



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



|                    |                                                      |
|--------------------|------------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>10314.720362/2020-92</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 3201-012.770 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 9 de dezembro de 2025                                |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO                                           |
| <b>RECORRENTE</b>  | BUD COMERCIO DE ELETRODOMESTICOS LTDA                |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                     |

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

ATOS ADMINISTRATIVOS. NULIDADE. HIPÓTESES.

Não há que se cogitar em nulidade de lançamento ou decisão administrativa: (i) quando o ato preenche os requisitos legais, apresentando clara fundamentação normativa, motivação e caracterização dos fatos; (ii) quando inexistente qualquer indício de violação às determinações contidas no art. 59 do Decreto 70.235/1972; (iii) quando, no curso do processo administrativo, há plenas condições do exercício do contraditório e do direito de defesa; (iv) quando a decisão aprecia todos os pontos essenciais da contestação.

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. DESCONTO DE CRÉDITOS. REVENDA DE MERCADORIAS E PRODUTOS. INAPLICABILIDADE.

A delimitação da abrangência do conceito de insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade das contribuições PIS/Cofins interessa apenas aos sujeitos passivos produtores de bens destinados à venda ou aos prestadores de serviços, não importando, portanto, aos revendedores de mercadorias e produtos, cujo direito ao desconto de créditos se limita às aquisições de bens para revenda.

CRÉDITO. REVENDA DE MERCADORIAS E PRODUTOS. VEICULAÇÃO DE PUBLICIDADE NA INTERNET. PROPAGANDA E MARKETING. TELEATENDIMENTO A CLIENTES. COMISSÕES DE VENDA. IMPOSSIBILIDADE.

As atividades de publicidade, propaganda, marketing, teleatendimento a clientes e as comissões de venda caracterizam-se como operações acessórias à revenda de mercadorias e produtos e não têm o condão de

converter, ainda que parcialmente, a sociedade comercial em prestadora de serviços, pois trata-se de medidas voltadas ao incremento das vendas e das revendas, delas não se apartando como atividades autônomas, ainda que exercidas por mais de uma pessoa jurídica integrantes de um grupo econômico, precipuamente quando a gestão da sociedade vinculada se encontra sob o controle majoritário (99,4% do capital) da outra sociedade participante do objeto social de revenda.

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. DESCONTO DE CRÉDITOS. REVENDA DE MERCADORIAS E PRODUTOS. INAPLICABILIDADE.

A delimitação da abrangência do conceito de insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade das contribuições PIS/Cofins interessa apenas aos sujeitos passivos produtores de bens destinados à venda ou aos prestadores de serviços, não importando, portanto, aos revendedores de mercadorias e produtos, cujo direito ao desconto de créditos se limita às aquisições de bens para revenda.

CRÉDITO. REVENDA DE MERCADORIAS E PRODUTOS. VEICULAÇÃO DE PUBLICIDADE NA INTERNET. PROPAGANDA E MARKETING. TELEATENDIMENTO A CLIENTES. COMISSÕES DE VENDA. IMPOSSIBILIDADE.

As atividades de publicidade, propaganda, marketing, teleatendimento a clientes e as comissões de venda caracterizam-se como operações acessórias à revenda de mercadorias e produtos e não têm o condão de converter, ainda que parcialmente, a sociedade comercial em prestadora de serviços, pois trata-se de medidas voltadas ao incremento das vendas e das revendas, delas não se apartando como atividades autônomas, ainda que exercidas por mais de uma pessoa jurídica integrantes de um grupo econômico, precipuamente quando a gestão da sociedade vinculada se encontra sob o controle majoritário (99,4% do capital) da outra sociedade participante do objeto social de revenda.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida e, no mérito, por voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os conselheiros Flávia Sales Campos Vale, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow (Relator) e Fabiana Francisco de Miranda, que lhe davam parcial provimento para reconhecer o

direito ao desconto de créditos relativos a propaganda e publicidade, call center e serviços de e-commerce, por considerar o Recorrente uma empresa prestadora de serviços. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Hécio Lafetá Reis.

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Helcio Lafeta Reis** – Presidente e Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcelo Enk de Aguiar, Flávia Sales Campos Vale, Bárbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Fabiana Francisco, Hécio Lafetá Reis (Presidente)

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão preferida pela DRJ que julgou improcedente a Impugnação apresentada e manteve o crédito tributário.

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

O presente processo tem por objeto impugnação apresentada em face dos autos de infração de fls. 568 a 587, por meio dos quais foi constituído crédito tributário da Contribuição para o PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins referentes aos meses 01/2016 a 12/2016, além das multas de ofício e dos juros de mora calculados até 08/2020.

### **Da Fiscalização**

O crédito tributário lançado perfaz o montante de R\$ 5.960.433,49, conforme Fls. 568 e 576 (códigos de receita: 6656 – PIS; 5477 – Cofins).

Os autos de infração foram lavrados com base no Termo de Verificação Fiscal – TVF de fls. 414 a 436, cujo conteúdo está sintetizado a seguir.

Inicialmente, a fiscalização relata que o contribuinte tem como atividade preponderante o comércio varejista de artigos de uso pessoal e doméstico às pessoas físicas por meio do comércio eletrônico. Basicamente, revende as mercadorias adquiridas da Whirlpool S.A, sócia majoritária da companhia.

Na análise dos créditos de aquisição de serviços como insumo, a fiscalização detectou que o contribuinte descontou créditos em relação a despesas com propaganda, publicidade, call center, comissões de venda, prêmio de incentivo e serviços de e-commerce em desacordo com a legislação.

Para embasar sua decisão, a fiscalização cita o Parecer Normativo Cosit nº 5/2018 e as Soluções de Consulta Cosit nº 248, de 20 de agosto de 2019, e nº 84, de 29 de junho de 2020, que concluem que inexistem insumos nas atividades de comercialização e revenda de bens.

Subsidiariamente, a fiscalização analisou o enquadramento das despesas glosadas nº conceito de insumo, para caso seja considerada a possibilidade de creditamento de insumos nº segmento de revenda de mercadorias.

Para tanto, analisou a essencialidade e a relevância das despesas citadas e concluiu que os serviços consistem em meras despesas operacionais, não imprescindíveis e não integrantes da “cadeia produtiva”.

Em suma, as glosas de créditos resultaram em insuficiência de recolhimento.

#### **Da Impugnação**

O contribuinte apresentou impugnação (fls. 2204 a 2283) contendo os argumentos a seguir sintetizados.

Inicialmente, a impugnante traça um resumo de suas atividades e salienta que seu objeto social contempla a compra e revenda de produtos; a representação e promoção de produtos e marcas; e a participação em outras empresas. Assim, considera que seu objeto social inclui também a prestação de serviços.

A impugnante apresenta cláusulas contratuais avençadas com o fabricante dos produtos, as quais preveem vendas diretas do fabricante ao consumidor final, atuando a impugnante, nesse caso, como agente promotor das vendas, sem trânsito dos produtos como compra e revenda.

Nesse contexto, demonstra que a quase totalidade de suas vendas ocorreram por meio de sites próprios e marketplaces.

Insiste que não tem loja física, atuando de forma exclusivamente online ou por meio de call centers e, assim, entende que são essenciais os serviços contratados (a seu ver, insumos).

Em resumo, a impugnante afirma que as atividades de revenda convivem com as atividades de intermediação. Ou seja, ora a BUD atua como revendedora de produtos, ora como intermediária em vendas das demais empresas do grupo. Assim, ora atua em atividade comercial, e em outros negócios atua como prestadora de serviços de representação e intermediação.

A impugnante também traça um panorama acerca da evolução do conceito de insumo, dando ênfase ao quanto decidido pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR e normatizado pela RFB com o Parecer Normativo Cosit nº 5/2018.

Nesse diapasão, a impugnante apresenta os itens de contestação abaixo.

1. Vício material dos autos de infração

A impugnante alega que, apesar de a revenda de bens ser uma importante atividade em seu objeto, ela não é a única, o que demonstra o equívoco, superficialidade e vício de motivação cometido pela Autoridade Fiscal.

Afirma que uma breve análise do Objeto Social contido no Contrato Social vigente à época dos fatos jurídicos tributários demonstra que a impugnante não age exclusivamente como revendedora.

A impugnante argumenta que, além de revender seus produtos, realiza a intermediação para que a Whirlpool S.A ou a Whirlpool AM (ambas empresas do mesmo grupo) realizem a atividade comercial de venda ao consumidor final. Mais especificamente, sustenta que é proprietária dos portais eletrônicos <https://loja.consul.com.br/> e <https://www.brastemp.com.br/> e apenas disponibiliza os produtos em sua plataforma digital na internet e a operação comercial, a partir da compra do consumidor, é totalmente feita pelas outras empresas.

Ao contestar a análise subsidiária feita pela fiscalização no tocante à possibilidade de admitir o desconto de créditos a título de insumos, a impugnante alega que a fiscalização analisou apenas os serviços prestados por 6 de um total de 84 fornecedores. Ademais, afirma que os créditos foram glosados sem motivação.

Nesse contexto, a impugnante alega que o conceito de insumo deve ser diretamente relacionado à atividade do contribuinte e, como esta não foi corretamente identificada, qualquer tentativa de determinar a natureza de insumo de um bem ou serviço será falha e arbitrária.

Nesse caso, considera que houve incorreta averiguação da matéria tributável, ferindo o art. 142 do CTN.

Ainda, argumenta que houve falta de motivação e violação ao princípio da verdade material.

Portanto, a impugnante requer a decretação de nulidade dos autos de infração por vício material.

2. Possibilidade de as empresas comerciais se apropriarem de créditos sobre insumos

A impugnante entende que, após o REsp nº 1.221.170/PR, passou-se a admitir a possibilidade de empresas puramente comerciais também apropriarem-se de créditos da Contribuição ao PIS e da Cofins sobre bens e serviços caracterizados como insumos. Isso, porque não somente os bens e serviços essenciais empregados em processos de produção de bens ou de prestação de serviços são qualificados como insumos, mas também os bens e serviços relevantes para a atividade econômica – o que afeta, principalmente, os contribuintes cuja atividade é de natureza comercial.

### 3. Natureza de insumo dos serviços de propaganda e publicidade

A impugnante afirma que os serviços tratados neste item são insumos, pois são admitidos dessa forma pelo CARF e pelo STJ, bastando que fique comprovada a essencialidade ou a relevância de tais serviços para a consecução das atividades do contribuinte.

A impugnante afirma que, considerando que a revenda, a representação e a promoção de produtos constam em seu objeto social, tem-se que, pela perspectiva da relevância, os serviços de publicidade e propaganda contratados contribuem para as vendas e promoções, assumindo, sob essa perspectiva, a natureza de insumo.

Ademais, pondera que os serviços de publicidade e propaganda impactam o fortalecimento da imagem institucional da Requerente e a divulgação de seus produtos.

### 4. Natureza de insumo dos serviços de call center

A impugnante alega que, por ser uma empresa de comércio eletrônico, não possui lojas físicas, dependendo que as suas vendas sejam realizadas de forma 100% online, por meio de seus sites, marketplace de terceiro ou por meio telefônico, situações em que toda a conclusão da venda é feita pelo call center.

Argumenta que sem este serviço as televendas não seriam realizadas e parte do faturamento da empresa deixaria de existir.

Além disso, assevera que o call center agrega valor às atividades, pois o apoio ao cliente é essencial e ligado à venda.

Ainda, afirma que tais serviços podem ser tratados como insumos por imposição legal, citando o Decreto nº 6.523/2008.

### 5. Natureza de insumo das comissões

A impugnante contesta as glosas de créditos sobre comissões pagas a marketplaces e representantes.

Quanto aos marketplaces, entende que são fundamentais para a expansão e desenvolvimento das atividades e para melhorar a experiência do cliente.

Da mesma forma, alega que os representantes têm a função de promover a venda e divulgar os produtos de forma mais pessoal, de modo a aumentar a capilaridade das vendas.

### 6. Natureza de insumo do prêmio de incentivo

A impugnante alega que a concessão de incentivos tem um impacto direto e imediato nas receitas e volumes de venda, pois estimulam a concretização de transações e a promoção de produtos e imagem da Impugnante, podendo ser interpretados sob dois vieses: (i) incentivos de vendas (assemelhados a comissões); e/ou (ii) incentivos de caráter publicitário (assemelhados a serviços de

publicidade e propaganda). Ou seja, os incentivos têm caráter híbrido, pois mesclam elementos publicitários e de incentivo de vendas.

Nesse diapasão, a impugnante entende que os incentivos podem ser interpretados como medidas de publicidade, propaganda e estímulo de venda, razão pela qual devem ser considerados insumos de acordo com a decisão do STJ no REsp nº 1.221.170/PR.

#### 7. Natureza de insumo dos serviços de e-commerce

A impugnante afirma que tais serviços estão relacionados com a manutenção de seus websites, bem como envolvem o levantamento de informações de preços e dados, sendo relevante do ponto de vista comercial e concorrencial para a Impugnante. Ou seja, os serviços de e-commerce garantem o funcionamento dos sites e exercem um papel de consultoria mercadológica.

Sustenta que sem tais serviços não há website e não há vendas online, as quais representam a maior parte de suas vendas.

#### 8. Natureza de insumo dos demais serviços

A impugnante contesta as glosas de outros serviços constantes da planilha de glosas mas não mencionados pela fiscalização, citando como exemplos “composição gráfica”, “estatística”, “serviços de coleta e transporte”.

#### 9. Diligência

A impugnante requer a realização de diligência para que sejam esclarecidos os seguintes quesitos:

- a) Descrição detalhada das atividades da impugnante, a fim de superar o erro de premissa e a deficiência do trabalho fiscal;
- b) Descrição detalhada da natureza de cada serviço cujos créditos foram glosados;
- c) Qual a relação dos serviços cujos créditos foram glosados com as atividades da impugnante.

#### 10. Pedido

A impugnante requer a nulidade dos autos de infração e, subsidiariamente, a reversão de todas as glosas efetuadas, com consequente exoneração de todo o crédito tributário constituído.

A decisão recorrida julgou improcedente a Impugnação e conforme ementa do Acórdão nº 109-020.297 – 5ª TURMA/DRJ09 apresenta o seguinte resultado:

#### **Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. INCOMPETÊNCIA.

Os órgãos de julgamento administrativo estão obrigados a cumprir as disposições da legislação tributária vigente e o entendimento da RFB expresso em atos

normativos, sendo incompetentes para apreciar arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

No âmbito da análise de créditos da Contribuição para o PIS e da Cofins, o ônus da prova incumbe ao contribuinte, o qual deve demonstrar, por meio de documentos comprobatórios hábeis e idôneos, a efetiva existência do direito creditório.

IMPUGNAÇÃO. INSTRUÇÃO PROCESSUAL. PROVAS. DILIGÊNCIA.

A impugnação deve ser instruída com os documentos em que se fundamentar e com as provas que possuir, sendo prescindível a realização de diligência para cumprir essa incumbência.

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

COFINS NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMO. DECISÃO DO STJ. EFEITO VINCULANTE PARA A RFB.

No regime da não-cumulatividade da Cofins, aplica-se o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, julgado em 22/02/2018 sob a sistemática dos recursos repetitivos, no qual restou assentado 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 bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte.

CRÉDITO. INSUMOS NA ATIVIDADE COMERCIAL. IMPOSSIBILIDADE.

Somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Cofins nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros. Para fins de apuração de créditos das contribuições, não há insumos na atividade de revenda de bens, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda.

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

PIS/PASEP NÃO-CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. DECISÃO DO STJ. EFEITO VINCULANTE PARA A RFB.

No regime da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep, aplicase o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, julgado em 22/02/2018 sob a sistemática dos recursos repetitivos, no qual restou assentado 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 bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte.

**CRÉDITO. INSUMOS NA ATIVIDADE COMERCIAL. IMPOSSIBILIDADE.**

Somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros. Para fins de apuração de créditos das contribuições, não há insumos na atividade de revenda de bens, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda.

**Impugnação Improcedente****Crédito Tributário Mantido**

O Recurso Voluntário da Recorrente foi interposto de forma tempestiva, reproduzindo os argumentos apresentados em sede de impugnação.

É o relatório.

**VOTO VENCIDO**

Conselheiro **Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo, bem como, atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

Conforme já relatado, trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento - DRJ que julgou improcedente a Impugnação apresentada pela Recorrente e manteve o crédito tributário.

**Da preliminar**

Inicialmente alega a Recorrente que no auto de infração os créditos foram glosados sem motivação específica e fundada, unicamente por entender que a atividade da Recorrente consistiria na mera revenda de bens, o que não permitiria o aproveitamento de créditos nos termos do art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 e cancelado pelo acórdão ora recorrido.

Primeiramente analisando a nulidade do auto de infração, é necessário verificar o quanto disposto nos arts. 59 e 60 do Decreto nº 70.235/1972, abaixo transcritos:

Art. 59 - São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Art. 60 - As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas nº artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem

em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio."

No caso em tela, não são observadas as hipóteses do art. 59 acima transcrito. Com efeito, o ato foi lavrado por autoridade competente e não houve preterição do direito de defesa.

Já o artigo 60 dispõe que as irregularidades, incorreções e omissões não importam em nulidade, mas, quando muito, em saneamento, fato esse que pode ocorrer durante o julgamento administrativo de primeira instância ou dentro do presente CARF.

Agora verificando o acórdão recorrido podemos ver que numa primeira análise se baseou no fato da Recorrente ser empresa comercial, portanto não passível de apropriação de crédito sobre insumos de PIS/COFINS, conforme se verifica do trecho extraído:

"Grande parte da argumentação da defesa é no sentido da possibilidade de desconto de crédito a título de insumos na atividade comercial. Entretanto, conforme se depreende do Parecer Normativo e das Soluções de Consulta acima transcritas, não é possível que empresas comerciais se apropriem de créditos sobre insumos, pois não há insumos na atividade comercial."

Todavia no seguimento do voto apresenta argumentos para os insumos glosados, separando cada um e realizando a análise específica, conforme trecho abaixo:

"Embora não seja possível o desconto de créditos de insumos na atividade comercial, serão analisados, nos tópicos a seguir, os enquadramentos no conceito de insumo relativamente às aquisições efetuadas pelo contribuinte, pois este esclareceu que não exerce apenas atividade comercial, mas também presta serviços de promoção de vendas e marketing para venda direta pelas fábricas."

Por esse motivo não verifico motivação para anulação nem do presente Auto de Infração, nem do acórdão recorrido, portanto nego provimento ao Recurso Voluntário quanto a preliminar suscitada.

### **Do mérito**

Inicialmente, antes de enfrentar o mérito das glosas efetuadas, necessário se faz analisar a legislação relativa apuração e aproveitamento desses créditos e, nesse sentido estabelecem respectivamente a Lei nº 10.833/2003 e Lei nº 10.637/2002:

Lei nº 10.833/2003

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

*(...)*

*II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o [art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002](#), devido pelo fabricante ou importador, ao*

concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito)

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do **caput**, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão de obra paga a pessoa física;

*II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição; e [\(Redação dada pela Lei nº 14.592, de 2023\)](#)*

*§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:*

*I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;*

*II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;*

*III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.*

XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX

*Lei nº 10.637/2002*

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

*(...)*

*II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o [art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002](#), devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da [Tipi](#); [\(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)*

*III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)*

*IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;*

*V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; [\(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)*

*VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; [\(Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005\)](#)*

*VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;*

*VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;*

*IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.*

*XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.*

*§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito)*

*I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;*

*II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;*

*III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do **caput**, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)*

*IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.*

*§ 2º Não dará direito a crédito o valor:*

*I - de mão de obra paga a pessoa física;*

*II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição; e (Redação dada pela Lei nº 14.592, de 2023)*

*§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:*

*I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;*

*II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;*

*III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.*

Também deve ser observado o Parecer Normativo COSIT nº 5, de 17 de dezembro de 2018, a saber:

*“Assunto. Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.*

*Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.*

*Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.*

*Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:*

*a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:*

*a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;*

*a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;*

*b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:*

*b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;*

*b.2) “por imposição legal”.*

*Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.”*

Além disso necessário realizar análise das atividades realizadas para tanto necessário verificar o contrato social da empresa a qual tem como objeto social o seguinte:

“A Sociedade tem por objeto:

a) a compra, venda e distribuição de produtos eletrodomésticos, de qualquer tipo e modelo;

**b) a exploração da atividade de representações e promoções de produtos e marcas podendo explorar, diretamente, os respectivos direitos de uso que lhe forem concedidos ou repassá-los a terceiros mediante justa remuneração;**

c) a compra, venda, exportação, armazenamento e distribuição de produtos alimentícios;

d) participar de outras empresas na qualidade de quotista ou acionista mediante a aplicação de recursos próprios;

e) a comercialização de credenciamento para acesso a clubes de compra organizados pela Sociedade em estabelecimentos físicos e virtuais (online), para comércio atacadista e varejista; e

f) a prestação de serviços de representante de seguros e intermediação em geral.”

Podemos ainda ver as atividades da empresa através da verificação do seu cartão CNPJ, no qual conta os seguintes CNAEs:

47.59-8-99 - Comércio varejista de outros artigos de uso pessoal e doméstico não especificados anteriormente

47.29-6-99 - Comércio varejista de produtos alimentícios em geral ou especializado em produtos alimentícios não especificados anteriormente

**63.19-4-00 - Portais, provedores de conteúdo e outros serviços de informação na internet**

66.19-3-99 - Outras atividades auxiliares dos serviços financeiros não especificadas anteriormente

**74.90-1-04 - Atividades de intermediação e agenciamento de serviços e negócios em geral, exceto imobiliários**

E ainda para finalizar a verificação das atividades realizadas pela Recorrente importante ver o acordo comercial e o termo de parceria (Fls. 618 a 643) existentes entre a Recorrente e a Whirlpool S.A e a Whirlpool Eletrodomésticos AM S.A respectivamente, nos quais detalham como objeto o que se segue:

Acordo comercial (Whirlpool S.A)

“CLÁUSULA PRIMEIRO - OBJETO

1.1. O presente instrumento tem por objeto a oferta pela BUD, a seus consumidores, através do Compra Certo, Loja Consul e Loja Brastemp, dos produtos comercializados pela WHIRLPOOL, (lista a ser enviada para a BUD mensalmente conforme cláusula 2.1 “b” abaixo), mediante o negócio de compra e venda, sendo o vendedor a WHIRLPOOL e o comprador o consumidor da BUD.

1.2. Os produtos serão fabricados pela WHIRLPOOL, e serão entregues pela WHIRLPOOL aos consumidores finais (“Clientes”)

1.3. Os pedidos serão feitos pelos Clientes à BUD e serão repassados à WHIRLPOOL para que esta proceda à entrega aos Clientes.

1.4. O presente contrato abrangerá todo o território nacional e não possui caráter de exclusividade.”

Termo de parceria (Whirlpool Eletrodomésticos AM S.A)

“CLÁUSULA PRIMEIRO - OBJETO

1.1. Apresente Parceria tem por objeto a colaboração do PARCEIRO na divulgação e fornecimento, em condições especiais, dos Produtos aos colaboradores/associados do PARCEIRO, de forma não exclusiva.”

Dito isto, considerando atuar a Recorrente nos segmentos de prestação de serviços e comercialização de mercadorias, sendo o relacionamento com os clientes, exclusivamente pela internet, como restou comprovado nos autos, passa-se a análise das glosas mantidas pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento – DRJ:

A Recorrente segrega os créditos glosados nos seguintes gêneros e sua vinculação a classificação do anexo 15 juntado ao presente auto de infração:

| Gênero                              | Classificação Anexo 15                         |
|-------------------------------------|------------------------------------------------|
| Propaganda e Publicidade            | Propaganda e Publicidade                       |
| Call Center                         | Assessoria ou Consultoria de Qualquer Natureza |
|                                     | Consultoria em Informática                     |
|                                     | Outros                                         |
| Comissão de Vendas - Marketplace    | Agenciamento e Intermediação                   |
|                                     | Processamento de Dados                         |
| Comissão de Vendas - Representantes | Representação                                  |
| Prêmio de Incentivo                 | Propaganda e Publicidade*                      |
| Serviços de e-Commerce              | Elaboração de Programas de Computador          |
|                                     | Licenciamento                                  |
|                                     | Suporte Técnico em Informática                 |
| Demais Serviços                     | Composição Gráfica                             |
|                                     | Estatística                                    |
|                                     | Serviços de Coleta                             |
|                                     | Serviços de Transporte                         |

\* Prestadores Groove Marketing de Serviços Ltda. e Infiniti Mkt de Incentivo Feliz

Seguindo, portanto, as análises separadas pelos gêneros elencados.

### **Despesas com Propaganda e Publicidade**

Alega a Recorrente possuir uma plataforma eletrônica que integra os seus clientes ao processo produtivo de bens ou produtos.

Defende se dá o contato com os seus consumidores exclusivamente através da plataforma eletrônica, na qual as pessoas físicas e jurídicas podem escolher uma gama de produtos, serviços e comodidades oferecidas pela Recorrente.

Argumenta ainda, não existir um estabelecimento físico onde a Recorrente possa atrair novos clientes, desenvolver as suas atividades ou gerar novas fontes de receita. A plataforma para contratação das soluções integradas oferecidas pela Recorrente é o seu website na internet.

Portanto, existe apenas uma única forma de a Recorrente atrair novos clientes e gerar novas receitas: o investimento em publicidade, propaganda e marketing. A Recorrente não consegue chegar aos potenciais consumidores pela via tradicional (através de um estabelecimento em boa localização, por exemplo), sendo absolutamente necessária a divulgação da sua marca e das soluções integradas que oferece aos seus clientes.

Além disso, por a Recorrente ter como atividade “a exploração da atividade de representações e promoções de produtos e marcas podendo explorar, diretamente, os respectivos direitos de uso que lhe forem concedidos ou repassá-los a terceiros mediante justa remuneração” conforme demonstrado pelo contrato social e acordos comerciais, a Recorrente precisa realizar as promoções dos produtos vendidos, portanto dentro do escopo de trabalho da Recorrente a propagando e publicidade dos produtos dos parceiros comerciais.

Seguindo entendimento recente da Turma no qual concedeu o crédito de gastos com veiculação de publicidade na internet, propaganda e marketing, em caso similar:

PIS. COFINS. CRÉDITO. VEICULAÇÃO DE PUBLICIDADE NA INTERNET PROPAGANDA E MARKETING. POSSIBILIDADE.

Considerando a singularidade das atividades da Recorrente, tais despesas são essenciais e consideradas insumo a luz do Parecer Normativo COSIT nº 5, de 17 de dezembro de 2018 pois, a sua falta lhes priva de qualidade, quantidade e/ou suficiência

(ACÓRDÃO 3201-012.196 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA - SESSÃO DE 26 de novembro de 2024 – Relatora: Flávia Sales Campos Vale)

Diante do exposto, considerando a singularidade das atividades da Recorrente, tais despesas são essenciais e consideradas insumo a luz do Parecer Normativo COSIT nº 5, de 17 de dezembro de 2018 pois, a sua falta lhes priva de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Dessa forma as glosas devem ser revertidas.

#### **Despesas com Call Center**

A decisão recorrida, divide o presente tema em dois grupos: a) disponibilização de atendimento telefônico para promoção de vendas; b) serviço de apoio ao cliente para informações, notadamente no pós venda (SAC).

Considerando o primeiro grupo como sendo despesas de publicidade e propaganda, incluo dentro das despesas anteriormente mencionada, revertendo a glosa aplicada pela fiscalização.

Em relação ao segundo grupo a Recorrente alega que necessária a instauração de um SAC, tanto por imposição legal, quanto por necessidade de auxílio e de garantia de seus clientes em relação aos bens vendidos, visto que são produtos de longa duração, e com muitas vezes garantia estendida.

Cite-se, em particular: serviços vinculados às atividades de assistência técnica e garantia prestados em relação aos equipamentos vendidos pela Recorrente e, tendo em vista a imposição legal de fornecimento de garantia a seus clientes nos termos em que dispõe o artigo 3º do Decreto nº 6.523/2008, vigente à época dos fatos geradores e revogado pelo Decreto 11.034/2022 estabelecia a gratuidade do SAC e o artigo 5º, sobre a obrigatoriedade de prestação ininterrupta do serviço.

Percebo que, nesse ponto, assiste razão a Recorrente. Indo direto ao ponto, tal como alegado pela Recorrente, é sabido que os serviços de call center são em verdade uma imposição da legislação consumerista, e, ainda, tal como mencionado pela DRJ, boa parte desses serviços são destinados aos clientes para recebimento/fornecimento de informações técnicas e garantem a manutenção das operações.

A Recorrente mantém assim seus canais de atendimento, como principal forma de comunicação com seus clientes, que envolve central de relacionamento, suporte técnico, central de autorizações, antecipação de vendas, atendimento e-commerce, autorização de vendas por telefone, canal de ética, ouvidoria, entre outros.

Entendo, assim, que a tomada de crédito está respaldada nos termos do artigo 172, §1º, I, da IN RFB n.º 1.911/2019, que abaixo destaco:

“Art. 172. Para efeitos do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes, que integram o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:

I - bens ou serviços que, mesmo utilizados após a finalização do processo de produção, de fabricação ou de prestação de serviços, tenham sua utilização decorrente de imposição legal;”

Seguindo esse entendimento existe julgamento recente do CARF autorizando o crédito de Call Center, tanto nessa turma quanto na 1ª Turma Ordinária, da 1ª Câmara dessa 3ª SEÇÃO, conforme se verifica:

“Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício, vencidos os Conselheiros Dionísio Carvallhedo Barbosa e Marcos Roberto da Silva. No que concerne ao Recurso Voluntário, acordam os membros do colegiado na forma a seguir. 1) Por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as seguintes glosas mantidas pela decisão de piso: **a) prestadores de serviços de call center (Atento Brasil S/A, AEC Centro de Contatos S/A, Algar Tecnologia e Consultoria S/A, Parla Contact Center Ltda, Quaddra Contact Center Teleatendimento e Participações Ltda, Sitel do Brasil Ltda, Tivit Terceirização de Processos, Serviços e Tecnologia S/A e Fedex Brasil Logística e Transporte S/A);** b) serviços de desenvolvimento e manutenção de software (SQL Intelligence e Imasters FFPA Informática Ltda); c) despesas com aquisição e/ou licença de software e certificado digital (BMCERT Ltda e Fircosoft Brasil Consultoria e Serviços de Informática Ltda); d) despesas com serviços de suporte (Netsafe Corp Ltda. e Cybersource Serviços de Pagamento Ltda.); d) Despesas Com Serviços de Logística de Equipamentos e Periféricos; 2) Por maioria de votos, negar provimento ao

recurso em relação às seguintes glosas: a) prestadores de serviço de telemarketing (Neobpo Serviços de Processos de Negócios, Callink Serviços de Call Center Ltda e Flex Contact Center); b) prestador de serviços administrativos (TSA Gestão de Qualidade Ltda); c) despesas com serviços de suporte (Interadapt Solutions Ltda, PTLIS Serviços de Tecnologia e Assessoria Técnica Ltda e Sonda do Brasil S.A.); d) Despesas Com Serviços de Consultoria e de Consultoria em Informática; e e) Serviço de Web (UOL Diveo Tecnologia Ltda), vencida a Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa que votou por dar provimento e reverter as glosas referentes a estes serviços.

3) Pelo voto de qualidade, negar provimento em relação ao serviço de fornecimento de energia elétrica pago juntamente com o condomínio, sendo vencida a relatora e as Conselheiras Luciana Ferreira Braga e Sabrina Coutinho Barbosa, que nesse ponto davam provimento ao Recurso Voluntário, sendo designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marcos Roberto da Silva.

Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto o Conselheiro Marcos Roberto da Silva e a Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa.

(ACÓRDÃO 3101-003.881 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA - SESSÃO DE 20 de agosto de 2024 – Relatora Laura Baptista Borges)

Motivo pelo qual revento na integralidade as despesas relacionadas com Call Center.

### **Despesas com Comissões**

Nesse ponto a Recorrente segrega a despesa em dois grupos: a) Comissões pagas para outro Marketplaces e b) Representantes.

No primeiro grupo apesar de ser claramente relevante outros marketplaces para a atividade da empresa que é agenciar e representar outra empresa com a finalidade de aumentar as vendas online, a comissão aqui não pode ser entendida como o serviço efetivamente realizado por esses outros marketplaces, sendo considerado um valor separado ao pagamento do serviço por eles prestados, por esse motivo considero que os argumentos para a glosa nesse ponto estão corretos.

Com relação ao crédito em despesas referentes a comissões pagas a representantes comerciais, tenho que não se enquadram entre aquelas essenciais e relevantes no caso da recorrente, pois tais despesas estão definidas em contratos acordados entre a recorrente e empresas intermediárias contratadas, portanto, tais despesas são caracterizadas como uma discricionariedade das partes, que podem dispensá-la ou não, seguindo esse argumento para as Comissões pagas para outro Marketplaces.

Seguindo entendimento do próprio CARF:

CRÉDITO. COMISSÕES DE VENDA. IMPOSSIBILIDADE.

Não geram direito a crédito das contribuições não cumulativas as despesas com comissões de vendas, que se referem a atividades posteriores à finalização da elaboração do produto, integrantes da operação de venda, sendo vedada à apuração de crédito nesse caso, salvo exceções justificadas, como as que decorrem de imposição legal, não se enquadrando no conceito de insumo definido na decisão do STJ aqui adotado.

(Acórdão nº 3003-002.257 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária - Sessão de 15 de dezembro de 2022 – Relator: Marcos Antonio Borges)

CRÉDITO. COMISSÕES DE VENDA. IMPOSSIBILIDADE.

Não geram direito a crédito das contribuições não cumulativas as despesas com comissões de vendas, que se referem a atividades posteriores à finalização da elaboração do produto, integrantes da operação de venda, sendo vedada à apuração de crédito nesse caso por não ter previsão legal.

(Acórdão nº 3102-002.488 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária - Sessão de 21 de maio de 2024 – Relator: Pedro Sousa Bispo)

CRÉDITO. COMISSÕES SOBRE VENDAS. IMPOSSIBILIDADE.

Atividades administrativas gerais fogem ao conceito intermediário de insumo estabelecido no julgamento do Resp 1.221.170 / STJ e jurisprudência majoritária deste Conselho e não podem ser consideradas como dispêndios aptos à geração de crédito nesta sistemática de apuração.

(Acórdão nº 3201-010.656 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária - Sessão de 25 de julho de 2023 – Relator: Pedro Rinaldi de Oliveira Lima)

Motivo pelo qual mantenho a glosa aplicada pela fiscalização.

### **Despesas com Prêmio de Incentivo**

Alega a Recorrente que a concessão de incentivos tem um impacto direto e imediato nas receitas e volumes de venda da Recorrente, pois estimulam a concretização de transações e a promoção de produtos e imagem da Recorrente, podendo ser interpretados sob dois vieses: (i) incentivos de vendas (assemelhados às comissões); e/ou (ii) incentivos de caráter publicitário (assemelhados a serviços de publicidade e propaganda).

Apesar da argumentação da Recorrente de que tais incentivos podem ser interpretados como serviço de publicidade e propaganda, entendo que não é possível referido paralelo, pois nos serviços de publicidade e propaganda o receptor são os clientes que precisam desses serviços para que conheça os produtos, ou alguma promoção específica, sendo que sem a mesma, não seria possível o consumidor final ficar sabendo da mesma.

Já nos prêmios de incentivo o receptor são funcionários, prepostos ou parceiros, como colocado pela própria Recorrente, então não podendo em se falar como essencial, pois,

mais uma vez, como dito pela Recorrente, tais prêmios seriam para melhor execução das atividades da Recorrente, porém não conferindo o critério de essencialidade.

E mesmo que a interpretação seja que referido incentivo se assemelhe às comissões, como visto no item acima, comissões não são passíveis de crédito de PIS/COFINS.

Motivo pelo qual mantenho a glosa aplicada pela fiscalização.

#### **Despesas com Serviços de e-Commerce**

No segmento de vendas online (plataforma de e-commerce), a empresa não existe se não investir em tecnologia. É simplesmente impossível existir e gerar receitas se não houver o investimento em tecnologias que permitam a exibição da plataforma online e a realização de transações através dela.

Neste contexto, considerando a singularidade das atividades da Recorrente, tais despesas são essenciais e consideradas insumo a luz do Parecer Normativo COSIT nº 5, de 17 de dezembro de 2018 pois, a sua falta lhes priva de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Dessa forma as glosas devem ser revertidas das despesas que estejam ligadas a plataforma de e-commerce.

#### **Despesa com Composição Gráfica**

A recorrente alega que os serviços prestados pelas empresas IMPRESSORA IPIRANGA AS, LITOCOMP INDÚSTRIA GRÁFICA E EDITO, M2GLP COMÉRCIO E SERVIÇOS GRÁFIC e PE GALERIA DIGITAL LTDA estão relacionados com a impressão de material publicitário, todavia não traz aos autos nenhuma prova, ou contrato de que os serviços por essas empresas foram efetivamente os alegados pela Recorrente, não sendo possível reverter a glosa sem prova concreta do serviço prestado.

Motivo pelo qual mantenho a glosa aplicada pela fiscalização.

#### **Despesas com Estatística**

Alega a Recorrente que os serviços em questão estão relacionados com a prestação de consultoria relacionada a cobrança de devedores inadimplentes, estando, assim, vinculados às atividades da Recorrente.

Em que pese as atividades desenvolvidas pela Recorrente, tais despesas não foram contempladas entre os itens passíveis de creditamento, conforme definido no artigo 3º das Lei 10.637/2002 e 10.833/2003, bem como, não se enquadram no conceito de insumo a luz do Parecer Cosit/RFB nº 5, de 17/12/2018.

Portanto, glosa mantida.

#### **Despesas com Serviço de Coleta e Transporte**

Alega a Recorrente que os serviços em questão devem ser tratados como frete, cujo direito ao creditamento está expressamente previsto no artigo 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003,

todavia é importante mencionar que nos casos que a Recorrente é somente intermediária, o transporte é realizado pela Whirlpool, sendo que somente nos casos de revenda que a Recorrente executaria o serviço de transporte, fato que por ser somente revendedora nessa situação não é possível o creditamento.

Portanto, glosa mantida.

#### **Da diligência requerida**

O pedido de diligência seria caso não tivesse elementos suficientes para julgar o presente Recurso Voluntário, porém a Recorrente teve diversos momentos para juntada de documentos no presente processo, portanto não sendo possível abrir novo prazo para apresentação de novos documentos.

Além disso entendo que os autos estão com todos os elementos necessários para o julgamento, portando indefiro o pedido de diligência.

#### **Conclusão**

Assim, diante do exposto, conheço do Recurso Voluntário, e na preliminar nego provimento e no mérito dou provimento ao Recurso Voluntário em parte para reverter a glosas efetuadas correspondentes as despesas com: a) Propaganda e publicidade; b) Call Center; e c) Serviços de e-Commerce.

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow**

### **VOTO VENCEDOR**

Conselheiro Hécio Lafetá Reis, redator designado

Tendo sido designado redator do voto vencedor, exponho, na sequência, o entendimento que prevaleceu na turma, registrando-se que, em relação à preliminar, nada há a reparar no voto do relator.

De acordo com o Relatório fiscal, “[a] empresa BUD Comércio de Eletrodomésticos Ltda. tem como atividade preponderante o comércio varejista de artigos de uso pessoal e doméstico às pessoas físicas por meio do comércio eletrônico. Basicamente, revende as mercadorias adquiridas da Whirlpool S.A, sócia majoritária da companhia.”

Em relação aos créditos descontados pelo Recorrente, a fiscalização pontua o seguinte:

a) o ora Recorrente não produz ou fabrica bens e nem é uma prestadora de serviços, tendo ele afirmado que “é uma empresa varejista que atua preponderantemente por

meio de comércio eletrônico, tendo suas receitas diretamente vinculadas às vendas efetuadas por meio de seu sítio eletrônico.” Assim, por não haver previsão legal de desconto de créditos das contribuições decorrentes da aquisição de insumos por empresa comercial, conclui a fiscalização que não há direito ao desconto de créditos referentes a serviços de propaganda, publicidade, call center, comissão de venda, prêmio de incentivo e serviços de e-commerce;

b) quanto aos contratos de prestação de serviços celebrados com os fornecedores mais relevantes do Recorrente, a fiscalização conclui que se trata de **meras despesas operacionais**, não geradoras de créditos, conclusão essa amparada nas seguintes constatações: (i) a empresa CNOVA Comércio Eletrônico S.A. atua nas áreas de gestão, administração e operação dos websites de comércio eletrônico, com o fim de comercializar os produtos e serviços divulgados, comercializados e/ou fornecidos pelo comerciante (BUD), por meio do Marketplace, (ii) a empresa WMB Comércio Eletrônico Ltda. presta serviços de marketplace pelo walmart.com, isto é, a BUD anuncia no marketplace do walmart.com os seus produtos diretamente aos consumidores finais, (iii) com Francisco das Chagas Figueiredo Júnior – EPP foi celebrado contrato de representação comercial por meio da modalidade de venda direta, (iv) a empresa SHOPFÁCIL Soluções em Comércio Eletrônico S.A. atua na divulgação no marketplace shopfácil dos produtos e/ou serviços comercializados pela BUD, por meio da integração dos ambientes eletrônicos do site do estabelecimento e do marketplace shopfácil, (v) a empresa Infiniti Mkt de Incentivo e Fidelização atua na elaboração, planejamento, desenvolvimento e execução de programas de incentivo, motivação e premiação dos funcionários, prepostos ou parceiros comerciais, utilizando para a premiação, certificados barra de ouro, e (vi) a empresa Sieve Serviços de Tecnologia da Informação S.A. busca otimizar processos de monitoramento da concorrência e de definição de estratégia de preços a fim de proporcionar vantagens competitivas à BUD.

Com base nesse introito, é possível constatar que os serviços adquiridos pela BUD e utilizados nas operações de revenda de mercadorias abarcam a gestão de website, representação comercial, divulgação de produtos, programas de incentivo e monitoramento, todos eles voltados à venda dos produtos comercializados, inexistindo, portanto, direito ao desconto de créditos com insumos, pois não se está diante de empresa industrial e nem de prestadora de serviços, conforme Súmula CARF Nº 234, verbis:

Na atividade de comércio não é possível a apuração de créditos da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS com base no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Nesse contexto, verifica-se que a BUD adquire e, portanto, não presta serviços de propaganda, publicidade, call center, comissão de venda, prêmio de incentivo e serviços de e-commerce, tratando-se tais aquisições de serviços destinados ao comércio varejista e não a eventual prestação de serviços.

Merecem destaque as seguintes conclusões da Delegacia de Julgamento (DRJ):

1) “Grande parte da argumentação da defesa é no sentido da possibilidade de desconto de crédito a título de insumos na atividade comercial”, mas “não é possível que empresas comerciais se apropriem de créditos sobre insumos, pois não há insumos na atividade comercial.”;

2) segundo o contribuinte, ele “não exerce apenas atividade comercial, mas também presta serviços de promoção de vendas e marketing para venda direta pelas fábricas”,

mas, segundo o julgador de primeira instância, “as despesas com propaganda, publicidade e comissões de vendas não se enquadram no conceito de insumo”;

3) “[o] apoio ao cliente, tal como prestado pelo SAC, além de ser uma exigência em relação à pessoa jurídica como um todo, não é etapa da prestação de serviço do contribuinte”;

4) “[no] tocante aos serviços de atendimento telefônico utilizados para promoção de vendas, (...) [eles] não se enquadram no conceito de insumo”;

5) “o conjunto probatório apresentado pela impugnante não permite que se faça o enquadramento das despesas de call center como insumos.”;

6) “não é possível evidenciar a essencialidade ou a relevância de despesas com consultoria dentro das atividades da impugnante”;

7) não há fundamento legal ao desconto de créditos em relação a “serviços de “composição gráfica” (material publicitário), “serviços classificados como “estatística” (prestação de consultoria), “serviços de coleta e transporte” (a impugnante alega que se trata de frete na operação de venda, mas nos contratos por ela apresentados não consta a BUD como contratante).

No Recurso Voluntário, o Recorrente contesta as conclusões da DRJ, aduzindo que o seu objeto social “é composto por três gêneros de atividades: (i) compra e revenda de produtos (itens “a” e “c”); (ii) representação e promoção de produtos e marcas de terceiros de terceiros (item “b”); e (iii) participação em outras empresas (item “d”)”.

Segundo o Recorrente, a empresa “exerce a atividade de revenda de bens do Grupo Whirlpool e a prestação de serviços de representação comercial e promoção de produtos das demais empresas do grupo (intermediação)”, não atuando como mera revendedora, mas intermediando a relação entre a Whirlpool e seus consumidores por meio de seus sites”.

Alega, ainda, que “presta serviços de outra natureza cuja existência pode ser comprovada pelo Livro Razão, na conta contábil 6400001000 Receita de Serviços – Service Business (fl. 2.290 – Arquivo não paginável), que demonstra receitas vinculadas a outras atividades e serviços – como a representação e a intermediação - que não a mera revenda de bens”.

E continua: “A execução dessas atividades dá-se virtualmente e à distância, por meio de plataformas digitais”, sendo as vendas “realizadas de maneira online e por telefone, o que significa que a atuação da Recorrente ocorre de maneira essencialmente virtual ou à distância: por meio de sites próprios (Compra Certa, Consul e Brastemp, por exemplo) ou de terceiros (marketplaces – ex: Magazine Luiza, Lojas Americanas, Carrefour), bem como através de telefones, que também são utilizados para assessorar os consumidores em seu processo de compra ou reclamações”. Por meio desses sites, “são revendidos produtos adquiridos pela Recorrente, bem como intermediação da venda de produtos de terceiros”, razão pela qual são nulos o lançamento e o acórdão recorrido, por superficialidade, por não ter considerado a possibilidade de empresas comerciais se apropriarem de créditos sobre insumos.

Com base em tudo acima abordado e a partir da análise mais detalhada dos fatos controvertidos nos autos, destaca-se o seguinte:

a) segundo o contrato apontado no Recurso Voluntário, o consumidor da BUD adquire produtos da WHIRPOOL, desempenhando a BUD a intermediação da compra, repassando, ao final, o valor recebido dos consumidores à Whirlpool;

b) a WHIRPOOL detém 99,4% do capital da BUD, ou seja, é a WHIRPOOL que se encontra na gestão das atividades da BUD, ainda que, em tese, indiretamente, o que evidencia uma frágil bipartição das atividades de venda (comércio - WHIRPOOL) e das atividades de intermediação de vendas (prestação de serviços - BUD). No presente caso, o direito ao desconto de créditos beneficia ambas as empresas formalmente constituídas, daí a conclusão acerca da unidade de atuação, qual seja, a venda e revenda de mercadorias;

c) ambas as atividades compõem o negócio de revenda de mercadorias. Tomando como exemplo uma grande loja de departamentos - qualquer uma delas -, é possível constatar que ela promove propaganda dos produtos fabricados por terceiros que comercializa ou revende, mas isso não converte a empresa comercial em uma prestadora de serviços, pois as atividades de captação de clientes, propaganda etc. consubstanciam atividades acessórias ao comércio;

d) toda loja presta atendimento a clientes no curso do processo de venda, bem como na etapa pós-venda, que envolve reclamações sobre o funcionamento dos produtos, dúvidas sobre eles bem como requisições envolvendo garantias legais e contratuais dos produtos vendidos, seja presencialmente ou por telefone/sites, mas tais atividades acessórias não alteram o caráter eminentemente comercial do objeto social da empresa comercial.

Nesse sentido, tendo-se em conta os dispositivos das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, precipuamente os incisos I e II do art. 3º de ambas as leis,<sup>1</sup> bem como a súmula CARF nº 234, acima transcrita, conclui-se pela negativa de provimento em relação ao mérito do Recurso Voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Hélcio Lafetá Reis**

<sup>1</sup> Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:  
I – bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;  
II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o [art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002](#), devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da [Tipi](#);