



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10120.006882/2007-99
Recurso Voluntário
Acórdão nº **3301-010.715 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 29 de julho de 2021
Recorrente COMPANHIA THERMAS DO RIO QUENTE
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2003, 2004, 2007

CONCEITO DE INSUMO. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE.

São insumos, para efeitos do inciso II do artigo 3º da lei nº 10.637/2002, todos os bens e serviços essenciais ao processo produtivo e à prestação de serviços para a obtenção da receita objeto da atividade econômica do seu adquirente, podendo ser empregados direta ou indiretamente no processo produtivo, cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo e da prestação do serviço, comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica.

Desta forma, deve ser estabelecida a relação da essencialidade do insumo (considerando-se a imprescindibilidade e a relevância/importância de determinado bem ou serviço, dentro do processo produtivo, para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela pessoa jurídica) com o objeto social da empresa, para que se possa aferir se o dispêndio realizado pode ou não gerar créditos na sistemática da não cumulatividade, Sendo esta a posição do STJ, externada no voto do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, ao julgar o RE nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo, ao qual está submetido este CARF, por força do § 2º do Artigo 62 do Regimento Interno do CARF.

SERVIÇOS DE HOTELARIA. CONTRATO DE TEMPO COMPARTILHADO. SISTEMA NORMALIZADO POR ÓRGÃO GOVERNAMENTAL (EMBRATUR). COMISSÕES PAGAS PELO EMPREENDEDOR. INSUMO. POSSIBILIDADE.

O Contrato de Tempo Compartilhado, referente ao setor hoteleiro, obedece à normatização veiculada por órgão governamental (Embratur), denominado Sistema de Tempo Compartilhado, portanto de características obrigatórias a serem obedecidas por todo o setor. Neste contrato, as comissões pagas pelo empreendedor ao comercializador do sistema, ao operador e ao administrador de intercâmbio, por serem essenciais ao implemento do negócio objeto do contrato, devem ser consideradas como insumo neste contrato específico, e geram crédito no sistema de não cumulatividade da Contribuição ao PIS/PASEP e a COFINS.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reverter as glosas das contas contábeis 31102010105 – COMISSÕES RQVC; 31102010106 – COMISSÕES AGÊNCIAS VISITANTES e 31102010107 – COMISSÕES AGÊNCIAS HOSPEDAGENS.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ari Vendramini - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Liziane Angelotti Meira (Presidente), Marco Antonio Marinho Nunes, Semíramis de Oliveira Duro, Salvador Cândido Brandão Junior, José Adão Vitorino de Moraes, Juciléia de Souza Lima, Sabrina Coutinho Barbosa (Suplente Convocada) e Ari Vendramini.

Relatório

1. Adoto trechos do relatório que compõe o Acórdão DRJ/BRASÍLIA, combatido no recurso voluntário apresentado, por economia processual e por bem descrever os fatos presentes nos autos :

Em 19/09/2007, foram lavrados contra a interessada os Autos de Infração da Contribuição para o Programa de Integração Social — PIS e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, atinentes aos anos-calendário de 2003, 2004 e 2007, cujo crédito tributário lançado de ofício perfaz o montante de R\$1.027.881,67.

Em síntese, durante o procedimento de verificações obrigatórias, que abrangeu a CIA THERMAS DO RIO QUENTE e as sociedades em conta de participação (SCP), constatou a Fiscalização divergências entre os valores escriturados e os declarados/pagos.

Além disso, diante da análise da escrituração, decidiu a autoridade fiscal excluir os créditos da não-cumulatividade apurados pela contribuinte. Foi elaborada a planilha de fls. 478, na qual foram excluídas da base de apuração de créditos as contas COMERCIALIZAÇÃO RQVC, COMISSÕES RQVC, COMISSÕES AGÊNCIAS VISITANTES, COMISSÕES AGÊNCIAS HOSPEDAGENS E MARKETING RQVC, que haviam sido consideradas, pela contribuinte, como insumos utilizados na prestação de serviços.

Esclarece a Fiscalização que tais contas foram contabilizadas pela contribuinte equivocadamente como custos de venda, quando, na realidade, tratam-se de despesas operacionais classificáveis como despesas de vendas.

Cientificada dos lançamentos, a interessada apresentou as impugnações e respectivos anexos.

2. A DRJ/BSA emitiu o Acórdão nº 03-27.893, em 14/11/2008 que, diante do recurso voluntário, foi anulada pelo Acórdão nº 3202-000.898, de 24/09/2013, prolatado pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento deste CARF.

3. A DRJ/BSA então, emitiu novo Acórdão de nº 03-58.922, em 31/01/2014, onde, revendo o Acórdão anterior, julgando parcialmente procedente a impugnação, determinando a

alocação de pagamentos a débitos, sem qualquer modificação no crédito tributário exigido, nos seguintes termos :

Assim, assiste razão à impugnante no tocante ao aproveitamento dos pagamentos de PIS realizados em 15.09.2003, nos montantes de R\$ 2.773,34, R\$ 4.229,36 e R\$ 1.710,46, os quais não foram alocados a qualquer débito da contribuinte, bem como em relação à utilização do saldo credor de R\$ 17.591,43, disponível no pagamento realizado em 16.09.2003 (R\$ 50.898,00).

Pelo exposto, é cabível a compensação de ofício dos pagamentos de PIS sem alocação acima indicados, bem como do saldo credor restante de pagamento não alocado, com os débitos remanescentes de PIS do presente processo, devendo a autoridade preparadora promover as respectivas alocações em tela.

Quanto aos demais temas que foram objeto de julgamento por parte desta Turma de Julgamento, merecem ser ratificados todos os fundamentos adotados e confirmada a decisão proferida.

Nessa conformidade, voto no sentido de rerratificar o Acórdão nº 0327.893, de 14 de novembro de 2008 .

4. Assim restou ementado o Acórdão DRJ/BSA :

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2003, 2004, 2007

ANULAÇÃO DE DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. PROLATAÇÃO DE NOVA DECISÃO. COMPLEMENTAÇÃO. RERRATIFICAÇÃO DE ACÓRDÃO.

Anulada a decisão de primeiro grau por cerceamento do direito de defesa, procede-se à complementação determinada pelo órgão julgador *ad quem* para apreciar a alegação da existência de valores recolhidos de PIS e de Cofins, não considerados por ocasião das lavraturas dos respectivos Autos de Infrações, mantendo-se, em relação às demais matérias, os fundamentos já adotados no voto condutor do aresto anulado, e ratificando-se tudo o mais que já foi decidido pelo Colegiado *a quo*.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2003, 2004, 2007

CRÉDITOS. RECONHECIMENTO.

A comprovação de recolhimentos efetuados antes da lavratura do Auto de Infração, não considerados pela autoridade fiscal, e que não se encontram alocados a débitos declarados em DCTF pela contribuinte, se mostra suficiente para o reconhecimento dos créditos, os quais deverão ser alocados aos débitos remanescentes do processo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Ano-calendário: 2003, 2004, 2007

CRÉDITOS. RECONHECIMENTO.

A comprovação de recolhimentos efetuados antes da lavratura do Auto de Infração, não considerados pela autoridade fiscal, e que não se encontram alocados a débitos declarados em DCTF pela contribuinte, se mostra suficiente para o reconhecimento dos créditos, os quais deverão ser alocados aos débitos remanescentes do processo.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

5. Irresignada, a impugnante apresentou recurso voluntário onde defende :

- a autoridade julgadora incorreu em erro ao considerar corretas as glosas efetuadas pela autoridade administrativa relativa a despesas que não se enquadram no conceito de insumo fixado pela legislação;

- afirma o referido julgado que "*são considerados insumos apenas aqueles serviços que, prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, sejam aplicados ou consumidos diretamente na prestação do serviço*",
- da Recorrente, a mesma - Companhia Thermas do Rio Quente - é reconhecidamente uma sociedade prestadora de serviços de hotelaria, cujas atividades sociais compreendem, essencialmente, a oferta de alojamento temporário aos seus hóspedes e o desenvolvimento de atividades voltadas à promoção de lazer e diversão, via da disponibilização aos seus clientes e hóspedes de suas dependências e de seus parques aquáticos, bem como, ainda, o oferecimento das mais variadas formas de comodidade e de produtos que Possam entretê-los e aos seus pares.
- ao contrário do que entendido pelo acórdão recorrido, aqueles créditos afeitos à contribuição para o PIS/Pasep, decorrentes do pagamento de despesas com comercialização e marketing, devem ser considerados como insumos necessários e imprescindíveis na prestação de seus serviços
- interpreta de forma errônea o conceito de insumo, que deve ser visto de forma mais abrangente;
- Por isso mesmo tem-se que evidente a contradição essencial ou paradoxo original presente na atuação fiscal direcionada à Recorrente, afeita à glosa de aproveitamento de créditos decorrentes, basicamente, do pagamento de despesas de comercialização com agências de viagem e terceiros autorizados (comissões de vendas), bem como de despesas de publicidade, pois a justificativa encontrada pela Autoridade Tributária para tal atuação, posteriormente acolhida pelo Corpo de Julgadores da 1º instância, decorre da simplória afirmação de que essas "despesas" não integram o "custo" do produto final disponibilizado pela Recorrente.
- Por isso mesmo, Ilustres Julgadores, mostra-se de absoluta obviedade e clareza o fato de que, por ser empresa prestadora de serviços de hotelaria, lazer e turismo, a Recorrente pode e deve considerar aquelas despesas incorridas com o pagamento de comissões e *marketing* como insumos necessários a sua prestação de serviços, eis que esses serviços (comercialização e publicidade) compõem o produto final por ela comercializado, qual seja, a promoção do lazer e do turismo em suas dependências e parques aquáticos.
- No caso, de forma análoga, nos apropriando do entendimento acima exposto, dentre os produtos de hospedagem comercializados pela Recorrente, encontra-se o produto específico denominado "Rio Quente Vacation Club - RQVC", o qual se constitui em espécie de contrato regulamentado pela Deliberação Normativa n.º 378, de 12 de agosto de 1997, do Instituto Brasileiro de Turismo - EMBRATUR, denominado "Sistema de Tempo Compartilhado", em que o contratante, cessionário do direito de ocupação, dispõe de determinada quantidade de pontos para serem utilizados nas unidades hoteleiras do empreendedor (*in casu*, da Recorrente), obedecendo, para tanto, uma tabela de consumo de pontos por semana. Mais, tal negócio jurídico específico, denominado em língua inglesa "Time Sharing", e reconhecido no Direito Pátrio como "Contrato de Sistema de Tempo Compartilhado", o qual corresponde, consoante antevisto, ao produto oferecido pela Recorrente sobre a alcunha de Rio Quente Vacation Club – RQVC.
- Assim, Ilustres Julgadores, conforme determinado positivamente pelo Instituto Brasileiro de Turismo - EMBRATUR, compõem e integram, como "parte(s) integrante(s) do Sistema de Tempo Compartilhado", no caso, o negócio jurídico disponibilizado pela Recorrente sob a denominação RQVC, o empreendedor, o comercializador, o operador, o administrador de intercâmbio e o cessionário do direito de ocupação, cujas funções são exercidas pelos seguintes agentes no caso concreto em análise, a saber:
 - (I) *empreendedor*: Companhia Thermas do Rio Quente, Ora Recorrente;
 - (ii) *comercializador*: a própria Companhia Thermas do Rio Quente, bem como terceiros autorizados a vender o produto;
 - (ii0) *operador*: Companhia Thermas do Rio Quente;
 - (iv) *administrador de intercâmbio*: RCI - Resort Condominiums International; e
 - (v) *cessionário do direito de ocupação*: clientes adquirentes do produto RQVC.
- requer ao final : Por isso mesmo, e com base nas considerações precedentes, requer a Recorrente seja esse Recurso Voluntário conhecido e, ao final, provido por este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, para efeitos de restar reformada a r. *decisum* recorrida, e, por essa, restar reconhecida a impropriedade e ilegalidade do lançamento ora combatido, tendo em vista que, da própria essência conceituaitelológica do termo "*insumo*" empreado na redação do art. 3º, inciso II, da Lei n.º 10.637/02, depreende-se aue as despesas incorridas pela Recorrente com comercialização e publicidade devem ser consideradas como "insumos necessários" à prestação de seus serviços de hotelaria e lazer, isso, considerando-se as próprias especificidades do ramo de atividade por ela desenvolvido, bem como, especialmente, as peculiaridades da composição do produto RQVC, cuja contabilização é feita em separado daquelas inerentes às suas atividades ordinárias de hotelaria e de prestação de serviços de lazer.

É o relatório.

Fl. 5 do Acórdão n.º 3301-010.715 - 3ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10120.006882/2007-99

Voto

Conselheiro Ari Vendramini, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo, preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto dele conheço.

O CONCEITO DE INSUMOS NA SISTEMÁTICA DA NÃO CUMULATIVIDADE PARA A CONTRIBUIÇÃO AO PIS/PASEP E A COFINS.

6. O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, ao definir insumo, na sistemática de não cumulatividade das contribuições sociais, sintetizou o conceito na 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 PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

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

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

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

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

7. A Secretaria da Receita Federal, vinculada a tal decisão por força do disposto no artigo 19 da lei nº 10.522/2002 e na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1/2014, expediu o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, tendo como objetivo analisar as principais repercussões decorrentes da definição de insumos adotada pelo STJ, e alinhar suas ações à nova realidade desenhada por tal decisão.

8. No âmbito deste colegiado, aplica-se ao tema o disposto no § 2º do artigo 62 do Regimento Interno do CARF – RICARF :

Artigo 62 - (.....)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei Nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

9. Assim, são insumos, para efeitos do inciso II do artigo 3º da lei nº 10.637/2002, todos os bens e serviços essenciais ao processo produtivo e á prestação de serviços para a obtenção da receita objeto da atividade econômica do seu adquirente, podendo ser empregados direta ou indiretamente no processo produtivo, e cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo ou da prestação do serviço, comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica

10. Desta forma, deve ser estabelecida a relação da essencialidade do insumo (considerando-se a imprescindibilidade e a relevância/importância de determinado bem ou serviço, dentro do processo produtivo, para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela pessoa jurídica) com a atividade desenvolvida pela empresa, para que se possa aferir se o dispêndio realizado pode ou não gerar créditos na sistemática da não cumulatividade da Contribuição ao PIS/Pasep e da COFINS.

14. Do Estatuto Social da recorrente extraímos o seu objeto social ::

Art. 3º - Os objetivos da sociedade são: a) a exploração de atividades turístico-hoteleiras, em qualquer parte do país, instalações próprias ou não, podendo construir prédios próprios para acomodações e serviços afins, contratos de administração, exploração ou arrendamento de prédios para tais atividades, principalmente no local denominado “Fazenda Água Quente”, município de Rio Quente, Estado de Goiás; b) o exercício das atividades próprias de agência de viagens e turismo, previstas na legislação em vigor, compreendendo a prestação de serviços diretos de sua promoção, publicidade, propaganda e exploração; e c) ainda, a comercialização de roupas e acessórios de vestuário, realizada em sua boutique.

- O MÉRITO DA QUESTÃO

15. Verifica-se que o ponto central do litúgio são os dispêndios registrados em contas consideradas como insumos pela recorrente.

16. Da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, componente do auto de infração extraímos os seguintes trechos :

A verificação abrangeu a CIA THERMAS DO RIO QUENTE e as sociedades em conta de participação.

(...)

Para 2003, a planilha de fls. 479 demonstra a base de cálculo a partir dos valores de receitas escriturados. Dos valores de receita foram excluídos os ajustes referentes a efeitos da sistemática de

contabilização dos contratos de "Sistema de Tempo Compartilhado", denominados RQVC (Rio Quente Vacation Club), conforme planilha de fls. 213, coluna "Receita Bruta" da ficha "Variação". Após o ajuste do RQVC, foram excluídos os créditos da não-cumulatividade apurados pelo contribuinte, ajustados pela glosa de créditos elaborada pela fiscalização, conforme fls. 478.

(...)

O RQVC é um produto regulamentado pela Deliberação Normativa n.º 378/1997, fls. 222 e 223, pelo Instituto Brasileiro de Turismo - EMBRATUR, denominado de Sistema de Tempo Compartilhado. Esta deliberação define no Capítulo I, as partes integrantes do contrato e suas atribuições:

"REGULAMENTO DO SISTEMA DE TEMPO COMPARTILHADO

Capítulo I

PARTE GERAL

Art. 1º - É reconhecido, para todos os efeitos, o interesse turístico do Sistema de Tempo Compartilhado em Meios de Hospedagem de Turismo, por meio da cessão pelo prazo mínimo de 05 (cinco) anos e a qualquer título, do direito de ocupação de suas unidades habitacionais, por períodos determinados do ano.

Art. 2º - Fazem parte integrante do Sistema de Tempo Compartilhado:

I - O empreendedor: como tal entendido o titular do domínio e posse do Meio de Hospedagem de Turismo implantado ou em implantação, no qual, integral ou parcialmente, o sistema funcione;

II - O comercializador: como tal entendido o contratado pelo empreendedor, para promover e comercializar o direito de ocupação em unidades habitacionais do Meio de Hospedagem de Turismo que tenha aderido ao sistema e nele funcione regularmente;

III - O operador: como tal entendido o responsável pela prestação dos serviços ajustados entre o empreendedor e o cessionário, na forma e qualidade por ele contratada, atendendo os pedidos de reservas efetuadas e zelando pela manutenção de regime de utilização dos espaços, bens e serviços, em conformidade com sua destinação;

IV - O administrador de intercâmbio: como tal entendido o responsável pela promoção e organização de permuta de períodos de ocupação entre cessionários de unidades habitacionais de distintos meios de hospedagem de turismo, que funcionem, no País ou no Exterior, no Sistema de Tempo Compartilhado;

V - o cessionário do direito de ocupação: como tal entendido o detentor do uso e ocupação, por determinado período de tempo, de unidade habitacional de determinado meio de hospedagem de turismo participante do sistema.

Art. 3º - Compete ao empreendedor do sistema, definido no inciso I, do Art. 2º :

I - ceder o direito de ocupação por um ou mais períodos e prazos determinados do ano, de uma ou mais unidades habitacionais do meio de hospedagem de turismo, devidamente mobiliada e equipada;

II - permitir ao cessionário do direito de ocupação o uso dos espaços, coisas e serviços comuns do meio de hospedagem de turismo;

III - operar, por si ou por terceiros, as unidades habitacionais, espaços, coisas e serviços cuja utilização estiver compreendida na cessão, incluindo o regulamento correspondente;

IV - manter a unidade habitacional hoteleira cuja ocupação for cedida e as demais instalações e serviços do empreendimento em estado adequado para utilização;

V - cobrir as despesas operacionais das unidades habitacionais cujo direito de ocupação não tenha sido cedido ou das unidades temporais não cedidas;

VI - receber dos cessionários do direito de ocupação, diretamente ou por terceiros, correspondentes aos períodos de utilização por eles contratados.

Art. 4º - Compete ao comercializador do sistema, definido no inciso II, do Art. 2º:

I - oferecer e contratar, em nome do empreendedor, a cessão do direito de ocupação de unidades habitacionais em meio de hospedagem de turismo;

II - divulgar de forma adequada Os atributos do empreendimento e Os serviços nele existentes ou a serem implantados;

III - esclarecer os consumidores sobre as reais características da cessão do direito de ocupação e o conteúdo do respectivo contrato.

Art. 5º - Compete ao operador do sistema, definido no inciso III, do Art. 2º :

I - manter o regime de utilização dos espaços, bens e serviços conforme o seu destino;

- II - prestar os serviços ajustados entre o empreendedor e o cessionário na forma e qualidade por eles contratada;
 - III - atender os pedidos de reservas dos períodos de ocupação das unidades habitacionais observando os direitos dos cessionários e a prioridade das solicitações;
 - IV - verificar o cumprimento das obrigações dos cessionários, adotando as providências contratuais caso não ocorra;
 - V - manter controle de registro dos cessionários, com a qualificação completa de seu contrato e lançamento de ocorrências,-
 - VI - manter controle e documentação hábil de registros financeiros e contábeis;
 - VII - aplicar corretamente a taxa de manutenção paga pelos cessionários.
- Art. 6º - Compete ao administrador de intercâmbio do sistema, definido no inciso IV, do Art. 2º o:
- I - afiliar os meios de hospedagem de turismo segundo Os padrões por eles estabelecidos;
 - II - aceitar os pedidos de associação dos cessionários do direito de ocupação de unidades em meios de hospedagem de turismo filiados, que desejem utilizar a possibilidade de permuta;
 - III - efetivar a permuta solicitada pelos associados segundo as regras constantes do contrato de associação;
 - IV - manter seus associados informados sobre os meios de hospedagem que integram a rede de intercâmbio e respectivas normas de permuta."

(...)

O objeto deste contrato é a venda de pontos para serem utilizados em determinado período de tempo (por exemplo 10, 20 a n o s) , conforme uma tabela de consumo de pontos por semana. A contribuinte apropria as receitas da comercialização deste contrato de acordo com a utilização destes pontos pelos cessionários dos direitos de utilização das unidades hoteleiras.

(...)

Em relação à glosa de créditos da não-cumulatividade, a fiscalização elaborou a planilha de fls. 478, na qual foram excluídas da base de apuração de créditos as contas abaixo, consideradas pela contribuinte como insumos utilizados na prestação de serviços:

31102010104 - COMERCIALIZAÇÃO RQVC,
31102010105 - COMISSÕES RQVC,
31102010106 -COMISSÕES AGÊNCIAS VISITANTES,
31102010107 - COMISSÕES AGÊNCIAS HOSPEDAGENS e
31102050123 - MARKETING RQVC.

A primeira conta registra, conforme informações da contribuinte, as despesas de vendas ocorridas com a comercialização do produto RQVC, e os valores recebidos a título de taxa de associação e repassados à empresa RCI - Resort Condominiums International, caracterizada como a empresa responsável pelo intercâmbio, previsto no art. 2º , inciso IV da Deliberação Normativa nº 378/1997.

A segunda representa comissões pagas pela venda do produto, como também outras despesas de venda.

A terceira conta representa comissões pagas pela venda de ingressos diários ao parque aquático denominado "Hot Park",

enquanto a quarta conta registra as comissões pagas pela venda de pacotes de hospedagens no complexo hoteleiro.

A quinta conta representa despesas de propaganda e marketing relacionadas especificamente com o produto RQVC.

(...)

Pela natureza destas contas percebe-se que foram contabilizadas pela contribuinte, equivocadamente como custos de venda, pois tratam de fato de despesas operacionais classificáveis como despesas de vendas. Em relação ao produto RQVC, esta natureza foi confirmada pela própria contribuinte na adoção do Parecer elaborado pela SBR Consultoria S/C, fls. 187 a 199, o qual trata estas despesas

como "Despesas de Representação Comercial", negando-lhes a natureza de custos, conforme fls. 188 a 195. A contribuinte as contabiliza no período em que são incorridas, independentemente da prestação de serviços de hospedagem, receita cujos insumos na forma de serviços poderiam gerar créditos de PIS/Pasep.

17. A autoridade fiscal efetuou as glosas constante do quadro de fls. 478 (e-fls. 493) :

Contribuinte: Companhia Thermas do Rio Quente
CNPJ: 01.540.533/0001-29

DEMONSTRATIVO DE GLOSA DE CRÉDITOS DE PIS/PASEP

ANO-CALENDRÁRIO: 2003

COD. CONTA	DISCRIMINAÇÃO	VALORES ESCRITURADOS											
		JAN	FEV	MAR	ABRIL	MAIO	JUN	JUL	AGO	SET	OUT	NOV	DEZ
31102010104	COMERCIALIZAÇÃO RQVC	129.654,27	113.497,66	194.523,32	176.932,89	91.665,24	119.247,96	197.474,67	316.017,99	74.032,79	104.673,62	78.449,33	98.508,57
31102010105	COMISSÕES RQVC	39.549,23	59.213,76	361.537,47	290.027,22	192.437,94	299.641,37	196.862,51	340.572,91	389.251,11	769.264,28		
31102010106	COMISSÕES AGÊNCIAS VISIT.	62.000,00	55.000,00	32.000,00	30.000,00	35.000,00	40.000,00	150.000,00	60.000,00	30.000,00	84.828,48	30.000,00	40.000,00
31102010107	COMISSÕES AGÊNCIAS HOSP.		91,00	2.826,69	1.203,20	193.963,09	210.250,87	511.318,57	388.888,05	198.419,58	125.551,54	420.755,99	31.497,13
31102050123	MARKETING RQVC	27.460,00				7.415,21	1.538,69	4.324,50		450,00	3.000,00		1.343,70
	BASE DE CÁLCULO DE GLOSA DE CRÉDITOS PIS	258.663,50	1.227.802,42	690.886,68	501.163,31	520.481,48	670.648,89	1.061.979,75	1.105.478,95	692.153,48	1.087.317,92	929.205,32	171.449,40
	GLOSA DE CRÉDITO PIS CTRQ (1,65% x BC)	4.267,78	3.758,74	9.749,63	8.269,19	8.587,94	11.065,71	17.522,67	18.240,40	11.420,53	17.940,75	8.731,89	2.828,92

Documento de 199 página(s) confirmado digitalmente. Pode ser consultado no endereço <https://cav.receita.fazenda.gov.br/ceac/publico/login.aspx> pelo código de localização EP12.0721.2111

Documento nato-digital



18. Das informações destacadas do auto de infração, podemos verificar que o Sistema de Tempo Compartilhado, sistema utilizado pela recorrente, ao qual se amolda o Contrato relativo ao RQVC – Rio Quente Vacation Resort, é normatizado por órgão governamental e tem os atores do sistema definidos nesta normatização.

19. A recorrente, ao elaborar o Contrato do RQVC, obedeceu aos ditames normativos, que estabelecem o papel dos atores no Sistema :

Art. 2º - Fazem parte integrante do Sistema de Tempo Compartilhado:

I - O empreendedor: como tal entendido o titular do domínio e posse do Meio de Hospedagem de Turismo implantado ou em implantação, no qual, integral ou parcialmente, o sistema funcione;

II - O comercializador: como tal entendido o contratado pelo empreendedor, para promover e comercializar o direito de ocupação em unidades habitacionais do Meio de Hospedagem de Turismo que tenha aderido ao sistema e nele funcione regularmente;

III - O operador: como tal entendido o responsável pela prestação dos serviços ajustados entre o empreendedor e o cessionário, na forma e qualidade por ele contratada, atendendo os pedidos de reservas efetuadas e zelando pela manutenção de regime de utilização dos espaços, bens e serviços, em conformidade com sua destinação;

IV - O administrador de intercâmbio: como tal entendido o responsável pela promoção e organização de permuta de períodos de ocupação entre cessionários de unidades habitacionais de distintos meios de hospedagem de turismo, que funcionem, no País ou no Exterior, no Sistema de Tempo Compartilhado;

V - o cessionário do direito de ocupação: como tal entendido o detentor do uso e ocupação, por determinado período de tempo, de unidade habitacional de determinado meio de hospedagem de turismo participante do sistema.

20. Também podemos aferir que, diante das atribuições afetas a cada ator do sistema, o comercializador, o operador e o administrador de intercâmbio, são remunerados pelos serviços prestados ao empreendedor, nos termos do contrato firmado entre tais partes.

21. Verifica-se que o contrato somente se viabiliza se todos os atores atuarem em conjunto, pois que o sistema de tempo compartilhado criado e normatizado depende da atuação de cada um.

22. Neste norte, e diante da conceituação de insumos vigente, a remuneração destes atores torna-se indispensável ao adimplemento do contrato e dos negócios com base nele avençados, o que caracteriza esta remuneração como insumo para o empreendedor, pois este somente pode prosseguir no sistema com a intervenção destes citados atores.

23. Entendo, neste caso em exame, aplicar-se o raciocínio desenvolvido pelo Ministro Mauro Campbell, do E. STJ, ao acrescentar ao conceito de insumo, o critério/teste da subtração, assim entendido como uma despesa relacionada com a imprescindibilidade e a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, devendo ser considerados, no conceito de insumo, todos os bens e serviços que sejam pertinentes ao processo produtivo ou que viabilizem o processo produtivo, de forma que, se retirados, impossibilitariam ou, ao menos, diminuiriam o resultado final do produto, no voto constante do Resp 1.220.171/PR, que transcrevo :

Aliás, entendo que entre meu voto e o voto da Min. Regina Helena há apenas uma incongruência entre signos e significados, pois dentro do critério da relevância (defendido pela Min. Regina Helena) compreendo estar (somente os trechos grifados) "a aquisição de todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes" (transcrição do item "4" da ementa que propus).

Já dentro do critério da essencialidade está (somente os trechos grifados) "a aquisição de todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes" (transcrição do item "4" da ementa que propus).

Por fim, no critério da pertinência está (somente os trechos grifados) "a aquisição de todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes" (transcrição do item "4" da ementa que propus).

Para o somatório das três situações dei o signo de "pertinência e essencialidade", que agora a Min. Regina Helena batizou de "essencialidade e relevância", mas o conteúdo é idêntico, de modo que não vejo prejuízo algum em denominarmos pela tríade "pertinência, essencialidade e relevância", a abarcar as situações em que há imposição legal para a aquisição dos insumos. (grifos do original)

24. Assim, as comissões pagas pelo empreendedor ao comercializador, ao operador e ao administrador de intercâmbio caracterizam-se como insumos do empreendedor.

25. Já os valores relativos a comercialização e marketing, por não se caracterizarem como remuneração, não poderão ser considerados como insumos para o empreendedor.

26. Por conclusão, neste contrato específico, as comissões pagas pelo empreendedor ao comercializador do sistema, ao operador e ao administrador de intercâmbio, por serem essenciais ao implemento do negócio objeto do contrato, devem ser consideradas como insumo, e geram crédito no sistema de não cumulatividade da Contribuição ao PIS/PASEP e a COFINS.

27. Diante do exposto, devem se revertidas as glosas referentes às comissões pagas ao comercializador, ao operador e ao administrador de intercâmbio, que, na contabilização da recorrente estão identificadas nas contas contábeis:

31102010105 - COMISSÕES RQVC,

31102010106 -COMISSÕES AGÊNCIAS VISITANTES,

31102010107 - COMISSÕES AGÊNCIAS HOSPEDAGENS

Conclusão

28. Pelo exposto, dou parcial provimento ao recurso voluntário, para reverter as glosas das contas contábeis 31102010105 - COMISSÕES RQVC; 31102010106 -COMISSÕES AGÊNCIAS VISITANTES e 31102010107 - COMISSÕES AGÊNCIAS HOSPEDAGENS

É como voto

(documento assinado digitalmente)

Ari Vendramini