RESOLUÇÃO GERADA NO PGD-CARF PROCESSO 13839.901466/2014-27

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº	13839.901466/2014-27
Recurso nº	Voluntário
Resolução nº	**3402-001.475 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data	25 de outubro de 2018
Assunto	CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS
Recorrente	TEGULA SOLUÇÕES PARA TELHADOS LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, converter o julgamento do Recurso em diligência, nos termos do voto da relatora, vencidos os conselheiros Maria Aparecida Martins de Paula e Pedro Sousa Bispo, que entenderam ser desnecessária a diligência proposta.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos - Relatora.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Waldir Navarro Bezerra (Presidente), Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Cynthia Elena de Campos, Pedro Sousa Bispo, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Rodrigo Mineiro Fernandes e Renato Vieira de Ávila (suplente convocado em substituição à conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz). Ausente, justificadamente, a conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz.

Relatório

A Contribuinte formalizou perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil o PERD/COMP nº 14650.70457.281113.1.2.04-0354 (fls. 37-39), transmitido em data de 28/11/2013 e referente ao período de apuração em 31/03/2009, para restituição dos créditos escriturais de PIS e COFINS que alega ter recolhido a maior, relativos às comissões pagas aos seus representantes comerciais, o que fez com as seguintes informações:

Crédito Pagamento Indevido ou a Maior 00100458

Informado em Processo Administrativo Anterior: NÃO	
Número do Processo:	Natureza:
Informado em Outro PER/DCOMP: NÃO	
Nº do PER/DCOMP Inicial:	
Nº do Último PER/DCOMP:	
Crédito de Sucedida: NÃO	CNPJ:
Situação Especial:	
Data do Evento:	Percentual:
Grupo de Tributo: COFINS	Data de Arrecadação: 24/04/2009
Valor Original do Crédito Inicial	16.588,35
Crédito Original na Data da Transmissão	16.588,35
Valor do Pedido de Restituição	16.588,35

Darf COFINS 00100458

01.Período de Apuração: 31/03/2009	
CNPJ: 02.014.622/0001-02	
Código da Receita: 5856	
Nº de Referência:	
Data de Vencimento: 24/04/2009	
Valor do Principal	137.665,67
Valor da Multa	0,00
Valor dos Juros	0,00
Valor Total do DARF	137.665,67
Data de Arrecadação: 24/04/2009	

O Despacho Decisório nº 085164753, de 04/06/2014 (fls. 41), proferido pela Delegacia da Receita Federal de Jundiaí, indeferiu o Pedido de Restituição por considerar inexistente o crédito, fundamentando pela aplicação do Art. 165 do Código Tributário Nacional.

Às fls. 43 foi proferido Despacho de Encaminhamento pela SEORT-DRF-JUNDIAI-SP nos seguinte termos:

> *"Visando atender ao Art. 33 § 1ºda Norma de Execução Codac/Cosit/Cocaj/Cotec nº 6, de 21 de novembro de 2007, que define os procedimentos necessários à formalização de processo administrativo diante da apresentação de manifestação de inconformidade contra despacho decisório eletrônico, informo que o presente processo foi instruído com os seguintes itens, quando existentes:I)PER/DCOMP tratados no processo de crédito;II)Cópias das intimações enviadas pelo processamento eletrônico;III) Documentos comprobatórios da análise do crédito, arquivados no processo administrativo de que trata o art. 32;IV)Cópia do despacho decisório;V) Manifestação de inconformidade;VI)Comprovante de ciência do despacho decisório ao sujeito passivo.Diante do exposto, e*

> *considerando que a manifestação de inconformidade apresentada é tempestiva, encaminho este processo ao SERET–DRJ–RPO-SP para prosseguimento."*

Foi proferido o Acórdão nº 08-38.795 pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza (CE) (fls. 45 a 51), julgando pela improcedência da Manifestação de Inconformidade, conforme Ementa a seguir transcrita:

> *ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/03/2009 a 31/03/2009 COFINS. CRÉDITO DE INSUMOS.*
>
> *Consideram-se insumos, para fins de desconto de créditos na apuração da Cofins não cumulativa, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas, aplicados ou consumidos na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.*
>
> *O termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da pessoa jurídica, mas, sim, tão somente, como aqueles, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, não incluídos no ativo imobilizado, intrínsecos à atividade e que sejam diretamente aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço.*
>
> *Manifestação de Inconformidade Improcedente*
>
> *Direito Creditório Não Reconhecido*

A Contribuinte teve ciência da Intimação Eletrônica nº 13837/85/2017 (fls. 53) em data de 10/05/2017 e interpôs Recurso Voluntário de fls. 59 a 90 em data de 08/06/2017, pugnando pela procedência da manifestação de inconformidade para que seja reconhecido o direito aos créditos requeridos a título de pagamento indevido ou a maior.

Em síntese, a Recorrente abordou as seguintes matérias em razões de defesa:

* Tem por objeto social a atividades no mercado interno e externo, sobretudo, fabricação de artefatos de cimento para uso na construção, depósitos de mercadorias para terceiros, exceto armazéns gerais e guarda-móveis, comércio atacadista especializado de materiais de construção não especificados anteriormente; fabricação de material sanitário de cerâmica; comércio varejista de ferragens e ferramentas; fabricação de válvulas, registros e dispositivos semelhantes, peças e acessórios.

* Houve pedido de restituição de pagamento indevido ou a maior a título de COFINS/PIS no regime não cumulativo em razão de créditos decorrentes de pagamentos de comissões para pessoas jurídicas representantes comerciais, o qual foi indeferido pela DRJ.

* Fundamentou pela improcedência da glosa, demonstrando os aspectos legais e constitucionais do PIS-COFINS: artigos 149, 195, I -"b" e parágrafo 12º, 239, todos da Constituição Federal, bem como pelas seguintes legislações: Leis Complementares n. 7/70 e 70/91; Leis Ordinárias n. 9.715/95, 9.718/98, 10.637/2002, 10.833/2003.

* Apresentou a hipótese de incidência tributária da seguinte forma:

> *"O **PIS/PASEP** no **regime cumulativo** está estruturado da seguinte forma: (i) – sujeito ativo: União; (ii) – sujeito passivo: pessoa jurídica; (iii) – critério material: faturamento de mercadorias e/ou serviços; (iv) – critério quantitativo: base de cálculo (valor do faturamento) e alíquota (0,65%); (v) – critério territorial: território nacional; (vi) – critério temporal: faturamento mensal (critério da competência).*
>
> *Do mesmo modo, a **COFINS** no **regime cumulativo** tem a seguinte regra-matriz de incidência: (i) – sujeito ativo: União; (ii) – sujeito passivo: pessoa jurídica; (iii) – critério material: faturamento de mercadorias e/ou serviços; (iv) – critério quantitativo: base de cálculo (valor do faturamento) e alíquota (3%); (v) – critério territorial: território nacional; (vi) – critério temporal: faturamento mensal (critério da competência)."*

* Argumentou pelo regime da não-cumulatividade para o PIS/COFINS.

* Argumentou que, diante de gastos, custo, pagamento realizado pelo contribuinte de PIS e COFINS para uma pessoa jurídica que exerça atividade econômica capaz de contribuir, de forma direta ou indireta, para a obtenção de receita daquela, há de se considerar um insumo, nos moldes do art. 3º, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, gerando crédito para abatimento das contribuições referidas. A única possibilidade de se vedar crédito no raciocínio descrito seria a existência de uma previsão legal expressa impedindo o exercício desse direito, embora, mesmo nesta hipótese, seja possível – dependendo do caso – questionar a constitucionalidade da lei.

* As comissões de representantes comerciais nada mais são do que a remuneração pelo resultado obtido pela venda de produtos ou mercadorias da pessoa jurídica que representa, tendo como base de cálculo o preço do negocio jurídico.

O recurso foi instruído com documento de representação (fls. 91-95) e Contrato Social e Alterações (fls. 96-112).

Às fls. 113 foi proferido despacho de encaminhamento do recurso para julgamento por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

É o relatório.

Voto

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

Pressupostos legais de admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos legais de admissibilidade, devendo ser conhecido.

Da necessidade de diligência para julgamento do recurso

Como observado pela 5ª Turma da DRJ/FOR em decisão recorrida, a análise da questão está relacionada à classificação das comissões pagas a representantes comerciais como insumos, que geram direito ao crédito das contribuições, ou como despesas necessárias à atividade da empresa, sem vinculação ao processo produtivo e incapazes de gerar crédito na sistemática não-cumulativa.

Assim alega a Contribuinte:

i) Que é pessoa jurídica de direito privado e, na consecução de suas atividades comerciais, procede à contratação de representantes comerciais para escoamento de sua produção própria, sendo que tal modalidade de venda representa aproximadamente 87% do faturamento.

ii) Que a função desempenhada por tais representantes é notadamente imprescindível para sua cadeia produtiva, na medida em que estes são responsáveis pela intermediação dos negócios, com a prospecção de clientes e desenvolvimento do mercado, assim como participam diretamente no processo negocial, lançando os pedidos aceitos no sistema e formatando as cargas. Além do mais, frequentemente efetua a contratação do transporte das mercadorias vendidas.

iii) Em razão do critério da essencialidade, é incontestável que os valores desembolsados quanto à atividade realizada pelos representantes comerciais devem ser entendidos como insumo na cadeia de produção e vendas dos produtos que fabrica, conformando base de cálculo para a assunção de créditos escriturais relativos às contribuições destinadas ao Programa de Integração Social (PIS) e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), já que está sujeita à sistemática de apuração não-cumulativa das referidas contribuições.

Outrossim, a Recorrente apresenta em razões de recurso, o seguinte comparativo entre empresas que não possuem representantes comerciais, em especial no tocante ao direito de crédito:

> *(i) – as pessoas jurídicas sem representante comercial terão 100% da receita para si;*
>
> *(ii) – já aquelas que se utilizam dos representantes não terão 100% das receitas para si, uma vez que uma parte ficará com eles a título de comissão, sendo de total plausibilidade assim o crédito par a bater PIS e COFINS.*

Constata-se que o fundamento pelo qual a DRJ/FOR julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade se atém ao critério estabelecido pelo artigos 2º e 3º, II da Lei nº 10.637/2002, bem como da IN-SRF nº 247/2002. Vejamos:

> *No presente caso, as comissões pagas aos representantes comerciais não podem ser consideradas como aplicadas ou consumidas diretamente na fabricação de bens destinados à venda. Tampouco*

podem ser considerados serviços adquiridos de pessoas jurídicas para a consecução das atividades principais da empresa. Assim, as comissões pagas aos representantes comerciais são despesas que não se caracterizam como insumos, não sendo admissível, portanto, a apuração de créditos relativamente a esses dispêndios.

Este também é o entendimento da Solução de Consulta nº 98, da SRRF07/Disit, transcrito abaixo:

(...)

17. Dessa forma, os bens e serviços que forem necessários ou essenciais para o desempenho da atividade da empresa mas que não puderem ser considerados como aplicados ou consumidos diretamente na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços não se caracterizam como "insumos", não sendo admissível, portanto, a apuração de créditos relativamente a esses dispêndios.

18. Isso distingue os "insumos" das despesas dedutíveis para efeitos de apuração da base de cálculo do Imposto de Renda, que, de acordo com o art. 299 do Decreto nº. 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99), são todas aquelas despesas necessárias, usuais e normais para as operações da empresa.

(...)

Isso posto, julgo improcedente a manifestação de inconformidade.

Inicialmente, consigna-se que o contribuinte do PIS e da COFINS não-cumulativos, segundo as Leis 10.637/02, 10.833/03 e 10.865/04, tem direito de tomar créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como "insumos" na fabricação de produtos destinados à venda.

De fato havia divergências quanto ao conceito de insumos aplicável às contribuições sociais.

No entanto, o Superior Tribunal de Justiça concluiu através do julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170 - PR, processado em sede de recurso representativo de controvérsia, que o conceito de insumo, para efeito de tomada de crédito das contribuições na forma dos artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Por este precedente, o STJ declarou a ilegalidade da Instrução Normativa - SRF nº 247/2002, invocada para fundamentar a decisão recorrida, bem como declarou a ilegalidade da Instrução Normativa - SRF nº 404/2004, as quais restringiam o direito de crédito aos insumos que fossem diretamente agregados ao produto final, ou que se desgastassem com o contato físico com o produto ou serviço final.

Outrossim, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional publicou em data de 03/10/2018 a Nota Explicativa SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, aceitando o conceito

de insumos para crédito de PIS e Cofins fixado pelo Superior Tribunal de Justiça, conforme Ementa abaixo transcrita:

> *Documento público. Ausência de sigilo.*
>
> *Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.*
>
> *Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei n° 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN n° 502, de 2016.*
>
> *Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014.*

Em síntese, "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei 10.833/2003, são *"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".*

Os critérios em referência devem ser aplicados casuisticamente, utilizando-se do chamado "teste de subtração" do insumo, de modo a verificar a imprescindibilidade e a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Neste sentido, transcrevo os itens 14 a 17 da SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF:

> *"14. Consoante se depreende do Acórdão publicado, os Ministros do STJ adotara m a interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Dessa forma, tal aferição deve se dar considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.*
>
> *15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do "teste de subtração" serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.*
>
> *16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele i tem – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.*

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

Superada a discussão em referência, cabe a análise quanto à configuração da essencialidade ou relevância do representante comercial às atividades desenvolvidas pela empresa.

Através do atos constitutivos, é possível verificar que a Recorrente tem por objeto social as seguintes atividades:

OBJETO SOCIAL

Cláusula 3ª - A Sociedade tem por objeto a fabricação e comercialização de artefatos de concreto, produtos de fibrocimento, cimento, produtos de matéria plástica, gesso, cerâmica ou barro cozido não refratário para o uso na construção civil e materiais de construção em geral, bem como, a promoção de pesquisas, prospecções, lavras, extrações, beneficiamento, industrialização, comercialização, importação e exportação de substâncias minerais em geral, em todo o território nacional; a prestação de serviços de ensino profissional, cursos, atividades culturais, lazer e desportivas, relacionadas à atividade principal; a representação de outras sociedades nacionais ou estrangeiras, e a participação em outras sociedades, nacionais ou estrangeiras, como sócia, quotista ou acionista.

Constata-se, ainda, como atividade econômica principal a fabricação de artefatos de cimento para uso na construção (CNAE 23-30-3-02) e, por atividade econômica secundária a seguinte descrição:

> *CÓDIGO E DESCRIÇÃO DAS ATIVIDADES ECONÔMICAS SECUNDÁRIAS 52.11-7-99 - Depósitos de mercadorias para terceiros, exceto armazéns gerais e guarda-móveis 46.79-6-04 - Comércio atacadista especializado de materiais de construção não especificados anteriormente 23.49-4-01 - Fabricação de material sanitário de cerâmica 47.44-0-01 - Comércio varejista de ferragens e ferramentas 28.13-5-00 - Fabricação de válvulas, registros e dispositivos semelhantes, peças e acessórios*

Por sua vez, a Contribuinte argumenta desde a Manifestação de Inconformidade que mais de 80% (oitenta por cento) das vendas de produtos que comercializa ocorre por meio de representantes comerciais autônomos, que assumem papel imprescindível na consecução da atividade comercial da empresa, representando esta modalidade de venda em aproximadamente 87% (oitenta e sete por cento) do seu faturamento.

Não obstante os fundamentos que embasam as razões recursais, o fato é que neste processo administrativo não há nenhuma prova que ateste a essencialidade da representação comercial na atividade da empresa Recorrente.

Todavia, considerando a recente decisão proferida em sede de repercussão geral pelo Superior Tribunal de Justiça, resultando na incidência do artigo 62, § 2º do Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e, em atenção à busca pela verdade material, faz-se necessária a realização de diligência para uma melhor compreensão sobre as características da atividade desenvolvida pela empresa, possibilitando identificar se as despesas em análise configuram insumos que permitam o direito ao crédito em análise.

Por tais motivos, nos termos previstos pelo artigo 29 do Decreto nº 70.235/1972, proponho a conversão do julgamento em diligência para que a Autoridade Fiscal da Unidade de Origem intime a Contribuinte para apresentar nos autos a comprovação de que os serviços prestados por representantes comerciais em sua atividade empresarial são essenciais e relevantes, em especial: Notas Fiscais, Balanço Analítico, Livros Diário e Razão, bem como demais documentos que se fizerem necessários para a elucidação sobre o objeto deste litígio.

Com a apresentação dos documentos pela Contribuinte e elaboração de Relatório Fiscal com os esclarecimentos necessários pela Autoridade Fiscal, intimar a Recorrente e a Fazenda Nacional do resultado da diligência para, querendo, se manifestarem no prazo de 30 (trinta) dias.

Após as providências acima, com ou sem manifestação, retorne os autos a este Colegiado para julgamento.

É a resolução.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos