



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10340.720151/2023-85
ACÓRDÃO	3301-014.413 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de fevereiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VOLVO DO BRASIL VEICULOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2019 a 31/12/2020

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS.

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 bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (STJ, do Recurso Especial nº 1.221.170/PR).

PIS/COFINS. INSUMOS. DESPESAS COM GARANTIA. POSSIBILIDADE.

Demonstrado nos autos que o contribuinte presta os serviços de garantia dos veículos que transaciona, terceirizando-os, possível a concessão de créditos de insumos.

PIS/COFINS. BÔNUS. LIBERALIDADE. INSUMOS. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas feitas por mera liberalidade, sem contraprestação clara ou vínculo de essencialidade ou relevância com o processo produtivo, não são passíveis de creditamento como insumos.

PIS/COFINS. INSUMOS. COMISSÃO DE VENDA. IMPOSSIBILIDADE.

Por não ter vínculo de essencialidade ou relevância com o processo produtivo ou com a prestação de serviços (mas com a atividade econômica) não é possível a concessão de créditos de PIS/COFINS às comissões de venda como insumos (art. 3º inciso II das Leis das contribuições).

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a glosa sobre assistência de garantia, vencidos os

Conselheiros Bruno Minoru Takii (relator) e Rachel Freixo Chaves que davam provimento quanto às despesas de comissões e bônus e o Conselheiro Márcio José Pinto Ribeiro que negava provimento integral. Designado o Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto para redigir o voto vencedor quanto às despesas comissões e bônus e quanto às razões do provimento quanto à assistência de garantia.

Assinado Digitalmente

Bruno Minoru Takii – Relator

Assinado Digitalmente

Keli Campos de Lima – Redator ad hoc

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Deroulede – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Aniello Miranda Aufiero Junior, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Marcio Jose Pinto Ribeiro, Bruno Minoru Takii, Rachel Freixo Chaves, Paulo Guilherme Deroulede (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se o presente caso de auto de infração lavrado em 15/02/2023, tendo-se procedido ao lançamento de créditos de COFINS no valor total de R\$ 136.277.052,81 (principal: R\$ 70.054.086,42; juros: R\$ 13.682.401,64; multa: R\$ 52.540.564,75), e PIS/Pasep no valor de R\$ 25.936.505,33 (principal: 13.340.333,58; juros: R\$ 2.590.921,62; multa: R\$ 10.005.250,13), referente aos anos-calendário de 2019 e 2020.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal – TVF (fls. 93-113), os créditos tributários exigidos decorrem de glosa de despesas classificadas como insumos pela Recorrente, e estão vinculados a receitas tributadas no mercado interno à alíquota básica, sendo especificamente as seguintes:

(a) Despesas com assistência técnica:

- Trata-se de assistência prestada sobre produto já vendido (peças e serviços), transferido e utilizado pelo cliente. Portanto, ocorre após o processo de produção ou fabricação do bem destinado à venda;

- Os gastos incorridos em virtude de garantia pós-venda, mesmo que legalmente exigida, não podem ser considerados como insumos, conforme entendimento trazido no Parecer Normativo Cosit nº 05/2018;

Tabela 03

Assistência técnica			
Período	Base de cálculo	Pis	Cofins
jan/19	2.360.343,58	38.945,67	179.386,04
fev/19	2.317.035,64	38.231,13	176.094,72
mar/19	3.568.464,55	58.879,63	271.203,37
abr/19	2.312.500,01	38.156,31	175.749,99
mai/19	2.912.061,41	48.049,09	221.316,72
jun/19	20.013.505,59	330.223,23	1.521.026,85
jul/19	2.773.881,33	45.769,03	210.815,00
ago/19	3.384.322,42	55.841,29	257.208,51
set/19	2.921.491,90	48.204,62	222.033,36
out/19	2.981.729,68	49.198,58	226.611,53
nov/19			
dez/19	379.910.128,11	6.268.517,44	28.873.170,35
jan/20	2.978.080,01	49.138,37	226.334,13
fev/20	36.175.460,20	596.895,21	2.749.334,83
mar/20	3.441.208,74	56.780,03	261.531,87
abr/20	19.759.933,95	326.039,05	1.501.754,98
mai/20	14.704.745,28	242.628,29	1.117.560,65
jun/20	10.996.394,93	181.440,55	835.726,00
jul/20	15.779.973,33	260.369,47	1.199.277,88
ago/20	29.323.374,80	483.836,00	2.228.576,46
set/20	15.115.410,29	249.404,25	1.148.771,16
out/20			
nov/20	38.025.634,69	627.422,88	2.889.948,30

(b) Despesas com comissões e bônus:

- A “comissão de venda” decorre de obrigação criada pela Lei nº 6.729/1979, e que consiste na necessidade de comercialização de veículos novos por meio de concessionárias. Contudo, isso não autoriza o creditamento como insumo, conforme PN Cosit nº 05/2018;
- O “bônus classe A” decorre de relação contratual com as concessionárias;

Tabela 04

Comissão de venda/Bônus classe A			
Período	Valor das operações	Pis	Cofins
ago/19	130.320.880,07	2.150.295,83	9.904.388,29
nov/19	13.589.146,98	224.220,81	1.032.775,37
dez/19	145.623.661,09	2.402.790,40	11.067.398,27
mai/20	17.795.758,2900	293.630,18	1.352.477,55
jun/20	127.486.340,6700	2.103.524,72	9.688.961,84

Em 24/03/2023, a Recorrente apresentou a sua Impugnação (fls. 151-182), tendo prestado esclarecimentos e aduzido as seguintes razões recursais:

- (a) A Recorrente é empresa que fabrica e comercializa veículos pesados, motores, turbinas, peças e acessórios;
- (b) Para o desenvolvimento de suas atividades, a Recorrente incorre em despesas diversas, dentre estas os dispêndios com assistência técnica a clientes e a concessionárias, os bônus e as comissões;
- (c) Em relação às despesas com a assistência técnica, diz a Recorrente que é obrigada a disponibilizar a garantia por tempo determinado em relação aos produtos que fabrica e comercializa, conforme previsto no Código de Defesa do Consumidor, na Lei nº 6.729/1979 (“Lei Ferrari”), na Convenção Econômica dos Produtores e da Categoria Econômica dos Distribuidores de Veículos Automotores (“Convenção CCEE”) e na 4ª Convenção Volvo;
- (d) Em relação às despesas com o pagamento de comissões e bônus, diz a Recorrente que os pagamentos ocorrem em virtude da obrigatoriedade legal, imposta pela Lei Ferrari, de venda de veículos automotores pelas concessionárias;
- (e) Entende que ambas as despesas que foram objeto de glosa se adequam aos requisitos de essencialidade e relevância, devendo ser classificados como insumos, conforme decisão do Superior Tribunal de Justiça – STJ preferida em sede de recurso repetitivo no REsp nº 1.221.170/PR (Temas nº 779 e 780).

Em sessão de 19/03/2024, a DRJ julgou a impugnação improcedente (fls. 470-492 – Acórdão nº 109-021.159), pois considerou que as despesas glosadas não se adequam ao conceito de insumo construído pelo STJ. A decisão foi ementada nos seguintes termos:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2019 a 31/12/2020

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. DECISÃO DO STJ.

No regime da não cumulatividade da Contribuição para a COFINS e para o PIS/Pasep 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 processo produtivo da empresa.

ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.

O critério da essencialidade, nos termos da Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGFNMF, requer que o bem ou serviço creditado constitua elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pela contribuinte; já o critério da relevância é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção do sujeito passivo, seja pela singularidade de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.

CRÉDITO DA NÃO CUMULATIVIDADE. COMISSÕES DE VENDAS.

IMPOSSIBILIDADE.

O pagamento de comissões realizado a parceiros não gera direito a crédito da Cofins, dado que tal serviço não preenche a definição de insumo estabelecida para tal fim pela legislação de regência, por não ser aplicado ou consumido diretamente na fabricação de produtos destinados à venda.

CRÉDITO DA NÃO CUMULATIVIDADE. ASSISTÊNCIA TÉCNICA.

IMPOSSIBILIDADE.

Por não serem considerados insumos à fabricação, não podem ser descontadas como crédito as despesas incorridas pelo fabricante com serviços de assistência técnica em garantia, prestados por terceiros.

A imposição legal do uso de determinado bem ou serviço não afasta a exigência de que sejam utilizados no processo de produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços para que sejam considerados insumos à luz do inciso II do caput do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003

Em 29/04/2024, a Recorrente interpôs o seu Recurso Voluntário, aduzindo razões recursais semelhantes às já apresentadas em sua Impugnação (fls. 508-533).

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Bruno Minoru Takii**, Relator

O presente recurso é tempestivo e este colegiado é competente para apreciar este feito, nos termos do art. 65, Anexo Único, da Portaria MF nº 1.364/2023, a qual aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF.

Diante da não apresentação de questões preliminares, passo ao julgamento do mérito recursal.

I – Do conceito de insumo

Quanto à questão do conceito de insumo para fins de apuração de créditos de não-cumulatividade das contribuições ao PIS/Pasep e COFINS, antes mesmo da posição vinculante trazida pelo STJ no REsp nº 1.221.170, havia já o entendimento neste E. CARF de que o critério utilizado não poderia ser aquele adotado pela legislação do IPI – onde só se admite o creditamento sobre matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem aplicados diretamente na produção –, pois extremamente restritivo e inadequado às previsões legais específicas dessas contribuições, tampouco se poderia utilizar os critérios de dedutibilidade previstos na legislação do IRPJ, uma vez que o texto legal das contribuições não prevê abertura e liberdade semelhante àquela disposta no artigo 47 da Lei nº 4.506/1964 (ex. Acórdão nº 3202-001.022, julgado pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção na sessão de 27/11/2013).

Em sede de recurso repetitivo (Temas nº 779 e 780), o STJ julgou o REsp nº 1.221.170 na sessão de 22/02/2018, buscando cravar o ponto entre os extremos da restritividade imposta na legislação do IPI – tese essa até então adotada pela RFB por meio das INs RFB nº 247/2002 e 404/2004 – e, do outro lado, e a maior permissividade prevista nas normas atinentes ao IRPJ.

E sob a relatoria do Ministro Napoleão Nunes, foram fixadas as teses de que (a) as INs da RFB eram ilegais, 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.

Para o Tribunal Superior, a essencialidade se refere ao item do qual o produto ou serviço dependa de forma fundamental, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade ou suficiência.

Já o critério de relevância diz respeito à necessidade de integração do item ao processo produtivo como um todo, e não exatamente na produção ou na execução do serviço, seja por peculiaridades na cadeia produtiva ou em razão de imposição legal. Quanto a esse critério, destaca-se no voto que o seu alcance é mais abrangente que o da pertinência, esse sim, demandante de uma ligação direta do insumo à produção ou à execução de serviços:

(...) Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.

Consoante se verifica no voto do Ministro Cambell Marques, por se ter optado pela adoção de critérios subjetivos, haveria a necessidade de análise casuística de cada rubrica, adotando-se, para isso, o chamado “teste de subtração” onde, por meio de um exercício mental, subtrai-se do cenário o custo/despesa “candidato” ao desconto de créditos de PIS/COFINS.

Desta forma, caso a subtração do item obste a atividade da empresa ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes, tem-se que o custo/despesa deve ser tido como insumo. Por outro lado, sendo negativa a resposta, obsta-se o direito ao creditamento. É o que se verifica no trecho abaixo:

(...) 4. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, 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. Assim caracterizadas a essencialidade, a relevância, a pertinência e a possibilidade de emprego indireto através de um objetivo “teste de subtração”, que é a própria objetivação da tese aplicável do repetitivo, a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

No âmbito da Administração Tributária, houve a publicação da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF nos termos do art. 19 da Lei nº 10.522/2002 e, pela Receita Federal, o Parecer Normativo Cosit nº 05/2018, vinculando a Administração Tributária à comentada decisão do STJ.

Especificamente em relação às despesas decorrentes de imposição legal, a Nota da PGFN esclarece que se trata de “itens que, se hipoteticamente subtraídos, não obstante não

impeçam a consecução dos objetivos da empresa, são exigidos pela lei, devendo, assim, ser considerados insumos”:

36. Com a edição das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, o legislador infraconstitucional elencou vários elementos que como regra integram cadeias produtivas, considerando-os, de forma expressa, como ensejadores de créditos de PIS e COFINS, dentro da sistemática da não-cumulatividade.

Há, pois, itens dentro do processo produtivo cuja indispensabilidade material os faz essenciais ou relevantes, de forma que a atividade-fim da empresa não é possível de ser mantida sem a presença deles, **existindo outros cuja essencialidade decorre por imposição legal, não se podendo conceber a realização da atividade produtiva em descumprimento do comando legal. São itens que, se hipoteticamente subtraídos, não obstante não impeçam a consecução dos objetivos da empresa, são exigidos pela lei, devendo, assim, ser considerados insumos.**

Já o Parecer Normativo da RFB apresenta interpretação mais restritiva, admitindo que despesas decorrentes de imposição legal sejam consideradas como insumos após a conclusão do processo produtivo, mas não posteriormente à realização da venda, razão pela qual os gastos incorridos com garantias, ainda que decorrentes de obrigação legal, não poderiam ser considerados como insumos:

59. Assim, conclui-se que, em regra, somente são considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica durante o processo de produção de bens ou de prestação de serviços, excluindo-se de tal conceito os itens utilizados após a finalização do produto para venda ou a prestação do serviço. Todavia, no caso de bens e serviços que a legislação específica exige que a pessoa jurídica utilize em suas atividades, **a permissão de creditamento pela aquisição de insumos estende-se aos itens exigidos para que o bem produzido ou o serviço prestado possa ser disponibilizado para venda, ainda que já esteja finalizada a produção ou prestação.**

60. Nesses termos, como exemplo da regra geral de vedação de creditamento em relação a bens ou serviços utilizados após a finalização da produção do bem ou da prestação do serviço, citam-se os dispêndios da pessoa jurídica relacionados à garantia de adequação do produto vendido ou do serviço prestado. Deveras, essa vedação de creditamento incide mesmo que a garantia de adequação seja exigida por legislação específica, vez que a circunstância geradora dos dispêndios ocorre após a venda do produto ou a prestação do serviço.

A meu ver, essa interpretação feita pela Receita Federal traz restrição que não pode ser encontrada ou sequer subentendida na decisão proferida pelo STJ, isto porque a exceção trazida pelo Tribunal Superior às despesas decorrentes de imposição legal se deve, essencialmente, à necessidade de aplicação do já mencionado “Teste de Subtração”, onde será considerado com insumo todo item que, eliminado da atividade econômica, inviabilizem ou prejudiquem sobremaneira a atividade empresarial.

Por esse motivo, não faz sentido que o Fisco admita como insumo os gastos que sejam incorridos após o processo produtivo ou de fabricação – tal como ocorre com a aposição de selos, lacres ou marcas, em virtude de norma regulatória –, mas não compreenda que possui a mesma natureza aquele item que seja incorrido após a realização da venda por obrigação legal.

Observe-se que, em ambos os casos, os gastos incorridos não são, necessariamente, relevantes ou essenciais *de per se*, mas apenas e tão somente em razão de norma jurídica que determina que, para o exercício dessa ou daquela atividade econômica, há a necessidade de se incorrer nessa despesa, sob pena de a empresa sofrer as sanções previstas em lei e, nos casos mais graves, até impedir que a atividade econômica seja exercida.

Desta forma, mesmo que a lei imponha despesa absolutamente desnecessária à atividade produtiva, e mesmo que ela deva ser incorrida após a venda, ela deverá ser considerada um insumo se, para o descumprimento dessa medida, houver a imposição de sanção de tal forma de dificulte ou inviabilize a sua atividade econômica.

É relevante pontuar que a imposição legal dita relevante para fins de creditamento de PIS/COFINS é aquela relacionada à atividade produtiva de forma bastante próxima, como a exigência de EPIs no local de trabalho, ou a utilização de sanitizantes na área de produção, e não a exigência legal distante, tal como seria, por exemplo, a obrigação de pagar impostos, que também é impeditiva da continuidade da atividade econômica caso seja descumprida, mas não está ligada ao *core*, isto é, à medula espinhal da atividade empresarial.

Feitas essas considerações teóricas sobre o que se deve entender por insumo, passemos, agora, a analisar as despesas que foram glosadas pela Fiscalização.

I.1. – Da garantia prestada sobre produtos já vendidos

Conforme explicação trazida pela Recorrente e verificação feita pela Fiscalização, a rubrica “assistência técnica” diz respeito a gastos com prestação de serviços e fornecimento de peças de reposição a clientes e concessionárias, oferecidos dentro do período de garantia dos produtos já comercializados.

Tanto a Recorrente quanto a Fiscalização convergem no que diz respeito aos fatos, isto é, os gastos como assistência técnica são prestados em virtude de normas jurídicas que impõem ao fabricante o dever de garantia de qualidade e integralidade dos produtos por si fabricados, dentro dos prazos previstos em lei.

Na relação jurídica entre a fabricante e o consumidor final de seu produto, a norma em questão é o Código de Defesa do Consumidor que, em seu artigo 26, inciso II, obriga o fornecedor a cobrir as despesas decorrentes de vícios aparentes ou de fácil constatação que lhe sejam exigidas dentro de um prazo de 90 dias e, tratando-se de vício oculto, isto é, aquele de difícil detecção, o prazo passa a ser contado a partir do momento em que o problema for identificado.

Já na relação entre a fabricante e as concessionárias, a Lei Ferrari, em seu artigo 5º, §4º, prevê que obrigatoriedade de realização de uma “convenção de marca”, onde devem ser fixados “os critérios e as condições para ressarcimento do concessionário ou serviço autorizado que prestar os serviços de manutenção obrigatórios pela garantia do fabricante”:

Art. 5º São inerentes à concessão: (Redação dada pela Lei nº 8.132, de 1990)

(...)

§ 4º Em convenção de marca serão fixados os critérios e as condições para ressarcimento da concessionária ou serviço autorizado que prestar os serviços de manutenção obrigatórios pela garantia do fabricante, vedada qualquer disposição de limite à faculdade prevista no parágrafo anterior. (Redação dada pela Lei nº 8.132, de 1990)

De acordo com o artigo 17 dessa mesma lei, as convenções celebradas entre as categorias econômicas de produtores e distribuidores de veículos automotores, bem como entre o produtor e sua respectiva rede de distribuição, possuem força de lei. É o que se pode verificar no texto legal a seguir transcrito:

Art . 17. As relações objeto desta Lei serão também reguladas por convenção que, mediante solicitação do produtor ou de qualquer uma das entidades adiante indicadas, **deverão ser celebradas com força de lei**, entre:

I - as categorias econômicas de produtores e distribuidores de veículos automotores, cada uma representada pela respectiva entidade civil ou, na falta desta, por outra entidade competente, qualquer delas sempre de âmbito nacional, designadas convenções das categorias econômicas;

II - cada produtor e a respectiva rede de distribuição, esta através da entidade civil de âmbito nacional que a represente, designadas convenções da marca.

No específico caso da Recorrente, conforme trazido nos autos (doc. 08 da Impugnação), a 1ª Convenção da Categoria Econômica dos Produtores e da Categoria Econômica dos Distribuidores de Veículos Automotores (Convenção CCEE) prevê, em seu artigo 3º, a prestação de garantia sobre o produto fornecido, conforme é possível verificar a seguir:

Art. 3º - Compete exclusivamente ao produtor a garantia de qualquer produto por ele fornecido, nos termos do certificado ou outros documentos que emitir, salvo os produtos de fabricação de terceiros que sejam por estes diretamente garantidos e estejam especificados nos citados documentos.

§ 1º - Inclui-se na garantia a que se refere o presente artigo a assistência técnica consistente em:

- a.- serviços que o produtor designar de garantia;
- b.- serviços de revisão que não corram por conta do consumidor;
- c.- outros serviços que o produtor assegurar ou promover ao adquirente ou proprietário do produto, qualquer que seja a designação que lhes der.”

Já a 4ª Convenção da Marca Volvo, também juntada pela Recorrente a este processo (doc. 09 de sua Impugnação), especificamente em seus artigos 16 e 18, trata de forma específica essa garantia, fazendo menção à existência de “manuais de procedimentos de garantia”:

Art. 16 - Além do Certificado contido em "Livrete de Garantia", o produtor editará documentos complementares especificando quais os componentes que terão garantia direta do respectivo fabricante e as suas respectivas condições. (...)

Art. 18 – Quanto às disposições constantes do Art. 3º, §1º, alíneas “a” e “b”, do Capítulo IV da PCCE, o produtor editará e fornecerá aos distribuidores ‘manuais de procedimentos de garantia’, que deverão respeitar estritamente as normas dos certificados e especialmente as normas estabelecidas em Convenção da Marca (documentos complementares sobre garantias conferidas diretamente pelos fabricantes dos componentes).”

No “Livrete de Garantia” (doc. 10 da Impugnação), diz-se, na cláusula 11.1, que:

“a garantia internacional emitida pela Volvo é válida para o benefício de todos os clientes em todas as oficinas/concessionárias autorizadas, independentemente da localização. A MC/Imp/concessionária tem a responsabilidade incondicional de cumprir os compromissos da garantia da maneira mais econômica possível (por exemplo, usar peças a base de troca, kits de reparo etc.) com a prioridade concedida pela Volvo e conduzir os procedimentos de garantia econômica de modo que o cliente não seja cobrado. O cliente, portanto, nunca pode ser penalizado por eventuais diferenças de opinião quanto ao fato de a concessionária, a MC/Imp ou a Volvo assumir os custos incorridos por uma

concessionária na execução de determinada medida da garantia. A concessionária deve seguir as instruções e informações publicadas no IMPACT. Em nenhuma circunstância a Concessionária ou a MC/Imp está autorizada a fazer quaisquer alterações na cobertura da garantia do veículo em nome da Volvo. A regra básica para o processamento da garantia de nossos produtos em todos os mercados é a cobertura da garantia Volvo, de acordo com a política tal como indicada no certificado/manual de garantia.”

Observe-se aqui, portanto, que a garantia provida pela Recorrente aos seus clientes e às concessionárias não decorre de contrato particular firmado entre as partes, mas de leis em sentido estrito e, também, de instrumentos aos quais a legislação confere “força de lei”.

Na jurisprudência deste E. CARF, há precedentes na Câmara Superior, onde se admitiu que peças de reposição seriam insumos e que, por esse motivo, os fretes a esses vinculados também autorizariam o creditamento de PIS/COFINS (tese do insumo de insumo), podendo-se citar o seguinte:

FRETE DE PEÇAS DE REPOSIÇÃO EM GARANTIA. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE. O creditamento relativo ao frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, previsto no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 (também aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep, conforme art. 15, II, da mesma lei), refere-se ao produto fabricado, como também, nesse caso, em relação ao frete de produtos (peças) de reposição em garantia.

(CARF. 3ª CSRF. PAF nº 11080.011713/2007-57. Acórdão nº 9303-009.965. Rel. Rodrigo da Costa Possas. Pub.: 27/03/2020)

Desta forma, restando evidente que as despesas com a prestação de garantias aos clientes e às concessionárias sobre os produtos vendidos decorre de normas jurídicas com força de lei, vê-se que a subtração desses gastos impede o exercício da atividade econômica, razão pela qual devem ser considerados como insumos dentro da acepção trazida pelo STJ, independentemente de serem incorridos após a venda, pois, frise-se, esse não foi um critério estabelecido por esse Tribunal Superior.

I.2. – Comissões e bônus pagos às concessionárias

Aduz a Recorrente que as comissões pagas às concessionárias sobre a venda de seus veículos e peças, assim como ocorre com o oferecimento de garantia, decorre de normas jurídicas com força de lei, razão pela qual não se lhe aplicaria a *ratio decedendi* normalmente utilizada quando o assunto tratado é a “comissão de vendas”.

Neste tópico, relevante aqui destacar que, na jurisprudência deste E. CARF, há decisões em que se entendeu que gastos com comissões teriam a natureza jurídica de insumo. Porém, em todos esses casos, foi necessário verificar se existia alguma peculiaridade na atividade econômica que levasse à conclusão de que as comissões tinham função que ultrapassava a sua função típica, que é a de estimular o terceiro interessado a concluir mais negócios.

Dentro desse conjunto de decisões favoráveis ao contribuinte, pode-se citar as comissões pagas (a) sobre vendas de consórcios pelas Administradoras de consórcios e (b) sobre venda realizadas por agências de viagens, conforme exemplos trazidos abaixo:

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. COMISSÃO.

Os custos com comissões pagas sobre as vendas de consórcios nas administradoras de consórcios geram direito a crédito do PIS e da Cofins, por preencherem a definição de insumo estabelecida na legislação de regência, já que se trata de gastos aplicados ou consumidos diretamente na execução do serviço.

(CARF. 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA. PAF nº 10805.721749/2019-09 . Acórdão nº 3401-013.359. Rel. Celso José Ferreira de Oliveira. Pub. 23/07/2024)

CONCEITO DE INSUMO. DIREITO DE CRÉDITO. COMISSÃO AGENCIA DE VIAGEM. ALUGUEL DE EQUIPAMENTOS DE INFORMÁTICA E FOTOCÓPIA

Para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS, imprescindível a sua essencialidade ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente. Restou caracterizada a essencialidade das despesas com Comissões pagas a agências de viagens, entretanto as despesas com aluguel de equipamentos de informática e fotocópias não se verificou a relação com atividade fim da empresa.

(CARF. Primeira Turma Extraordinária da Terceira Seção. PAF nº 13558.720036/2007-33. Acórdão nº 3001-000.756. Rel. marcos Roberto Silva. Pub. 11/03/2019)

Especificamente em relação às comissões pagas pelas administradoras de consórcios, uma das razões de decidir apontadas no Acórdão nº 3401-013.359 foi a de existência de imposição legal nesse sentido, conforme destacado no trecho a seguir transcrito:

De fato, verifica-se que os serviços acima relacionam-se às atividades de administração de consórcios e constituem em serviços essenciais e/ou relevantes, pois, ao mesmo tempo, que não se pode deixar de os utilizar sob pena de, no mínimo, sua falta vir a afetar-lhe a quantidade, qualidade e/ou suficiência do

serviço de administração, **também não se pode deixar de realizar tais serviços sob pena de infringir às disposições legais de regência da atividade de administração de consórcios.** Podem, portanto, os serviços ser essenciais pois deles dependem o próprio serviço de administração de consórcios, bem como pode ser ditos relevantes, pois diversos deles assim se caracterizam por serem imposição legal.

Agora, no específico caso das montadoras, o artigo 1º da Lei Ferrari obriga as montadoras a realizar a venda de seus produtos, exclusivamente, por meio de uma rede de concessionárias:

Art . 1º A distribuição de veículos automotores, de via terrestre, efetivar-se-á através de concessão comercial entre produtores e distribuidores disciplinada por esta Lei e, no que não a contrariem, pelas convenções nela previstas e disposições contratuais.

Ou seja, a lei obriga as montadoras a manterem relação comercial com as concessionárias, prevendo em seguida, conforme já apontado no tópico anterior, que essa relação jurídica deve ser regulada por meio da Convenção da Marca.

Embora se possa eventualmente argumentar que a Convenção celebrada entre a montadora e a rede de concessionárias se dá dentro de um certo contexto de “autonomia da vontade”, fato é que, primeiro, as cláusulas nela contidas devem respeitar a CCEE; segundo, que a própria Lei Ferrari confere “força de lei” à Convenção da Marca e; em terceiro lugar, ao se trazer essa obrigatoriedade de realização das operações por meio de concessionárias, não é sem razão a afirmação de que a lei concede a essas um maior poder de barganha, que passam a poder fazer exigências clausuladas na Convenção da Marca como condição para a montadora operar no Brasil.

No presente caso, a 14ª Convenção da Marca, acompanhada de seus aditamentos (docs. 11, 12 e 13 da Impugnação), estabeleciam que a Recorrente tinha a obrigação do pagamento da comissão ou bônus, conforme é possível verificar a seguir:

Redação original:

“Considerando a conveniência em se implantar um instrumento para aumentar o nível de capitalização das associadas da ABRAVO (doravante singularmente ‘Concessionária’ e coletivamente ‘Concessionárias’), proporcionando a aquisição à vista de produtos da VOLVO, as partes acima nomeadas ajustaram celebrar uma Convenção da Marca, nos termos previstos no Art. 19, inciso CVIII, da Lei 6.729 de 28/11/1979, criando fundos de recursos financeiros para a capitalização das Concessionárias Volvo, conforme abaixo.

(...)

II.1. Sobre todas as vendas de veículos novas e peças da VOLVO para a Concessionária, faturadas para a Concessionária ou diretamente para o Cliente, a VOLVO poderá destinar à Concessionária, sob as condições abaixo e através de depósito no FUNDO da respectiva Concessionária, de 0% a 2% do "valor constante da nota fiscal de venda emitida pela VOLVO", sempre a título de incentivo mediante a emissão de nota de crédito em favor da respectiva Concessionária, devendo a Concessionária suportar os ônus fiscais eventualmente decorrentes da emissão da referida nota de crédito.

II.2. O depósito da VOLVO será potencialmente de até 2% sobre o valor da venda, dividindo-se em duas partes ou classes (A+ B).

II.3. PERCENTUAL "CLASSE A": E. o percentual depositado pela VOLVO(percentual classe "A" da VOLVO) e/ou depositado pela Concessionária (percentual classe "A" da Concessionária) no FUNDO da respectiva Concessionária, sempre sobre o "valor constante da nota fiscal de venda emitida pela VOLVO" e não vinculado a performance da Concessionária.”.

2º Aditamento:

“III.1) A VOLVO fará o depósito do Bônus Classe ‘A’ (1% sobre o valor constante de notas fiscais de venda de veículos novos e peças por ela emitidas para a Concessionária ou diretamente para o Cliente) e ‘B’, ambos diretamente na conta corrente da Concessionária.

III.2) Ficam mantidos os critérios para o Bônus Classe ‘B’; ou seja, a VOLVO depositará até 1% sobre o valor constante da nota fiscal de venda por ela emitida condicionado ao atingimento dos objetivos quantitativos de performance, proporcionalmente, ao percentual de atingimento dos objetivos 9100% dos objetivos atingidos, depositará 1%; 99% dos objetivos atingidos 0,99%; 98% dos objetivos atingidos 0,98%; e assim sucessivamente).

III.3) Está extinta a contribuição por parte da Concessionária referente ao Bônus Classe ‘A’.”

Observe-se que, em sua redação original, a Convenção adotava termos pouco claros, como “poderá”, dando a entender que a comissão se trataria de uma liberalidade. Todavia, no “2º Aditamento”, diz-se que a **“A VOLVO fará o depósito do Bônus Classe ‘A’”**. Portanto, havia previsão de pagamento de comissão na Convenção. E caso essa previsão fosse descumprida, qual seria a sanção aplicável à Recorrente?

Ao retornar à Lei Ferrari, vê-se que, de acordo com o seu artigo 24, a montadora que de causa à rescisão contratual deve reparar o concessionário, (a) readquirindo todo o estoque de veículos, implementos e componentes pelo preço de venda ao consumidor final, (b) comprar todos os equipamentos, máquinas e instalações adquiridas pela concessionária para a realização

da atividade econômica, (c) indenizar a concessionária em perdas e danos, em razão de 4% do faturamento projetado para um período correspondente à soma de uma parte fixa de dezoito meses e uma variável de três meses por quinquênio de vigência da concessão. Ou seja, as penalidades impostas pelo descumprimento contratual têm a potencialidade de acabar com o negócio da montadora no país.

Logo, como essas comissões decorrem de imposição legal, entendo que a natureza jurídica delas seja a de insumo, autorizando-se, portanto, o seu creditamento, conforme previsto no artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, e interpretação vinculante dada pelo E. STJ no REsp nº 1.221.170/PR (Temas nº 779 e 780).

II - Conclusão

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Bruno Minoru Takii

VOTO VENCEDOR

Conselheira Keli Campos de Lima, Redatora ad hoc.

Como Redatora ad hoc, sirvo-me da minuta de voto vencedor quanto às despesas comissões e bônus e quanto às razões do provimento quanto à assistência de garantia inserida pelo relator designando originalmente o Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto no diretório corporativo do CARF, a seguir reproduzida, cujo posicionamento adotado não necessariamente coincide com o meu.

“1. Sem prejuízo do sempre arguto raciocínio do Conselheiro Bruno ouso dele divergir no tema concessão de créditos de insumos ao BÔNUS CLASSE ‘A’. Isto porque, nos termos do excerto citado pelo Conselheiro Bruno, o bônus classe ‘a’ é um pagamento feito por mera liberalidade da Recorrente aos seus concessionários, sem qualquer contrapartida:

11.3. PERCENTUAL "CLASSE A": E. o percentual depositado pela VOLVO (percentual classe "A" da VOLVO) e/ou depositado pela Concessionária (percentual classe "A" da Concessionária) no FUNDO da respectiva Concessionária, sempre sobre o "valor constante da nota fiscal de venda emitida pela VOLVO" e não vinculado a performance da Concessionária.”

2. Ademais, a COMISSÃO DE VENDA é despesa essencial para a venda e não para o processo produtivo ou para a prestação de serviço da Recorrente, fato que nos leva à manutenção

da glosa. 3. Outrossim, conforme Termo de Verificação Fiscal, a Laponia Sudeste Ltda emitiu contra a Recorrente nota fiscal de prestação de serviços de manutenção do veículo Chassis 814.293. A Recorrente emitiu nota fiscal de prestação dos mesmos serviços de manutenção do veículo Chassis 814.293 contra a proprietária do veículo:

		PREFEITURA MUNICIPAL DE RIBEIRÃO PRETO SECRETARIA MUNICIPAL DA FAZENDA NOTA FISCAL ELETRÔNICA DE SERVIÇO - NFS-e				Número da NFS-e 110859			
Data e Hora da Emissão		02/01/2019 08:48:04		Competência		2/1/2019		Código de Verificação	
Número do RPS		110898		No. da NFS-e substituída					
Dados do Prestador de Serviços									
Razão Social/Nome		LAPONIA SUDESTE LTDA							
CNPJ/CPF		04.422.548/0002-61		Inscrição Municipal		10129901		Município	
Endereço e Cep		VIA ANHANGÜERA, 1 - RECREIO ANHANGÜERA CEP: 14097-140							
Complemento		KM.306 PARTE		Telefone		36299550		e-mail	
Dados do Tomador de Serviços									
Razão Social/Nome		VOLVO DO BRASIL VEICULOS LTDA							
CNPJ/CPF		43.999.424/0001-14		Inscrição Municipal				Município	
Endereço e CEP		AVENIDA JUSCELINO K OLIVEIRA, 2600 - CIC CEP: 81260-900							
Complemento				Telefone				e-mail	
								nf@laponia.com.br	
Discriminação dos Serviços									
SETUP FISCAL - PLANO DE MANUTENCAO - TAX CODE: 140 1P Pedido 005: 3555183 VENO: MATHEUS B BENTES (Cod.Cliente: 033253 - TO: V0 - Portador: OW) DADOS DO VEICULO: Placa: FKCT556, Modelo: VOLVO FH Chassis: 8000614293 IM: 9199463SERVICOS PROGRAMA DE MANUTENCAO (81) SERVICOS PROGRAMA DE MANUTENCAO (81)									

 PREFEITURA MUNICIPAL DE CURITIBA SECRETARIA MUNICIPAL DE FINANÇAS NOTA FISCAL DE SERVIÇOS ELETRÔNICA - NFS-e RPS nº. 267684, Série: G, emitido em 12/01/2019, conversão em 13/01/2019	Número da Nota	
	241059	
	Data e Hora de Emissão	
	12/01/2019 20:32:04	
		Código de Verificação
		8C4EE600
PRESTADOR DE SERVIÇOS		
Razão Social:	VOLVO DO BRASIL VEICULOS LTDA	
CPF / CNPJ:	43.999.424/0001-14	Inscrição Municipal: 10 02 0106429-0
Endereço:	JUSCELINO KUBITSCHKE DE OLIVEIRA, 002600 - BAIRRO: CIDADE INDUSTRIAL	
Município:	CURITIBA	UF: PR Email: support.consultoriafiscal@volvo.com
TOMADOR DE SERVIÇOS		
Nome/Razão Social:	ROCINHO LLI TRANSP LTDA	
CPF / CNPJ:	05.757.574/0001-22	INU:
Endereço:	AVENIDA JOSE CARDASSI, 750 - BAIRRO: DISTR INDUSTRIAL - CEP: 14771315	
Município:	Bebecouro	UF: SP Email: rocinholli@hotmail.com
DISCRIMINAÇÃO DOS SERVIÇOS		
PM (PLANO DE MANUTEN CAO) - CONFORME CONTRATO.		
Retenção de art. 30 da Lei 10.833/03		
Base de Cálculo: R\$ 1.092,60		
Alíquota PIS: 0,65% Valor Retido: R\$ 7,10		
Alíquota COFINS: 3,00% Valor Retido: R\$ 32,78		
Alíquota CSLL: 1,00% Valor Retido: R\$ 10,93		

3.1. Assim, a Recorrente presta os serviços relativos à garantia dos veículos automotores que transaciona, terceirizando-os por meio de suas concessionárias e autorizadas.

Como é a Recorrente quem presta o serviço, deve se creditar das despesas essenciais e relevantes a este.

3. Pelo exposto, admito, porquanto tempestivo, e conheço do Recurso Voluntário, dando-lhe parcial provimento para manter as glosas do bônus classe 'a' e da comissão de venda (e, conseqüentemente o lançamento de ofício relacionado com a glosa) e, exclusivamente pelos motivos acima, para serviços relativos à garantia dos veículos automotores, no mais, acompanho o Conselheiro Relator.

Assinado Digitalmente

Keli Campos de Lima