidade de utilizar os serviços de publicidade online como insumo de suas operações e, assim, obterem benefícios para melhorarem os resultados do seu negócio?

1.1 DELIMITAÇÃO

Esta pesquisa delimita-se no estudo do conceito de insumos e a sua aplicação na geração de créditos de PIS e de COFINS referentes a despesas com plataformas de publicidade online, baseando-se na legislação vigente desde 2002 e que se encontra em vigor em todo o território brasileiro e em e publicações sobre o tema do mesmo período.

1.2 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa realizada é qualificada de acordo com os fins e os meios. Quanto aos fins, a pesquisa é descritiva e explicativa, pois visa mostrar como as despesas com serviços de plataformas de publicidade online podem utilizados nas operações podem ser considerados insumos e utilizados como base de cálculo de créditos dos tributos PIS e COFINS.

Quanto aos meios, a pesquisa é um estudo bibliográfico e documental sobre o tema, tendo como base as leis publicadas e disponibilizadas na internet, livros e artigos sobre o tema publicados. Na pesquisa bibliográfica serão utilizados livros e consultas a *sites* da internet e o seu universo será o Código Tributário Nacional.

O tratamento dos dados analisados nessa pesquisa tem como objetivo trazer reflexões, argumentações, interpretações, análises e conclusões a respeito do tema proposto, sendo qualitativo o seu tratamento. A metodologia escolhida para a pesquisa não apresenta limitações quanto ao local, mas em relação aos meios, serão utilizadas referências bibliográficas e a legislação vigente para aprofundamento maior sobre o tema.

2. A UTILIZAÇÃO DAS PLATAFORMAS DE PUBLICIDADE ONLINE COMO INSUMOS PARA GERAÇÃO DE CRÉDITOS DE PIS E DE COFINS

A sociedade fica cada vez mais dependentes de tecnologias, principalmente da internet. Muitas atividades que antes não necessitavam de tal recurso para serem postas em prática, hoje não funcionam sem estarem online. A publicidade é uma delas, que com os recursos tecnológicos hoje oferecidos, passou a ser ainda mais eficiente e eficaz em seu desempenho.

Por isso, muitas empresas, principalmente as que operam em plataformas online, tornaram-se dependentes desse recurso para operacionalizarem o seu negócio e atingir o seu

público-alvo. Essa situação dá margem para interpretação da contratação desses serviços como insumos para produção de seus produtos ou serviços.

A legislação vigente oferece diversos dispositivos que fundamentam esse benefício, que é especificamente fiscal. Com ele, é possível utilizar os valores gastos na contratação dos serviços de publicidade online como base de cálculo para créditos de PIS e de COFINS, tributos federais.

2.1 As Origens da Publicidade Online

Criada em 1969, a internet trouxe consigo uma verdadeira revolução para a sociedade, principalmente na maneira de se comunicar. O que antes necessitava de várias plataformas para se realizar de maneira efetiva, hoje pode ser feito por meio de apenas uma, de maneira mais rápida e eficiente e, além disso, com um custo menor. Isso impactou diversas áreas, principalmente a comercial.

Em 1987, nos Estados Unidos, a internet foi liberada para uso comercial. Com isso, sistemas de transações online entre consumidores e empresas passaram a serem desenvolvidos. Em 1984 ocorreu a primeira venda online e apenas em 1992 foi criado o primeiro website comercial, que vendia livros e processava pagamentos via cartão de crédito.

Ao longo do tempo, todo esse processo evoluiu e surgiram novas oportunidades de utilização do espaço. Após isso, todo esse processo evoluiu até surgirem novas oportunidades que se viu diante de uma nova realidade para pôr em prática a sua propaganda e a sua publicidade.

Nos anos 90, a publicidade na internet ainda “engatinhava” e tinha como base apenas um modelo semelhante às mídias impressas, utilizando banners para atrair a atenção dos visitantes dos sites. Esse mecanismo tinha alcance limitado e não tinha uma maneira inteligente de direcionamento pois não utilizava o seu total potencial de gerar valor para o espaço de divulgação.

Bill Gross, engenheiro do MIT (*Massachusetts Institute of Technology*), criou uma maneira de otimizar e agregar valor à essa publicidade. Assim, surgiu o sistema Pay Per Click, que são links patrocinados que geram receitas apenas quando o anúncio é clicado e acessado pelo usuário. Após um tempo, a empresa de Gross foi comprada pelo Yahoo e outras *big techs* como o Google e o Facebook também lançaram os seus programas de links patrocinados.

O sistema foi criado, inicialmente, a fim de que os anúncios fossem expostos nos resultados das pesquisas feitas nos sites, mas o seu potencial cresceu consideravelmente com o avanço da tecnologia na sociedade. Em vez de serem apenas plataformas de divulgação, essas empresas tornaram-se intermediadoras entre quem desejava anunciar e quem desejava vender um espaço de publicidade.

Nesse esquema, o anunciante insere o anúncio que deseja publicar na plataforma, com a remuneração realizada de acordo com a concorrência pela palavra-chave indicada para pesquisa. Do outro lado, está o dono do site, que cede à plataforma o seu espaço a fim de ser remunerado por isso. Entre os dois está a plataforma, que por meio de sua tecnologia, direciona os anúncios aos sites de acordo com o que os usuários buscam na internet.

Para cada clique que é realizado nesses anúncios, o site receberá uma comissão, que representa parte do valor pago pelo anunciante e a outra parte vai para a plataforma que intermediou a publicidade. A Google, maior empresa do ramo atualmente em operação, utiliza a seguinte fórmula, que está disponibilizada em seu site¹, para calcular os valores repassados: “Ganhos estimados/Número de visualizações de página * 1000”.

A RPM (Receita por mil impressões) representa os ganhos para cada mil impressões ou cliques recebidos. Para calculá-la, divide-se os ganhos estimados pelo número de visualizações de página e, depois, multiplica-se o resultado por mil¹. Por exemplo, se a receita estimada for US\$ 180 com 45.000 impressões, a RPM de anúncios será igual a $(US\$ 180/45.000) * 1.000$ ou US\$ 4,00.

Os anúncios publicados são apenas aqueles que se inserem no padrão do conteúdo do site. De acordo com FELIPINI (2014), isso chama-se “anúncio contextual” e tem como objetivo tornar a publicidade contratada algo eficaz. Não adianta em uma página sobre culinária ter anúncios de carros, assim como em uma página sobre games ter anúncios sobre um curso de maquiagem. Trata-se de organizar toda a cadeia publicitária de maneira a se obter o maior número de cliques possíveis, que é o que gera a remuneração.

¹ Cálculo de RPM do Google. Disponível em: <https://support.google.com/adsense/answer/190515?hl=pt-BR>

De acordo com a consultoria Zenith², até 2021 a internet deteve mais da metade da publicidade mundial, sendo responsável por 52% dos gastos globais considerando todas as plataformas. No Brasil, onde os meios tradicionais ainda são bastante utilizados, a publicidade online cresceu exponencialmente e, de acordo com a Statista, multinacional de análise de dados de mercados e consumidores, os gastos com publicidade digital no país chegaram a mais de 23 bilhões de reais, um aumento de 47% em relação à análise anterior feita em 2018³.

Isso mostra que com a tecnologia cada vez mais acessível e presente na sociedade, os nossos dados comportamentais na internet tornaram-se algo bastante valioso. Dessa forma, é possível direcionar a publicidade para o seu público-alvo, além de possibilitar a determinação de métricas relacionadas a um negócio, criar planejamentos estratégicos, enfim, um mundo de possibilidades. Baseado nisso tudo, algumas empresas dependem desse tipo de serviço para operacionalizarem, tratando-o como um insumo para a sua atividade fim.

2.2. A Legislação do PIS e da COFINS

As leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 são o marco, respectivamente, da PIS (Programa de Integração Social) e COFINS (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social) e fundamentam toda a operação dos dois tributos. Nelas, estão todas as regras, exigências, características, orientações, ou seja, tudo o que o contribuinte precisa saber para estar em dia com o fisco.

Como explica CANADO e LUKIC (2018), a apuração do PIS e da COFINS não cumulativos se dá através do método indireto subtrativo, que é feito da seguinte maneira: primeiramente, são aplicadas as alíquotas de 7,6% (COFINS) e 1,65% (PIS) sobre a totalidade das receitas auferidas pelo contribuinte (deduzindo-se as exclusões permitidas pela legislação). Por fim, achamos o total do débito, que é o imposto devido na competência vigente. Essa, portanto, é a primeira etapa de todo o processo.

Mas como o regime é o não cumulativo, o contribuinte tem o direito de abater desse valor devido créditos de PIS e COFINS relativos aos custos e despesas previstos em lei. O cálculo do valor desses créditos é feito aplicando-se as mesmas alíquotas aos valores levantados.

2 Disponível em: <https://www.convergenciadigital.com.br/Internet/Internet-fica-com-47%25-dos-gastos-com-publicidade-51147.html?UserActiveTemplate=site>.

3 Disponível em: <https://www.statista.com/statistics/387352/digital-advertising-expenditures-brazil/>

Dentre o que a lei permite, temos: i) aquisições de bens para revenda; ii) insumos na fabricação de produtos ou serviços; iii) aluguéis de prédios, depreciação de máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa; iv) contraprestações de arrendamento mercantil, máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado; e v) despesas e custos com energia elétrica e térmica.

A base para a mensuração desses créditos é composta pelos insumos, que nada mais são do que recursos essenciais utilizados para a operação da atividade fim de uma determinada empresa. As leis dissertam sobre isso, deixando claro os critérios que enquadram uma despesa nessa definição. A lei não considera apenas uma denominação e sim a sua particularidade, sendo assim muitas vezes uma análise bastante subjetiva.

Isso leva a diversos equívocos, o que pode ocasionar em punições caso o fisco seja lesionado. Um determinado serviço ou produto pode ser considerado um insumo para a atividade de uma determinada empresa, mas para outra não. Por isso, a análise deve ser bastante criteriosa e atenta a cada detalhe da legislação. As consequências de uma ação equivocada no planejamento tributário de uma companhia no que se refere a gestão desses tributos pode ser bastante relevante para os seus resultados operacionais e financeiros.

Para que os cofres públicos não sejam tão afetados, a Receita Federal restringe o conceito de despesas que geram créditos de PIS e COFINS e amplia o conceito de receitas que geram recolhimentos dos tributos. Isso gera bastante inconformismo entre os contribuintes e, conseqüentemente, ocasiona diversos processos a fim de encontrar brechas nas leis que favoreçam as companhias na gestão dos tributos.

A principal controvérsia é a respeito da utilização de valores utilizados com insumos como base para cálculo de créditos de tributos, principalmente o PIS e a COFINS, fato que é previsto nos arts. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03. Inicialmente, a Receita Federal restringiu o direito à utilização desses créditos, baseando-se no conceito de insumo que define que apenas os itens empregados na produção de bens e serviços e que sofrem alguma alteração no processo, como o seu consumo ou desgaste, podem ser considerados como um insumo.

Porém, ao longo dos anos, o contencioso referente a esse tema cresceu, assim como a sua jurisprudência. Dentre elas, está o julgamento do STJ referente ao Recurso Especial nº 1.221.170, em que se definiu a tese de que “o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Com isso, o STJ definiu que o bem ou serviço

classificado como insumo deve ser considerado como essencial e imprescindível para a atividade fim da empresa.

2.3. Conceito e Definição de Insumos

Todo bem ou serviço aplicado ou consumido na execução de uma determinada atividade, desde que não esteja incluído no ativo imobilizado, é um insumo. Baseado nisso, é possível aplicar esse conceito a diversas coisas, que necessariamente são essenciais para a entrega de algo. Assim como a madeira é um insumo para a produção de uma mesa, um determinado serviço de tecnologia pode ser fundamental para a operacionalização de uma outra empresa, como é o caso das plataformas de publicidade online.

Considerando que cada vez mais a internet e seus desmembramentos, como as redes sociais, estão cada vez mais presentes na vida das pessoas, o mundo digital tornou-se a principal plataforma de divulgação para diversos setores da indústria, como o comércio e a tecnologia. Seja na divulgação de um determinado produto ou de um determinado serviço digital, a plataforma online é a maneira mais eficiente de se fazer a publicidade.

Como diz GRECO (2001), a internet fez com que o consumidor passasse a procurar apenas pelo que lhe interessasse, sem a necessidade de intermediários. Ou seja, ir direto ao ponto é cada vez mais comum. Por isso, a publicidade eficiente e eficaz faz-se cada vez mais necessária, de modo que quando o consumidor está buscando por algo, a tecnologia seja a única intermediadora entre ele e o produto ao qual procura.

Com base nessa relação, é possível que, por meio dos dados extraídos por essas plataformas, seja possível traçar um perfil do seu consumidor, conhecendo os seus gostos, hábitos, enfim, tudo o que for necessário para moldar o seu negócio da melhor maneira possível. Tais dados são cada vez mais usados por especialistas em tecnologia, que dia a dia se dedicam a desenvolverem recursos para tornarem essa captação ainda mais precisa, assim como a sua utilização. Diante disso tudo, fica claro que o serviço oferecido pelas plataformas de publicidade digital é essencial para os negócios de diversas empresas, caracterizando-se como insumos.

A mudança no regime jurídico que fundamenta o conceito de insumos para apuração da PIS e da COFINS é um dos temas debatidos na proposta de reforma do sistema tributário. A Receita Federal já mostrou as principais diretrizes que orientarão a apuração da PIS. A ideia é experimentar nessa para, posteriormente, aplicar as mesmas orientações para a apuração da COFINS.

Uma das diretrizes propostas é a adoção da sistemática do crédito financeiro. Diferente do que é visto hoje, do ponto de vista econômico não há nada mais simples que a não cumulatividade baseada no crédito financeiro. Desse modo, todo fato gerador que tenha sido tributado gera direito a crédito para o adquirente, com exceção daqueles que não tenham relação com a atividade econômica do contribuinte.

Para regular o que faz parte ou não das exceções, a Receita Federal utilizará as regras que tratam dos custos e despesas dedutíveis na apuração do IRPJ. Essa alternativa ajudará a acabar com boa parte da discussão sobre o conceito de insumos e limitando o debate apenas nos casos mais específicos, assim como acontece na apuração do IRPJ.

2.4. A Utilização dos Serviços de Plataformas de Publicidade Online como Insumos

Ganhar evidência na internet, que é a principal vitrine comercial hoje, é o que toda empresa deseja para comercializar os seus produtos ou serviços. Para tanto, é cada vez mais comum investir valores altos para conseguir isso. Tal fato acaba evidenciando a dependência, muitas vezes, da empresa na utilização desses serviços, principalmente se além de ser um meio de comunicação, eles fornecerem dados para decisões estratégicas.

Os rumos das operações e, conseqüentemente, da companhia, dependem das ações dos seus gestores e para isso, é necessário ter o melhor suporte possível para a tomada delas. A utilização de dados do seu público-alvo é um fator determinante para o sucesso e a utilização de plataformas de publicidade online auxilia no fornecimento desse tipo de informação. O que é inicialmente utilizado como insumo, pode também ser uma ferramenta de banco de dados.

As empresas que operam e oferecem plataformas de publicidade online também oferecem esse tipo de serviço. Considerando que seja possível mapear os dados dos usuários que navegam em seus domínios, a venda desse tipo de informação tornou-se algo bastante comum, assim como a sua utilização. Como tudo isso, por muitas vezes, é parte fundamental para a operação de diversas empresas, encaixa-se no conceito de insumo vigente na legislação tributária.

2.5. O planejamento tributário e as ações para a utilização dos créditos

O planejamento tributário de uma empresa é um fator bastante importante na sua gestão, principalmente para garantir um resultado financeiro satisfatório no final do exercício. Com

ele, é possível otimizar toda a gestão fiscal, reduzindo cargas tributárias, evitando multas devido a atrasos de obrigações acessórias e utilizando créditos tributários.

Nesse último benefício apontado, podemos incluir o exemplo da utilização dos insumos da companhia para a geração de crédito de PIS e de COFINS. Ter um bom controle e conhecimento da operação é essencial para que a base de cálculo seja bem fundamentada e que também nada passe sem ser aproveitado.

O diálogo com as diversas áreas da companhia é bastante importante nesse aspecto. Conhecer bem a sua operação é essencial para identificar oportunidades que possam gerar economia financeira para a companhia. As pessoas envolvidas nos setores operacionais são essenciais nesse aspecto, pois sabem como ninguém o que é ou não é considerado insumo para a operação ou produção.

Além deles, os responsáveis pelo orçamento da companhia também são fundamentais na construção do planejamento tributário. Com eles, é possível projetar fluxos de caixa, saber o quanto será gasto com insumos etc. O orçamento de uma companhia é algo bastante importante e deve ser seguido à risca e o planejamento tributário pode ser um grande aliado dele. Ao se ter uma boa gestão fiscal, é possível gerar economias de valores que estavam previamente orçados para serem utilizados.

Outro ponto bastante importante e que deve ter muita atenção é a fundamentação legal da utilização do crédito. O planejamento tributário é o responsável por consultar a legislação vigente e ver se não há nenhum impedimento para que tudo ocorra dentro da lei e, assim, não gere uma punição financeira para a companhia em caso de fiscalização.

Caso isso não seja feito de maneira prudente, a intenção de se economizar e melhorar o resultado financeiro pode virar um problema ainda maior e que geraria um prejuízo que não estava previsto para a companhia. Os responsáveis por elaborar o planejamento devem sempre estar munidos de uma boa tese que fundamentem as suas ações.

No planejamento tributário, é decidido todos os rumos da gestão fiscal da companhia. A sua criação deve ser feita de maneira prudente, a fim de que não se torne um problema e gere custos extras. Investir num bom planejamento tributário, seja contratando consultorias auxiliares ou sistemas de gestão, é algo que só trará retorno para a empresa. A expertise de especialistas pode ser essencial em casos de créditos extemporâneos, onde são utilizados eventos anteriores no prazo máximo de 5 anos, a fim de também utilizá-los.

As normas contábeis definem que as receitas e as despesas devem ser registradas de acordo com o regime de competência. Assim, sempre que surgir o direito de receber um

determinado valor de uma venda ou prestação de serviço ou a obrigação de pagar por algo comprado ou contratado, o registro deverá ocorrer na mesma competência.

O PIS e a COFINS também estão sujeitos ao regime de competência, apesar de a data em que a receita é escriturada ser indiferente para a sua incidência. A mesma sistemática se aplica aos créditos não cumulativos, que devem ser escriturados na competência dos respectivos dispêndios sempre que possível.

Caso a escrituração não seja feita na competência correta, a receita federal a considera como extemporânea. Caso seja uma receita escriturada em competência diferente da do fato gerador, é gerada uma multa para o contribuinte, além da obrigatoriedade de retificação das obrigações acessórias da competência em questão. No caso de ser um crédito, não há nenhuma punição, mas apenas deve ser feita a retificação como no caso anterior.

Em todos os casos, o CARF define a obrigatoriedade de apresentação da documentação que comprove a escrituração da receita ou do direito ao crédito. No caso desse último, objeto de discussão deste artigo, é ainda mais importante, pois tratando-se de uma oneração aos cofres públicos indireta, os órgãos fiscalizadores preocupam-se ainda mais com o seu acompanhamento.

A escrituração dos lançamentos de PIS e de COFINS são feitos na EFD-Contribuições, que consiste em um conjunto de documentos fiscais e de outras operações e informações em nome da empresa e de interesse da Receita Federal. Nela é registrada, digitalmente e mensalmente, a apuração do PIS e do COFINS e todos os seus documentos fundamentadores.

Os créditos dos tributos devem ser registrados no Bloco M (Apuração da Contribuição e Crédito do PIS/PASEP e da COFINS). E quanto ao crédito extemporâneo, a Receita Federal determina que a retificação da EFD-Contribuições para constituir seus créditos, mediante registros dos custos, despesas ou encargos, seja feita no campo A100 e também seja feito o ajuste nas escriturações seguintes os saldos por meio dos Registros 1100 (PIS) e 1500 (COFINS), chamados de Controle de Créditos Fiscais.

No caso dos créditos apurados no próprio período e que foram totalmente utilizados na atual escrituração, não precisam ser escriturados neste registro pois não restará saldos a utilizar em período posterior. A Receita Federal entende que somente via retificação pode ser registrado e utilizado o crédito extemporâneo, vedando ao contribuinte o direito de simplesmente englobar, na EFD relativa à competência atual, créditos calculados sobre despesas desse período de apuração e de períodos de apuração passados. Esse ajuste, de acordo com a orientação, permite o controle do prazo prescricional de cinco anos para escrituração e utilização dos créditos.

Antes da Instrução Normativa nº 1.387/13, que instituiu a possibilidade de retificação dessa escrituração pelo prazo de cinco anos, esse registro nas escriturações anteriores não era obrigatório. Até então, era possível utilizar os registros extemporâneos (1101/1102 para PIS e 1501/1502 para COFINS), que eram exclusivamente dedicados aos créditos extemporâneos e dispensavam a necessidade de retificação.

Outra alternativa para o aproveitamento dos créditos extemporâneos seria a retificação das escriturações de modo a reconhecer os créditos de PIS e COFINS na data em que foram incorridos e descontá-los dos débitos do respectivo período de apuração. Além disso, as Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) dos mesmos períodos de apuração também deveriam ser retificadas.

Como os débitos relativos aos períodos de apuração passados já teriam sido quitados mediante o recolhimento ou compensação, essa ação geraria um crédito passível de recuperação por meio de PER/DCOMP. Sob o ponto de vista econômico, haveria um benefício em razão da possibilidade de atualização dos créditos pela Taxa SELIC. Isso ocorre pois a retificação das declarações para que os créditos sejam reconhecidos e descontados dos débitos de PIS/COFINS correspondentes aos períodos de apuração passados e, portanto, já quitados.

Outra vantagem dessa forma de retificação seria a possibilidade de compensação com outros tributos administrados pela Receita Federal. Devido ao fato de não estar limitada à compensação com débitos de PIS/COFINS, a empresa pode aproveitar os créditos de maneira mais rápida, compensando os créditos em outros tributos federais.

Porém, esse método poderia sofrer questionamentos pelos órgãos fiscalizadores. A defesa seria baseada no argumento de que os créditos possuem natureza escritural e, por isso, além de não estarem sujeitos à atualização monetária pela SELIC, somente poderiam ser utilizados para fins de compensação com débitos da mesma espécie ao longo do período de apuração.

Em suma, a empresa utilizaria, após as retificações das obrigações acessórias, os créditos decorrentes das despesas com as inserções para compensação com os débitos apurados mensalmente. Assim, o valor do PIS/COFINS recolhido a maior na época da apuração representaria um valor a ser recuperado via PER/DCOMP. Apesar de trazer mais riscos de questionamentos do Fisco, é bem fundamentado legalmente.

Outra opção seria a utilização dos créditos extemporâneos sem a retificação de suas obrigações acessórias, apenas incluindo os respectivos valores nos registros relativos aos créditos correntes. Assim, os créditos extemporâneos seriam reconhecidos de forma escritural na obrigação acessória do período corrente. Com isso, os créditos poderiam ser utilizados

apenas para fins de apuração da base de cálculo dos tributos do mês corrente, não podendo ser compensadas com outros tributos administrados pela receita federal.

Porém, não é possível afirmar que essa forma de utilização de créditos extemporâneos tenha chances remotas de fiscalização devido aos montantes relevantes que serão inseridos nas retificações que, conseqüentemente, gerariam redução nos recolhimentos futuros dos tributos e menor receita para o fisco.

Em todas as hipóteses apresentadas, a utilização dos créditos ocorreria e os débitos diminuiriam, além de gerar a cobrança de juros calculados pela Taxa SELIC e de multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) do total apurado. Além disso, existiria a chance de cobrança de penalidades por erros no preenchimento da EFD-Contribuições.

O direito à utilização dos créditos extemporâneos é uma inerência ao princípio constitucional, de tal maneira que não cabe ao legislador ou ao intérprete estabelecer restrições que inviabilizem o usufruto desse direito. Além disso, as leis de nº 10.637 e 10.833/03 estabelecem de maneira clara que os créditos não aproveitados em determinado mês poderão ser utilizados em períodos subsequentes desde que ocorram as retificações das obrigações acessórias.

Ou seja, ainda não existe fundamento legal que condicione os créditos extemporâneos de PIS/COFINS à retificação das suas respectivas declarações fiscais, além de não haver qualquer obrigatoriedade prevista em lei em sentido estrito determinando a retificação das declarações fiscais para fins de aproveitamento dos créditos extemporâneo de PIS/COFINS.

Portanto, a obrigatoriedade de retificações para efeitos de simples aproveitamento de créditos escriturais é ilegal pois as declarações (DAF e EFD) gozam de presunção relativa de veracidade, pois o fisco dispõe de meios para assegurar que os créditos são materialmente legítimos e foram aproveitados antes do decurso do prazo decadencial de 5 (cinco) anos.

Até a pouco tempo, a jurisprudência do CARF não tinha uma definição sobre esse tema. No entanto, por meio de sua Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), que é responsável pela uniformização de sua jurisprudência, o CARF proferiu decisões favoráveis aos contribuintes, as quais se fundamentaram justamente no entendimento de que as leis nº 10.637/02 e 10.833/03 não preveem a necessidade de prévia retificação de obrigações acessórias para fins de aproveitamento do crédito extemporâneo de PIS e COFINS e de que, diante da existência de meios diversos para o Fisco verificar a existência do direito creditório, não perdendo esse direito na falta da retificação.

3. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A tecnologia abrange diversos setores da sociedade, tornando-os dependentes de seu uso, até mesmo para algumas tarefas que antes não eram necessários muitos recursos. A propaganda, que durante muito tempo era feita em mídias físicas como jornais e revistas, passou a ser divulgada de maneira online, atingindo com mais facilidade os seus usuários.

Isso fez com que novos negócios fossem criados, como os mercados online, assim como tornou a mídia online um insumo operacional deles. Essa dependência desse tipo de recurso o habilita a utilizar as despesas gastas com a sua aquisição como base de cálculo na geração de crédito de alguns tributos, como o PIS e o COFINS.

Tal mecanismo é um exemplo de prática de gestão estratégica, algo cada vez mais necessário em uma empresa. Saber utilizar os seus recursos de maneira que seu negócio seja potencializado é algo que todo gestor precisa buscar. A utilização desses créditos pode ser uma grande ferramenta na prática desse tipo de gestão, mas é necessário buscar conhecimento técnico para que isso seja posto em prática.

A legislação que trata a respeito desse tema é bastante abrangente, assim como as regras impostas pelo fisco. Por isso, ter uma equipe ou um suporte qualificado é importante para que tudo seja feito da maneira correta e não transforme o que seria algo benéfico em algo que prejudique os resultados da companhia.

BIBLIOGRAFIA

BRASIL, **Código Tributário Nacional** (1966)

Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm Acessado em: 10/05/2022

BRASIL, **Lei Nº 10.637** (2002). Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110637.htm

Acessado em: 10/05/2022

BRASIL, **Lei Nº 10.833** (2003). Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/110.833.htm

Acessado em: 10/05/2022

Cálculo de RPM do Google. Acessado em:

<https://support.google.com/adsense/answer/190515?hl=pt-BR>

Acessado em: 29/05/2022

CANADO, Vanessa Raha; LUKIC, Melina Rocha. **O Conceito de Insumos para Fins de Creditamento do PIS e da COFINS.** Disponível em:

<http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/8649/1/O%20Conceito.pdf>.

Acessado em: 30/04/2022

DESNICA, Marin; SAYADCHI, Marie; KHAWJA, Umair; SZABÓ, Peter. **Google Adsense: User modeling and recommender systems.** Disponível em:

<http://htk.tlu.ee/recommendersystems/images/5/5b/Google-adsense-v1.1.pdf>. Acessado em:

03/05/2022

FELIPINI, Dailton (2014). **Google adsense: Como gerar receita com seu site ou blog (Ecommerce Melhores Práticas).** 1ª ed. São Paulo: Lebooks Editora. 19 de janeiro de 2014.

GRECO, Marco Aurelio(2000). **Internet e Direito.** 2ª ed. São Paulo: Dialética. 1 de janeiro de 2000.

LIOTTI, Belisa Ferreira; MARQUES, Thiago de Mattos; **Conceito de Insumo para Fins de Crédito de PIS/COFINS: Parâmetros para Aplicação do Precedente do STJ.** Disponível em:

<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/619/561>. Acessado em:

10/05/2022

PÊGAS, Paulo Henrique (2018). **PIS e COFINS.** 5ª ed. Rio de Janeiro: Atlas. 24 de abril de 2018.

PISCITELLI, Tathiane; LARA, Daniela; **A Tributação da Inserção de Material Publicitário**

na Internet - Capítulo 3. Publicidade On-Line – Disponível em:

<https://thomsonreuters.jusbrasil.com.br/doutrina/secao/1201071166/33-atribucao-da-insercao-de-material-publicitario-na-internet-capitulo-3-publicidade-online-tributacao-da-economia-digital-ed-2021>.

Acessado em: 10/05/2022

RECEITA FEDERAL DO BRASIL, **Instrução Normativa RFB nº 1911, de 11 de outubro de 2019** Disponível em:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=104314#2058229> Acessado em: 24/05/2022

ROGERS, David L. **Transformação Digital: Repensando o seu Negócio para a Era Digital**. 1ª ed. São Paulo: Fórum, 22 de julho de 2019

Ramos, Pedro Henrique. **Direito e Mídia Digital: Melhores Práticas**. 1. ed. Belo Horizonte: Dialética, 2021.

SMITH, Marinês Santana Justo; ROCHA, Ana Elize; GARCIA, Kimberlly Degrande Medeiros; TAVARES, Letícia Assenção. **Aspectos Fiscais e Contábeis para a Inserção em Plataformas de Marketplaces**. Disponível em:

<https://periodicos.unifacel.com.br/index.php/dialogoscont/article/view/2202>. Acessado em: 01/06/2022

Digital advertising spending in Brazil from 2015 to 2020. Statista, 2022.

Disponível em: <https://www.statista.com/statistics/387352/digital-advertising-expenditures-brazil/> . Acessado em: 20/06/2022

Internet fica com 47% dos gastos com publicidade. Convergência Digital, 2019.

Disponível em: <https://www.convergenciadigital.com.br/Internet/Internet-fica-com-47%25-dos-gastos-com-publicidade-51147.html?UserActiveTemplate=site>. Acessado em 20/06/2022