



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	15746.721694/2024-51
ACÓRDÃO	3201-013.730 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	20 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CLARO S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

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

NULIDADE. PROCEDIMENTO FISCAL. INOCORRÊNCIA.

Tratando-se de procedimento fiscal realizado por servidor competente, com observância estrita dos fatos apurados e do direito aplicável, afasta-se a preliminar de nulidade arguida.

JUROS SELIC. INCIDÊNCIA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), sobre o valor correspondente à multa de ofício (Súmula CARF nº 108).

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

PIS/COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (STJ, do Recurso Especial nº 1.221.170/PR).

IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. RESULTADO. VERIFICAÇÃO.

O resultado de serviço produzido no exterior se verifica no país quando é constatada uma relação fática imediata que abrange, dentre outros, um benefício direto a uma pessoa que esteja em território brasileiro.

SEGURO DE RESPONSABILIDADE CIVIL PROFISSIONAL CONTRATADO NO EXTERIOR. INCIDÊNCIA.

A Contribuição para o PIS/Pasep-Importação incide sobre o pagamento de prêmio de seguro de responsabilidade civil profissional contratado com seguradora sediada no exterior. A base de cálculo da contribuição é de 15% (quinze por cento) do valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido ao exterior (prêmio).

PIS/COFINS. CREDITAMENTO. ALUGUEL DE VEÍCULO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF 190.

Para fins do disposto no art. 3º, IV, da Lei nº 10.637/2002 e no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/2003, os dispêndios com locação de veículos de transporte de carga ou de passageiros não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. TAXA DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÃO DE CRÉDITO OU DÉBITO. DESPESAS OPERACIONAIS COM VENDAS.

O pagamento de taxas de administração para pessoas jurídicas administradoras de cartões de crédito ou débito não gera direito à apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, por ausência de previsão legal.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DESPESAS COM ADMINISTRAÇÃO E COBRANÇA. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas da pessoa jurídica com atividades diversas da produção de bens e da prestação de serviços não representam aquisição de insumos geradores de créditos das contribuições para o Pis/Pasep, como ocorre com as despesas havidas nos setores administrativo, contábil, jurídico, etc., da pessoa jurídica.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. TELEATENDIMENTO AO CLIENTE. INSUMO.

As despesas contratadas de centrais de atendimento e/ou *call center*, na atividade de comercialização de pacotes de streaming, filmes, canais entre outros, para atendimento ao cliente poderiam gerar créditos em atividades como de auxílio e resolução de problemas na disponibilização do serviço, mas não quando contemplarem atividades comerciais, como vendas, cobrança, telemarketing e aquisição de serviços ou planos.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. PROPAGANDA E MARKETING.

Gastos com propaganda e marketing não devem compor a base de cálculo de créditos de PIS/COFINS.

PIS/COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS DE CONSULTORIA E ASSESSORIA. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

No regime não cumulativo do PIS e da Cofins, são admitidos créditos calculados sobre serviços de consultoria e de assessoria (aquisição de conteúdo/serviços SVA), por se enquadrarem conceito de serviços utilizados como insumos, nos termos da legislação em vigor.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

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

LANÇAMENTO SOBRE A MESMA MATÉRIA FÁTICA.

Aplica-se à Contribuição para o PIS/Pasep o decidido relativamente à Cofins, por se tratar de matéria fática idêntica.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário nos seguintes termos: (i) por maioria de votos, para reverter a glosa de créditos decorrentes de despesas da Claro TV com serviços de assessoria e consultoria (aquisição de conteúdo/serviços SVA), vencida a conselheira Bárbara Cristina de Oliveira Pialarissi, que mantinha tal glosa, (ii) por voto de qualidade, para manter a glosa de créditos relativos às aquisições de serviços relacionados ao atendimento ao cliente, vencidos os conselheiros Flávia Sales Campos Vale, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow e Fabiana Francisco de Miranda (Relatora), que revertiam tal glosa, (iii) por maioria de votos, para manter a glosa de créditos referentes a despesas com publicidade e propaganda, vencida a conselheira Fabiana Francisco de Miranda (Relatora), que revertia tal glosa, e, (iv) por maioria de votos, para manter a glosa de créditos relativas a taxas de cartão de crédito, vencido o conselheiro Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, que revertia tal glosa. Designado para redigir o voto vencedor em relação aos itens “ii” e “iii” o conselheiro Marcelo Enk de Aguiar.

Assinado Digitalmente

Fabiana Francisco de Miranda – Relator

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafetá Reis – Presidente

Assinado Digitalmente

Marcelo Enk de Aguiar – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcelo Enk de Aguiar, Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Flavia Sales Campos Vale, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Fabiana Francisco de Miranda, Helcio Lafeta Reis (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário em face de decisão de primeira instância administrativa que julgou procedente em parte a impugnação, referente à PIS/Cofins.

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

“Trata o presente processo de autuação para constituição do crédito tributário relativo à Contribuição para o PIS/Pasep e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social apuradas no período de 2020, no valor de R\$ 15.869.127,26 e R\$ 73.094.162,81, respectivamente.

Trata-se de infração decorrente de créditos descontados indevidamente e insuficiência de recolhimento incidente sobre a importação de serviços.

Anexo aos Autos de Infração, cuja ciência se deu em 25/10/2024, encontram-se a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, Demonstrativo de Apuração Detalhado e o Demonstrativo de Multa e Juros de Mora. Faz parte do Auto de Infração o Termo de Verificação Fiscal e Encerramento de Ação Fiscal, bem como Anexos I a VII.

Segundo o Termo de Verificação, a Sociedade tem por atividade econômica a Telefonia Móvel Celular. Segundo a Ata de Administração a Companhia explora serviços de transmissão de voz, textos, dados, imagens, TV por assinatura, exploração de capacidade satelital e outros serviços em nível nacional e internacional.

Segundo a autoridade fiscal, a empresa recolheu IRRF referente ao Código 0422 (IRRF – Royalties e Assist Técnica – RESID EXT). Presumiu, assim, que a Companhia tivesse contratado serviços junto à Pessoa Jurídica /Pessoa Física residentes no exterior, e pagamento de serviço prestado por residentes no exterior com resultados verificados no Brasil, hipóteses de incidência de PIS/COFINS – importação.

Sendo solicitadas explicações à interessada e concluído que não houve tributação sobre algumas rubricas, a fiscalização entendeu que os pagamentos decorrentes

de Interconexão de redes, honorários advocatícios, licença temporária de software de prateleira e prêmio de seguro deveriam ser tributados.

Acerca da Interconexão de Redes (Tráfego Sainte), a interessada afirma que o pagamento não integrou a base de cálculo pois o resultado operacional e econômico ocorreu integralmente no exterior, assim não é hipótese de incidência do PIS/COFINS-importação, nos termos do artigo 1º, §1º, inciso II c/c artigo 3º, inciso II ambos da Lei nº 10.865/04.

Segundo a fiscalização o serviço de interconexão internacional ou tráfego “sainte” é um contrato no qual a empresa Claro contrata empresas estrangeiras para completar ligações iniciadas no Brasil. O resultado é a oferta do serviço de ligação internacional, atendendo assim a uma necessidade do cliente localizado em território brasileiro.

Acerca dos Honorários Advocatícios, a fiscalização relata que a contribuinte informou que as remessas feitas para o exterior, decorrentes da prestação de serviços advocatícios, não foram inseridas na base de cálculo do Pis e Cofins Importação em razão do “resultado efetivo do serviço tomado ter sido verificado diretamente e exclusivamente no exterior, o que afastaria a incidência do PIS-Importação e da COFINS-Importação, nos termos do artigo 19, § 19, inciso II c/c artigo 3º, inciso II ambos da Lei nº 10.865/04”. Explicou que se trata de contratos firmados com escritórios de advocacia estrangeiros com a finalidade de representar a Claro junto ao órgão regulador de comunicação nos Estados Unidos e demais países.

A fiscalização fez um quadro resumo explicando o objeto de todos os contratos apresentados pela interessada, o prestador de serviços, o país, data do contrato, contratante e o objeto. Os contratantes são a Claro e a Star One. Pela importância na descrição dos objetos do contrato transcrevi as descrições informadas pela fiscalização.

Prestador do Serviço	País	Data do contrato	Contratante	Objeto
Arias & Muñoz	Guatemala	06/2008	Star One	Assessoria na área de regulação na obtenção de permissões e autorizações na Guatemala, para que possa oferecer serviços através do satélite Star One C2
STEPTOE & JOHNSON LLP	Washington	11/2004	Star One	suporte regulatório em questões de satélite
Carey	Santiago	01/2005	Star One	Serviços jurídicos em conexão com a renúncia pela Star One de sua licença de serviço público de telecomunicações de transmissão de dados no Chile
Estudio Olaechea	Lima	10/2005	Star One	Elaboração de um resumo abordando os aspectos legais e regulatórios relacionados ao fornecimento de capacidade satelital, serviços de dados, serviços de Internet e telefonia no Peru, incluindo os requisitos legais e regulatórios para obter autorização para prestar tais serviços. Assessoria jurídica em diversas questões legais e regulatórias, conforme exigido pela STAR ONE de tempos em tempos.
Guyer & Regules	Montevideu			gestão legal e o tratamento das solicitações que foram gerenciadas pela Unidade Reguladora de Serviços de Comunicação (URSEC) para a obtenção e gerenciamento de permissões relacionadas ao uso de serviços de satélite. E a gestão exclui a apresentação de petições, evacuação de vistas, interposição de recursos e outras apresentações necessárias antes de seu organismo, assim como as eventuais ações de anulação
Lloreda Camacho	Bogota	08/2016	Star One	assessoria legal

DLA Piper LLP	USA	02/2019	Claro	A representação da DLA Piper consistirá em avaliar a posição da Claro perante a Comissão Federal de Comunicações dos EUA em conexão com o GN Docket No. 18- 122: Na questão do relatório sobre a viabilidade de permitir que serviços comerciais sem fio, licenciados ou não, usem ou compartilhem o uso das frequências entre 3,7-4,2 GHz (o "Assunto") para fins de defesa da alocação justa dos recursos resultante da liberação de uma parte da faixa de 3,7-4,2 GHz para uso terrestre A representação também incluirá assessoria jurídica em negociações com um potencial parceiro e/ou corretor - como Locus Point - para a negociação e disposição de direitos de espectro relacionados ao Assunto. A Claro e a DLA Piper podem desejar adicionar assuntos a este contrato de tempos em tempos. Concordamos mutuamente em confirmar tais adições por escrito (como um e-mail).
HWG - Harris, Wiltshire & Grannis	Washington		Claro	A representação da HWG consistirá em representar a Claro perante a Comissão Federal de Comunicações dos EUA em conexão com o GN Docket No. 18-122: Na questão do relatório sobre a viabilidade de permitir que serviços comerciais sem fio, licenciados ou não, usem ou compartilhem o uso das frequências Entre 3,7-4,2 GHz (a "matéria"). Especificamente, a nossa representação limitar-se-á a defender a alocação justa dos recursos provenientes da liberação de uma parte da faixa de 3,7-4,2 GHz para uso terrestre. A Claro e a HWG podem querer acrescentar assuntos a este acordo de tempos em tempos. Concordamos mutuamente em confirmar tais adições por escrito (como um e-mail). Também concordamos mutuamente em confirmar por escrito a eliminação de assuntos do âmbito desta representação.

Em seguida, explica que segundo informações obtidas na internet, os satélites Star One são uma série de satélites de comunicações operados pela Embratel Star One, uma subsidiária do grupo Claro S.A. Esses satélites fazem parte de um sistema de infraestrutura de comunicação nº Brasil e em outros países da região latino-americana. Descreve as funções dos satélites star one.

Com essas informações a autoridade fiscal concluiu que os serviços advocatícios contratados no exterior foram necessários para viabilizar a infraestrutura necessária para que o contribuinte possa oferecer, em território nacional, os seus serviços de canais por assinatura, telecomunicações, internet, serviços corporativos, sendo os resultados verificados no Brasil. Por essa razão efetuou o lançamento.

Quanto às Licenças Temporárias de Software de Prateleira, a fiscalização, com base nas Soluções de Consulta COSIT nº 231, de 12 de maio de 2017 e nº 107, de 06 de junho de 2023, concluiu que os valores pagos a título de licença de software de prateleira sujeitam-se ao PIS e COFINS – Importação, não havendo distinção, em sua natureza comercial, entre o seu caráter definitivo ou temporário.

Quanto aos Prêmios de Seguros, a fiscalização realizou o lançamento de PIS e COFINS importação com base na Solução de Consulta COSIT nº 47, de 18 de fevereiro de 2019.

Quanto à incidência do PIS/COFINS Importação sobre Serviços, neste caso, a fiscalização explica o que é prestação de serviço sob o ponto de vista do Código Civil, traz a doutrina para explica os que são “resultados produzidos no país” e o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 01, de 11 de outubro de 2018, cujo assunto é a interpretação das normas, bem como decisão da DRJ.

A partir dessas análises, conclui que:

- 1) O inciso II do §1º do artigo 1º da Lei nº 10.865/2004 estabelece a incidência do PIS/COFINS – Importação quando da importação de serviços, assim entendido o serviço executado no exterior, prestado por pessoa física ou jurídica domiciliado no exterior, cujo resultado se verifique no país;
- 2) Os serviços de interconexão internacional ou tráfego "sainte" se dá quando o usuário do serviço de telefonia de empresa domiciliada no Brasil realiza uma chamada telefônica internacional. Torna-se necessário fazer uso da rede de telecomunicações de outra prestadora de telefonia domiciliada no exterior, havendo consequente remuneração;
- 3) A ligação telefônica iniciada no Brasil, através da utilização de redes de telecomunicações localizadas no exterior, ou seja, através dos serviços de interconexão internacional, permite ao usuário localizado no Brasil, que efetue ligações internacionais;
- 4) A consequência dos serviços de interconexão se dá no País, uma vez que permite ao usuário aqui localizado completar a sua ligação telefônica internacional. Os resultados são verificados e utilizáveis no Brasil quando os usuários dos serviços de telefonia de empresa domiciliada no Brasil conseguem efetuar ligações internacionais mediante a utilização de receptores localizados no exterior;
- 5) Os pagamentos de honorários advocatícios no exterior são decorrentes de serviços prestados com o intuito da viabilização da infraestrutura de satélites, permitindo assim que a empresa cumpra com seu objeto social. Dessa forma, questões burocráticas, de registro e legais são requisitos necessários e entram numa complexa cadeia produtiva que resultam nos serviços de canais por assinatura, telecomunicações, internet, serviços corporativos, oferecidos a clientes brasileiros.
- 6) Relativamente ao pagamento de prêmios de seguro e licença de software de prateleira, conforme Soluções de Consulta COSIT 47/2019 e 107/2023, sujeitam-se à incidência de PIS e COFINS Importação.
- 7) Os serviços de interconexão internacional, serviços que deram causa aos honorários advocatícios, prêmio de seguro e licença para uso de software de prateleira se enquadram na hipótese do art. 1º, §1º, inciso II, da Lei nº 10.865/2004, logo se sujeitam à tributação do PIS/COFINS-Importação.

Considerando as infrações até aqui descritas, a fiscalização elaborou o seguinte quadro resumo que compõem os valores das remessas ao longo do ano de 2020:

Competência	Valor da Remessa em Reais				Base de Cálculo PIS/COFINS – Importação
	Interconexão Internacional	Honorários Advocatícios	Lic. Temp. Software Prat.	Prêmio de Seguro (*)	
01/2020	5.843.204,35	28.385,74			5.871.590,09
02/2020	8.141.378,23	182.300,98		13.497,40	8.337.176,61
03/2020	9.259.978,74	99.802,20			9.359.780,94
04/2020	7.349.442,85	225.568,17	121.645,48		7.696.656,50
05/2020	12.287.064,90	583.649,76			12.870.714,66
06/2020	11.530.500,90	97.388,15	106.883,83		11.734.772,88
07/2020	7.705.054,51	345.973,05			8.051.027,56
08/2020	6.895.311,29	201.627,94	115.303,50		7.212.242,73
09/2020	7.947.915,36	17.201,11			7.965.116,47
10/2020	10.078.905,09	2.260,94			10.081.166,03
11/2020	11.792.655,84	164.729,81	84.363,07		12.041.748,71
12/2020	8.020.969,90	25.573,81		76.319,88	8.122.863,59
Total Geral	106.852.381,96	1.974.461,66	428.195,88	89.817,28	109.344.856,78

Dos Créditos decorrentes na não cumulatividade:

Neste item a fiscalização glosou os seguintes créditos:

Base de Cálculo – Créditos informadas no Bloco F100:

Nome da conta analítica/grupo de contas	Base de cálculo - Crédito
CSP-LOCAÇÕES-PJ-VEÍCULOS	39.189.180,67
DEF-CUSTO TRANS S/EMPFIN-MN-INSTITFINANC	5.460.735,54
DEF-CUSTO TRANS S/EMP.FIN-MN-INSTIT.FINANC	385.903,22
DEF-CUSTO TRANS S/EMPFIN-MN-INSTITFINANC	13.141.549,09
DGA-OUTROS SERVTERC-FINANCEIROS-ARRECADÇÃO	225.005.841,50
Total Geral	283.183.210,02

Base de Cálculo – Créditos informados no Bloco A170:

Descrição do Item de Itens	Base de calculo do Crédito
SERV AGENCIAMENTO PROPAG/PUBLICIDADE VAS Total	423.358.755,16
SERV ASSES/CONSULTORIA PROG PSICOSSOCIAL Total	389.488,92
SERV COLETA DE INFORM P/INVENTARIO SITES Total	2.803.275,22
SERV CONFECCAO DE MATERIAL GRAFICO Total	3.653.536,15
SERV CONFIG SW RADIO LEG GER 10-20 ENLC Total	35.223,38
SERV GRAFICO P/CONFECCAO PRODUCAO PLAC Total	219.751,07
SERV INTERM/AGENCIAM BENS MOVEIS IMOVEIS Total	361.699.135,51
SERV INTERMEDIACAO DE ESTACIONAMENTO Total	120.724.717,06
SERV PRODUÇÃO MATERIAL PUBLICIT VAS Total	61.084.113,07
Total Geral	973.967.995,54

A autoridade fiscal citou os dispositivos legais com os quais se baseou para realizar a glosa e as justifica conforme a seguir:

Despesas de Locação de Veículos: 1) as leis 10.833/2003, 10.637/2002 e IN 1911/2019 não trazem previsão para o creditamento de despesas com locação de veículos; 2) a finalidade do veículo locado é deslocar técnicos e transportar equipamentos para a prestação dos serviços, bem como para transportar mercadorias destinadas à revenda; 3) sobre o transporte de mercadorias para revenda, cita o Parecer Normativo COSIT 05/2018, itens 40 e 41, que dispõem que inexistente insumo na atividade comercial; 4) na revenda de bens não há insumo com a locação de veículos; 5) a locação de veículos destinada ao transporte do

profissional e equipamentos com a finalidade de prestação de serviços não tem previsão legal.

Cita Solução de Consulta nº 18, de 18 de março de 2020, Solução de Consulta COSIT nº 155, de 24 de julho de 2023, Solução de Consulta DISIT/SRRF06 nº 6014, de 01 de julho de 2022.

Despesas com Taxa Administrativa com Cartão de Crédito e custos com arrecadação(F100): A autoridade fiscal relata que a interessada entende que são custos que além de essenciais às atividades da empresa, decorrem de obrigação regulatória, em especial do Regulamento Geral do Consumidor de Serviços de Telecomunicações - RGC (Resolução nº 632/2014 da Anatel), que dentre outros, regulamenta a obrigação de cobrança, emissão e entrega de contas / faturas, detalhamento de chamadas e outros serviços, contratos.

Segundo a fiscalização, trata-se de despesas operacionais de natureza comercial e financeira do contribuinte pela disponibilização de formas de pagamento pelos serviços prestados e revenda de aparelhos telefônicos. Não constituem insumo da atividade operacional da pessoa jurídica, uma vez que não integram a cadeia produtiva. Com relação à revenda de aparelhos telefônicos, o conceito de insumo não se insere na atividade comercial.

Relativamente a Resolução Anatel nº 343, de 17 de julho de 2003, a fiscalização afirma que o artigo 27 diz respeito a serviços de faturamento, cobrança, atendimento dos serviços de cobrança e arrecadação. Não há menção sobre taxas cobradas em razão dos meios de pagamento utilizados.

Relativamente à Resolução nº 632/2014 da Anatel, nas questões relacionadas a cobrança, emissão e entrega de contas / faturas, detalhamento de chamadas e outros serviços, contratos etc., da mesma forma inexistente menção a taxas de cartão de crédito ou despesas relacionadas a meios de pagamentos. Cita Solução de Consulta COSIT nº 191, de 14 de dezembro de 2021.

Conclui que os créditos calculados sobre pagamentos de taxas de administração para pessoas jurídicas administradoras de cartões de crédito foram glosados, por ausência de previsão legal, bem como por não se enquadrarem como insumo, em conformidade com a legislação transcrita neste relatório.

Serviços de Intermediação e Agenciamento (A170). Trata-se dos seguintes serviços:

Descrição da Mercadoria	Descrição Complementar da Mercadoria	Base de Cálculo – Créditos
SERV INTERM/AGENCIAM BENS MOVEIS IMOVEIS	INTERMEDIACAO DE VENDAS-COMISSIONAMENTO	82.343.370,15
SERV INTERM/AGENCIAM BENS MOVEIS IMOVEIS	INTERMEDIACAO/AGENCIAMENTO DE SERVICOS	252.256.895,64
SERV INTERM/AGENCIAM BENS MOVEIS IMOVEIS	MOVEL - PROMOTORES DE VAREJO	3.799.514,88
SERV INTERM/AGENCIAM BENS MOVEIS IMOVEIS	NET - CONDOMINIO CONSULTOR	364.500,00
SERV INTERM/AGENCIAM BENS MOVEIS IMOVEIS	NET - D2D VENDEDOR	583.390,08
SERV INTERM/AGENCIAM BENS MOVEIS IMOVEIS	SERV INTERM/AGENCIAM COM VENDA TELEVENDA	4.638.746,27
SERV INTERM/AGENCIAM BENS MOVEIS IMOVEIS	SERV INTERM/AGENCIAM VENDA DE SERV/COMIS	17.712.718,54
SERV INTERM/AGENCIAM BENS MOVEIS IMOVEIS Total		361.699.135,56
SERV INTERMEDIACAO DE ESTACIONAMENTO	INTERMEDIACAO DE VENDAS-COMISSIONAMENTO	29.862.997,94
SERV INTERMEDIACAO DE ESTACIONAMENTO	INTERMEDIACAO/AGENCIAMENTO DE SERVICOS	78.527.432,95
SERV INTERMEDIACAO DE ESTACIONAMENTO	MOVEL - PROMOTORES DE VAREJO	1.892.278,08
SERV INTERMEDIACAO DE ESTACIONAMENTO	NET - CONDOMINIO CONSULTOR	175.500,00
SERV INTERMEDIACAO DE ESTACIONAMENTO	NET - D2D VENDEDOR	291.695,04
SERV INTERMEDIACAO DE ESTACIONAMENTO	SERV INTERM/AGENCIAM COM VENDA TELEVENDA	7.763.540,95
SERV INTERMEDIACAO DE ESTACIONAMENTO	SERV INTERM/AGENCIAM VENDA DE SERV/COMIS	2.211.272,10
SERV INTERMEDIACAO DE ESTACIONAMENTO Total		120.724.717,06

A fiscalização menciona que após analisar os esclarecimentos e os contratos apresentados para justificar a inclusão na base de cálculo dos créditos, concluiu-se que se referem aos serviços prestados pela BRASILCENTER COMUNICAÇÕES LTDA (CNPJ 02.917.443/0001-77), TELLEMAX CONSULTORIA EM TELEMARKETING LTDA (CNPJ 11.210.087/0001-48), e Contrato de Parceria Comercial – Canal Afiliados.

Da leitura dos contratos apresentados, a fiscalização concluiu que este grupo de serviços se referem a fornecimento de estrutura e mão de obra para o atendimento do consumidor final, visando aumentar a oferta dos produtos e serviços e a sua base de clientes, mediante serviços de teleatendimento, nos contratos realizados com a Tellemax e com a Brasilcenter. E que os contratos de parceria comercial – canal afiliados destinam-se ao aumento dos canais de vendas.

Após pedido de esclarecimentos, a interessada alegou tratar-se de gastos incorridos com a contratação de serviços de agenciamento e intermediação, prestados por parceiros comerciais na venda dos produtos e serviços ofertados pela CLARO a seus clientes. Apresentou, por amostragem, contratos e notas da pessoa jurídica TELLEMAX. Além disso, alegou que a contratação de serviços de agenciamento e intermediação tem por objetivo aumentar o alcance das ofertas dos diversos produtos e serviços para uma base relevante de clientes e, por consequência, são indispensáveis à consecução dos seus objetivos sociais.

A fiscalização fez a análise dos contratos com a Brasilcenter Comunicações Ltda., CNPJ 02.917.443/0001-77, Tellemax Consultoria em Telemarketing Ltda, CNPJ 11.210.087/0001-48 e os Contratos de Parceria comercial – canal afiliados. Resumiu os contratos da seguinte forma:

NF	Pretador do Serviço	Emissão	Valor	Discriminação do Serviço	Discriminação do Serviço
170	Brasilcenter Comunicações Ltda	16/04/2020	4.835.057,41	call center	Serviço de atendimento ao consumidor
552	Cobmax Contact Center Ltda	22/04/2020	2.637.785,28	call center	Canal Afiliados - televidas
834	Saddi e Santos Ltda-epp	22/04/2020	2.718.104,33	Intermediação de Vendas-Comissionamento	Canal Afiliados - televidas
2125	Tellexmax Consultoria em Telemarketing Ltda	07/04/2020	2.114.027,75	Atividades de intermediação e agenciamento de serviços e negócios em geral, exceto imobiliários	Parceiro Comercial - Televidas
2124	Tellexmax Consultoria em Telemarketing Ltda	01/04/2020	2.195.001,22	Atividades de intermediação e agenciamento de serviços e negócios em geral, exceto imobiliários	Parceiro Comercial - Televidas

Além disso, descreveu as notas fiscais pelo seguinte quadro resumo:

NF	Pretador do Serviço	Emissão	Valor	Discriminação do Serviço
170	Brasilcenter Comunicações Ltda	16/04/2020	4.835.057,41	call center
552	Cobmax Contact Center Ltda	22/04/2020	2.637.785,28	call center
834	Saddi e Santos Ltda-epp	22/04/2020	2.718.104,33	Intermediação de Vendas-Comissionamento
2125	Tellexmax Consultoria em Telemarketing Ltda	07/04/2020	2.114.027,75	Atividades de intermediação e agenciamento de serviços e negócios em geral, exceto imobiliários
2124	Tellexmax Consultoria em Telemarketing Ltda	01/04/2020	2.195.001,22	Atividades de intermediação e agenciamento de serviços e negócios em geral, exceto imobiliários

Segundo a fiscalização, as atividades vinculadas aos serviços descritos como MOVEI - PROMOTORES DE VAREJO, NET - CONDOMINIO CONSULTOR e NET - D2D VENDEDOR estão vinculadas ao processo de vendas, não se vinculando à efetiva prestação do serviço e, portanto, foram glosadas. As despesas dentro do grupo “SERV INTERMEDIAÇÃO VENDA SERVIÇOS COMISS”, possuem as mesmas descrições dos grupos anteriores (“SERV INTERM/AGENCIAM BENS MOVEIS IMOVEIS” e “SERV INTERMEDIACAO DE ESTACIONAMENTO”) relativamente aos serviços prestados.

Cita Solução de Consulta COSIT nº 61, de 14 de março de 2023 e Solução de Consulta COSIT nº 14, de 28 de fevereiro de 2024.

Com isso, a fiscalização concluiu que os serviços relativos à intermediação e agenciamento se destinam ao aumento dos canais de vendas. São utilizados em uma etapa anterior à prestação de serviço pelo contribuinte, no caso está vinculado ao processo de venda. Sendo assim, afirma que não constituem insumos da atividade operacional da pessoa jurídica, pois não integram a cadeia produtiva para a execução dos serviços prestados e não podem ser aproveitados no cálculo dos créditos das contribuições.

Quanto à revenda de aparelhos telefônicos, o conceito de insumo não se insere na atividade comercial.

Quanto aos Serviços de Publicidade (A170), a fiscalização concluiu que não geram direito a crédito pois não entram na cadeia produtiva do serviço prestado. Não atendem ao critério da essencialidade, visto que para a prestação de serviços de telecomunicações, prestação de serviços de valor adicionado e revenda de

aparelhos telefônicos, não dependem intrínseca e fundamentalmente das atividades de propaganda e publicidade. Com relação ao critério de relevância, a atividade de propaganda e publicidade também não integra o processo de produção do serviço, não fazem parte de um processo singular das operações realizadas, e as atividades ocorrem em momento diverso ao do serviço prestado e finalizado. Cita Solução de Consulta COSIT nº 84/2020 e Solução de Consulta COSIT nº 32/2021.

Quanto aos Serviços com Material Gráfico e Placas (A170), a fiscalização glosou os créditos uma vez que apesar de fundamental para o aumento da visibilidade da marca e produtos, com impacto direto no aumento das vendas, não pode ser enquadrado como insumo por não entrar no processo produtivo do produto ou serviço vendido, não atendendo assim ao princípio da essencialidade, bem como ao da relevância, pois apesar de aumentar as vendas, não agrega valor ao produto ou serviço intrinsecamente.

Quanto às Despesas com Assessoria e Consultoria – Programa Psicossocial (A170), trata-se de uma despesa voltada a conectar aspectos psicológicos e sociais de um indivíduo.

Segundo a autoridade fiscal, não há previsão da inclusão da referida despesa como crédito.

A análise da sua essencialidade e relevância como insumo no processo de prestação de serviço, em conformidade com o Parecer Normativo COSIT 05/2018, não se trata de insumos revestidos de dependência intrínseca e fundamental para o processo de prestação dos serviços. Cita Solução de Consulta COSIT nº 84/2020, bem como os §§s 40 e 41 do Parecer Normativo COSIT nº 05/2018.

Por fim, a fiscalização glosou os créditos abaixo relacionados e aplicou a multa de ofício nos termos do artigo 44 da Lei nº 9430/1996. Como a interessada possui receitas do regime cumulativo e receitas do regime não-cumulativo, a fiscalização calculou a proporção das glosas considerando as Receitas Brutas dos dois regimes.

Base de Cálculo dos Créditos glosados informados no Bloco F100:

Nome da conta analítica/grupo de contas	Base de cálculo - Crédito
CSP-LOCAÇÕES-PJ-VEÍCULOS	39.189.180,67
DEF-CUSTO TRANS S/EMPFIN-MN-INSTITFINANC	5.460.735,54
DEF-CUSTO TRANS S/EMP.FIN-MN-INSTIT.FINANC	385.903,22
DEF-CUSTO TRANS S/EMPFIN-MN-INSTITFINANC	13.141.549,09
DGA-OUTROS SERVTERC-FINANCEIROS-ARRECADACÃO	225.005.841,50
Total Geral	283.183.210,02

Base de Cálculo dos Créditos glosados informados no Bloco A170:

Descrição do Item de Itens	Base de calculo do Crédito
SERV AGENCIAMENTO PROPAG/PUBLICIDADE VAS Total	423.358.755,16
SERV ASSES/CONSULTORIA PROG PSICOSSOCIAL Total	389.488,92
SERV COLETA DE INFORM P/INVENTARIO SITES Total	2.803.275,22
SERV CONFECCAO DE MATERIAL GRAFICO Total	3.653.536,15
SERV CONFIG SW RADIO LEG GER 10-20 ENLC Total	35.223,38
SERV GRAFICO P/CONFECCAO PRODUCAO PLAC Total	219.751,07
SERV INTERM/AGENCIAM BENS MOVEIS IMOVEIS Total	361.699.135,51
SERV INTERMEDIACAO DE ESTACIONAMENTO Total	120.724.717,06
SERV PRODUÇÃO MATERIAL PUBLICIT VAS Total	61.084.113,07
Total Geral	973.967.995,54

Proporção da Receita sujeita ao regime não-cumulativo por competência:

Mês/EPD Contribuições	Receita Bruta Total	Receita Bruta Cumulativa		Receita Bruta Não-Cumulativa			
		Valor	% no mês	Tributada no Mercado Interno	Exportação	Total	% no mês
01/2020	4.191.277.541,81	3.243.956.097,59	77,40%	885.892.569,73	61.428.874,49	947.321.444,22	22,60%
02/2020	3.363.106.299,97	2.471.575.335,60	73,49%	840.780.893,56	50.750.070,81	891.530.964,37	26,51%
03/2020	3.438.788.655,70	2.515.986.272,80	73,16%	868.644.143,34	54.158.239,56	922.802.382,90	26,84%
04/2020	3.311.316.121,31	2.476.837.654,20	74,80%	800.054.610,96	34.423.856,15	834.478.467,11	25,20%
05/2020	3.550.908.115,13	2.454.541.899,13	69,12%	1.055.026.193,07	41.340.022,93	1.096.366.216,00	30,88%
06/2020	3.346.225.994,81	2.403.912.814,64	71,84%	861.611.665,42	80.701.514,75	942.313.180,17	28,16%
07/2020	3.411.637.467,99	2.453.746.213,96	71,92%	891.931.535,48	65.959.718,55	957.891.254,03	28,08%
08/2020	3.442.640.814,43	2.433.321.253,41	70,68%	951.633.042,59	57.686.518,43	1.009.319.561,02	29,32%
09/2020	3.422.403.537,73	2.446.408.241,47	71,48%	925.337.556,72	50.657.739,54	975.995.296,26	28,52%
10/2020	3.406.048.010,33	2.430.515.190,25	71,36%	914.509.543,72	61.023.276,36	975.532.820,08	28,64%
11/2020	3.531.541.688,49	2.356.465.501,71	66,73%	1.119.383.632,03	55.692.554,75	1.175.076.186,78	33,27%
12/2020	3.541.721.168,77	2.431.957.728,49	68,67%	1.030.915.840,90	78.847.599,38	1.109.763.440,28	31,33%
Total	41.957.615.416,47	30.119.224.203,25		11.145.721.227,52	692.669.985,70	11.838.391.213,22	

A interessada apresentou impugnação em 26/11/2024. Inicialmente, alega a tempestividade da defesa. Faz uma síntese do procedimento de fiscalização.

Em relação à COFINS e ao PIS Importação, a interessada enumera os seguintes itens que resultaram em omissão de receitas: Interconexão internacional, Honorários Advocatícios, Licenças temporárias de softwares de prateleira e Prêmios de Seguros.

No que diz respeito à glosa dos créditos enumerou as seguintes glosas: Locação de Veículo, taxa administrativa de cartão, Despesas de Serviços de Call Center, Despesas de Publicidade e Propaganda e confecção de material gráfico e placas e Despesas com Assessoria e Consultoria – Programa Psicossocial.

Da não incidência de PIS e COFINS importação sobre remessas para operadoras não residentes pela prestação de serviços de interconexão de rede.

A interessada alega que celebrou contratos com empresas de telecomunicação localizadas em outros países para viabilizar a conexão com as respectivas redes (Doc. nº 02), permitindo a troca de sinais entre os seus clientes, de duas formas distintas:

(i) Tráfego entrante: ocorre quando um usuário estrangeiro pretende utilizar serviços de telecomunicação em território brasileiro. Neste caso, o cliente estrangeiro inicia a sua ligação junto a uma operadora estrangeira, enquanto a operadora nacional irá completá-la, permitindo a conexão com o destinatário localizado no Brasil, através das suas redes.

(ii) Tráfego sainte: ocorre sempre que um usuário residente no Brasil pretende se conectar a um destinatário no exterior. Neste caso, o usuário residente no país iniciará a sua ligação à operadora brasileira, cabendo a uma operadora estrangeira finalizar a chamada, conectando o cliente a um destinatário residente no exterior, através das suas redes.

Em síntese, a interessada descreve a controvérsia com a autoridade fiscal da seguinte forma:

(i) o resultado dos serviços remunerados se concretizou no exterior, e não no Brasil, como supôs a autoridade fiscal, razão pela qual não há importação de serviços; e(ii) ainda que o resultado do serviço tivesse ocorrido no Brasil, o Regulamento de Melbourne prevê a isenção de quaisquer tributos incidentes em remessas efetuadas para remunerar não residentes nas operações de tráfego sainte.

A interessada alega que quanto às operações de tráfego sainte, não há dúvidas de que a sua prestação é realizada por uma operadora de telecomunicações residente no exterior e executada também no exterior, afinal, o objetivo é conectar o cliente residente no Brasil a um destinatário no exterior. Quanto ao resultado, ele se verificou igualmente no exterior, pois o serviço visa à conexão da sua rede ao destinatário final das ligações telefônicas, o que ocorre, logicamente, em território estrangeiro. Logo, o serviço contratado (tráfego sainte), tem seu resultado verificado no exterior, quando a prestadora de serviços ali residente realiza a interconexão e permite a finalização da chamada. Apresenta trechos extraídos do contrato de interconexão de rede celebrado entre a Empresa Brasileira de Telecomunicações S.A. - Embratel (sociedade empresária incorporada pela Impugnante) e a operadora norte americana Telecall Telecommunications Corp.

(doc. nº02, cit.1):

"Considerando que

A EMBRATEL e a Telecall Telecommunications Corp. são empresas devidamente autorizadas a prestar serviços de telecomunicações em seus respectivos países e desejam, em conjunto, prover o transporte e a terminação de tráfego de telecomunicações de voz dedicado e comutado, originado no território de operação da outra Parte ou de suas afiliadas, e terminado nos locais especificados nos respectivos Anexos a seguir ("os Serviços").

1. ESCOPO DO CONTRATO E DEFINIÇÕES

1.1 – O serviço de telecomunicações ou a classe de serviço a ser prestado nos termos deste contrato é: Transporte internacional e terminação de tráfego de voz comutado entre e para os respectivos países de operação de cada Parte e os locais especificados nos Anexos a seguir."²

Alega que a jurisprudência da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF adota o critério do Resultado como Utilidade Imediata que, por sua vez, "considera a relação fática entre a prestação do serviço e os efeitos não econômicos, utilidade ou satisfação, resultado, gerado por ele". Com isso, a CSRF afastou da definição do local do resultado, a adoção de quaisquer critérios que indicassem um resultado remoto dos serviços prestados, baseados em critérios como "Resultado Benefício Econômico, quer seja, Mediato ou Imediato; Resultado Dispendio Econômico, Resultado Execução do Serviço ou o Resultado Utilidade Mediata". Cita Acórdão da CSRF nº 9303-013.296, 3ª Turma, Red. Desig. Cons. Tatiana Midori Migiyama, 16.08.2022.

Alerta que no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 01, de 11 de outubro de 2018, ao analisar os requisitos para a caracterização de uma exportação de serviços, externou entendimento de que o local do resultado produzido pelo serviço se confunde com o local onde a demanda pelo serviço é atendida. Cita a Solução de Divergência COSIT nº 3, de 29 de setembro de 2020, alegando que a própria Receita Federal considera a prevalência do conceito Resultado como Utilidade Imediata para aferição do local em que se verifica o resultado do serviço.

Entende que não há dúvidas de que o local onde a demanda pelo serviço é atendida é no exterior, sendo assim, entende que é naquela localidade que ocorre a "consequência direta da prestação" (a interconexão da rede da operadora brasileira à rede da operadora estrangeira).

Não há como alegar que a consequência direta seria a finalização da chamada telefônica no Brasil, pois quem é o contratante dos serviços de interconexão não é o cliente, mas a operadora de telefonia brasileira (caso da Impugnante), que, para prestar serviços, subcontrata a finalização da chamada junto à operadora estrangeira.

Ressalta que a Solução de Divergência COSIT nº 3/2020 e o Parecer Normativo nº 01/2018, têm efeito vinculante. Pede o cancelamento integral do lançamento das contribuições sociais decorrentes da inclusão, nas suas bases de cálculo, das remessas efetuadas para remunerar a prestação de serviços de interconexão de rede.

Ainda que não considerasse os argumentos já apresentados, a interessada alega que as operações de telecomunicação internacionais estão subordinadas a um regramento específico que excepciona o regime tributário aplicado pelo Brasil às remessas efetuadas a beneficiários não residentes, determinando a sua isenção. O referido regramento corresponde à Convenção da União Internacional de Telecomunicações - UIT, concluída em Genebra, em 22.12.1992, bem como de seu Instrumento de Emenda, aprovado em Quioto, em 14.10.1994 (doc. nº 03). Essas convenções internacionais foram aprovadas pelo Decreto Legislativo nº 67/1998 e, em seguida, internalizados pelo Decreto nº 2.962/1999.

Explica que pela Convenção os signatários dos tratados comprometem-se a adotar e respeitar os Regulamentos das Telecomunicações Internacionais (RTI), inclusive o RTI firmado em Melbourne em 1998(doc. nº 03, cit.). Considerando a Convenção somente há exigência de tributo no caso de provimento de serviços internacionais de telecomunicações pelo país onde está localizado o usuário do serviço. Logo, somente será passível de tributação pelo Brasil a remuneração pela prestação de serviço de telecomunicação cobrada pela interessada sobre usuários aqui localizados (tráfego entrante). Por outro lado, não são tributáveis, pelo Brasil, os valores cobrados da interessada por empresas estrangeiras, pela prestação de serviços que propiciam a comunicação(ex: dados) do usuário brasileiro a partir do exterior e com resultado direto igualmente no exterior.

A regra de isenção se aplica aos tributos. Alerta que há diversos precedentes dos tributos que confirmam o afastamento não apenas do IRRF, como também das contribuições.

Ressalta que, nos termos do art. 98 do CTN, os tratados e convenções internacionais possuem primazia sobre a legislação interna, o que logicamente inclui a Convenção de Genebra e os RTI - dentre os quais o Regulamento de Melbourne - que a integram. Deste modo, havendo tratado ou convenção internacional em vigor, impõe-se a sua observância em virtude do critério da especialidade, de modo a suspender provisoriamente a eficácia e da aplicabilidade do ordenamento positivo interno. Cita decisões de Tribunais Federais como recurso de argumentação.

Em relação às remessas de honorários advocatícios prestados por escritórios estrangeiros, a interessada informa que opera através da Embratel Star One diversos satélites da classe Star One utilizados para a prestação de serviços de comunicação que compõem o seu objeto social, em especial telefonia, transmissão de dados, canais de televisão por satélite. Afirma que para explorar a capacidade dos seus satélites em outros países deve observar normas emitidas pelas agências reguladoras. Desta forma, contratou escritórios de advocacia em cada um dos países nos quais presta serviços para a confecção de pareceres jurídicos e representação legal perante as autoridades.

Em todos os contratos celebrados, a interessada alega que os prestadores de serviços residem no exterior e o resultado imediato dos serviços públicos também

se verifica exclusivamente no exterior, nos respectivos países em que prestados, pois seu objeto é a representação da interessada perante os respectivos órgãos governamentais.

Afirma que o resultado mediato dos serviços prestados também ocorre exclusivamente no exterior, pois a assessoria jurídica se destina a viabilizar que possa operar naqueles países (e não no Brasil).

Alega que a fiscalização concluiu que esses serviços tinham resultado no Brasil sem amparo em nenhum documento. Que apresentou documentos durante o procedimento fiscal que comprovam que o resultado acontece no exterior. Que até mesmo os resultados econômicos se deram no exterior.

Por fim, pede que seja declarado improcedente a exigência considerando que: (i) os prestadores de serviços são não residentes, (ii) os serviços foram prestados no exterior; e (iii) o resultado - utilidade imediata - foi verificado, igualmente, no exterior.

Das remessas a título de royalties para o uso de softwares de prateleira A autoridade fiscal reproduziu as ementas da Solução de Consulta COSIT nº 107, de 06.06.2023 e da Solução de Consulta nº231, de 12.05.2017 para subsidiar as suas conclusões de que os valores remetidos ao exterior a título de licença de uso de software estariam sujeitos ao PIS/Cofins-Importação.

A interessada, por sua vez, explica para determinar a incidência de PIS e COFINS sobre as remessas efetuadas a não residentes pelo licenciamento do direito de uso de software, é fundamental definir a natureza jurídica do licenciamento do direito de uso de software e dos valores remitidos ao exterior para remunerá-lo e verificar se a operação e os valores remetidos ao exterior se amoldam a quaisquer das hipóteses de incidência previstas. Conceitua softwares. Faz um breve histórico em relação ao entendimento da Receita Federal acerca da não incidência de Pis e COFINS Importação sobre royalties. Explica que, especificamente quanto aos royalties pagos em razão do uso de softwares "de prateleira" (não customizáveis), a Receita Federal sempre defendeu que somente poderia haver a incidência das contribuições sociais caso houvesse um "suporte físico" que pudesse ser objeto de valoração aduaneira.

Por outro lado, em se tratando de software sujeito a download ou acesso em "nuvem", em que o usuário adere a um contrato de licença de direito de uso do software, a Receita Federal entendia estar diante de mera cessão de direito de uso de propriedade intelectual, ensejando a sua remuneração por royalties, o que afasta a incidência do PIS/COFINS-Importação(Solução de Consulta COSIT nº 303, de 14 de junho de 2017 e Solução de Consulta COSIT nº262, de 29 de maio de 2017)Explica que, em fevereiro de 2021, o STF concluiu o julgamento das ADIs nº 1.945 e 5659, tendo prevalecido o entendimento de que as operações envolvendo licenciamento e a cessão de direito de uso de softwares configurariam prestação de serviços, e, portanto, estariam sujeitas à incidência do ISSQN. Posteriormente, em junho de 2023, a Receita Federal reviu o seu posicionamento para adequá-lo

ao do STF. Nesse contexto, foi editada a Solução de Consulta COSIT nº 107/2023, segundo a qual a licença de direito de uso de software de prateleira sofreria a incidência de PIS/COFINS-importação.

Alega que como os fatos geradores discutidos nos autos são de 2020, estava protegida pelos efeitos da Solução de Consulta nº 303/2017 e nº 262/2017, emitidas pela COSIT, que afastavam a incidência de PIS-Importação e COFINS-Importação na remessa de royalties pela licença de direito de uso de software não customizável.

Cita o art. 26 da Instrução Normativa RFB nº 2058/2021 que regula a alteração do entendimento fazendário, de forma desfavorável ao contribuinte. Além disso, cita o Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 4/2022. Alega que a Receita Federal reconhece a irretroatividade da mudança de entendimento em sede de solução de consulta no texto da Solução de Consulta COSIT nº107/2023.

Além disso, alega que a Solução de Consulta COSIT nº 231/2017 não é aplicável ao caso concreto, pois o objeto relaciona-se com as receitas decorrentes de revenda de softwares nº âmbito do SIMPLES NACIONAL.

Com isso, peça que o lançamento seja considerado improcedente.

Da não incidência de PIS e COFINS sobre prêmios de seguros.

Segundo a fiscalização a tributação dos prêmios de seguros está amparada na Solução de Consulta COSIT nº 47/2019 que afirma que prêmios de seguros se sujeitam ao PISimportação e COFINS-importação.

A interessada, por sua vez, alega que não se trata de contraprestação por serviço prestado. Que o conceito de "prestação de serviços" deve ser interpretado à luz do Direito Privado, consoante determina o art. 109 do CTN.

Afirma que na prestação de serviços uma pessoa "se obriga para com outra a fornecer-lhe a prestação de sua atividade, mediante remuneração". Que o conceito de prestação de serviços pressupõe o exercício de uma atividade por parte daquele que pretende receber a remuneração, constituindo-se, portanto, numa obrigação de fazer. Cita o RExp nº 116.121-3, em que se entendeu que o ISS não poderia incidir sobre a locação de bens móveis, porquanto esta atividade não envolveria uma obrigação de fazer, o que violaria o art. 156, inciso III, da CF/8. E a Súmula Vinculante nº31, que ostenta a seguinte redação:

Súmula Vinculante 31 - É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis." (STF, Sessão Plenária de 04/02/2010).

No caso da seguradora, o prêmio pago não se destina a remunerar qualquer obrigação de fazer por partes das seguradoras, tanto é assim que tais valores são sujeitos ao IOF.

Os serviços prestados pelas seguradoras correspondem ao "agenciamento, corretagem e intermediação de seguros" remunerados por "comissão" (nos

termos do item 10.1 da Lista Anexa da Lei Complementar nº 116/2003), e não pelo "prêmio" pago pelo contratante para a cobertura dos riscos estipulados em apólice. No caso concreto as remessas feitas para seguradoras não residentes foram "prêmio" pago pela interessada pela cobertura de riscos, e não "comissão".

Das glosas de créditos da não-cumulatividade:

Em relação às glosas de insumos, a interessada alega que a decisão do REsp nº 1.221.170/PR autoriza o desconto de créditos não apenas sobre as despesas consideradas essenciais ao processo produtivo ou de venda de bens, como todos os dispêndios considerados relevantes à atividade econômica da empresa. Cita o Parecer Normativo COSIT nº 05/2018 e entendimento do CARF.

Quanto à locação de veículos, informa que se trata de transporte e profissionais técnicos e equipamentos diretamente empregados na prestação de serviços que compõem o seu objeto social. Que não há dúvidas de que esses veículos alugados são diretamente empregados na atividade econômica desempenha pela interessada. Que a utilização do crédito está amparada nº inciso IV do artigo 3º das Leis nº 10.833/2003 e nº 10637/2002.

Quanto à taxa administrativa com cartão de crédito e dos custos com arrecadação, a interessada esclarece que se responsabiliza por centralizar as atividades de cobrança e repasse de recursos mediante a emissão de uma única fatura aos seus clientes, com valores de todos os serviços prestados pelas diferentes empresas do grupo.

Alega que a prestação de serviços de cobrança, arrecadação e faturamento às demais empresas prestadoras de serviços de telecomunicação e de SVA1 decorre, também, de imposição legal. Cita o art. 27 da Resolução Anatel nº 343, de 17 de julho de 2003 Art. 27. A prestadora de serviços de telecomunicações de interesse coletivo, quando solicitada, deve:

(...)II - prestar serviços de faturamento, cobrança, atendimento dos serviços de cobrança e arrecadação das prestadoras de serviços de telecomunicações de interesse coletivo com as quais possua acordo para fruição de tráfego, em condições isonômicas.

A interessada apresentou contrato com a Embratel TVSAT no intuito de demonstrar que a interessada presta serviços de cobrança (emissão de boletos, postagem e cobrança) dos valores relativos aos SVA's prestados pelas empresas de seu grupo econômico aos clientes, mediante a impressão de um único documento de cobrança e seu envio aos usuários para pagamento.

Com isso, entende que as despesas incorridas com a contratação de meios de pagamento - cartões de crédito e débito - atende aos critérios de essencialidade e relevância para qualificá-las como insumos na prestação de serviços de cobrança, arrecadação e faturamento e, portanto, devem ser revertidas as glosas.

Quanto às despesas com taxa administrativa com cartão de crédito e dos custos com arrecadação na venda de aparelhos, a interessada alega que a relevância da contratação de meios de pagamento e serviços de cobrança para as atividades de venda de mercadorias é clara. Diante do predomínio dos cartões de crédito e débito como meio de pagamento, não há dúvidas de que, na sua ausência, as vendas de aparelhos seriam sensivelmente afetadas, tornando-se inviável a sua atuação no segmento. Cita tese de que cabe a utilização de créditos de despesas relevantes para a atividade econômica do contribuinte e pede que seja revertida a glosa.

Quanto às despesas com serviços de intermediação e agenciamento (call center), a interessada explica que a fiscalização desconhece a relação entre ela e os seus parceiros. Para a consecução das suas atividades econômicas, serviços de call center de empresas que têm por finalidade principal esclarecer dúvidas e solucionar problemas técnicos relativos aos serviços prestados aos seus clientes. Cita contrato celebrado com a Brasil Center e com a Tellemex.

A interessada explica, ainda, que os serviços prestados demandam suporte técnico constante e são essenciais à manutenção permanente de canais de atendimento ao cliente durante todo o processo de prestação de SVAs ao cliente. Alega que, não se trata, de dispêndios anteriores à prestação de serviços (como entendeu a Fiscalização), mas de dispêndios que são incorridos à medida em que os SVAs são prestados pela Impugnante aos seus clientes e que são de imposição legal, considerando que o Código de Defesa do Consumidor exige canais de atendimento com o consumidor.

Quanto às atividades de prospecção de clientes, realizada pelas mesmas empresas responsáveis pela prestação de serviços de atendimento aos clientes, a interessada esclarece que despesas realizadas com a contratação desses serviços também se qualificam como insumos.

Alega, ainda, que as glosas não foram segregadas, considerando as parcelas dos valores pagos às empresas contratadas correspondente ao serviço de apoio ao consumidor, cuja manutenção é exigida pela legislação consumerista, dos valores pagos a título de agenciamento e intermediação nas operações de venda. Portanto, deve levar ao reconhecimento do cancelamento integral da glosa, sob pena de se admitir a manutenção da glosa fiscal de valores que inquestionavelmente se qualificam como insumo.

Quanto as Despesas com Publicidade e Confecção de Material Gráfico, alega que a propaganda e publicidade torna-se relevante quando se considera que uma parcela substancial dos produtos oferecidos ao público consumidor ocorre por meio de plataformas digitais no âmbito da internet. Explica que há uma correlação direta entre a intensificação das ações de propaganda e publicidade realizadas e o acréscimo substancial das receitas operacionais brutas auferidas pela empresa.

Reclama que a verificação dos critérios de essencialidade e relevância às despesas incorridas com publicidade, propaganda e divulgação não deve ocorrer de forma abstrata, tal como procedeu a autoridade fiscal, mas levando-se em consideração as singularidades da atividade econômica do contribuinte, tal como estabelecido pelo STJ ao julgar o tema 779, e convalidado pela jurisprudência do CARF.

Das Despesas com Assessoria e Consultoria – Programa Psicossocial, a interessada explica que se trata de aquisição de conteúdo, por exemplo filmes, músicas, séries, esportes, notícias de diversos fornecedores que são utilizados na prestação de SVA aos seus clientes. Que apresentou os contratos de diversos fornecedores que são utilizados na prestação de SVA aos seus clientes.

Ressalta que as despesas indicadas constaram com o descritivo equivocado na Ficha A170 da EFD-Contribuições exclusivamente porque o fornecedor - a empresa PMOVIL - indicou equivocadamente, nas notas fiscais, a descrição "SERV ASSES/CONSULTORIA PROG PSICOSSCIAL.

Desta maneira, entende que a fiscalização interpretou a despesa apenas pelo que foi descrito na EFD-Contribuições e deixou de observar a real natureza da despesa, pois não se trata de despesas com programas de conexão de aspectos psicológicos e sociais de um indivíduo ou interação entre pensamentos, emoção e comportamentos.

Por fim, pede que dado provimento à impugnação e sejam declarados insubsistentes os autos de infração.

É o relatório.”

Adicionalmente, note-se a forma de publicação da Ementa deste Acórdão de primeira instância administrativa fiscal:

“Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

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

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões judiciais e administrativas relativas a terceiros não possuem eficácia normativa, uma vez que não integram a legislação tributária de que tratam os artigos 96 e 100 do Código Tributário Nacional.

JUROS SELIC. INCIDÊNCIA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), sobre o valor correspondente à multa de ofício (Súmula CARF nº 108).

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

PIS/COFINS-IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. ADOÇÃO DO CRITÉRIO UTILIDADE IMEDIATA PARA DEFINIÇÃO DO LOCAL DO RESULTADO.

Nos termos da Lei 10.865/04, os eventos abrangidos pela hipótese de incidência do PIS/Cofins-importação de serviços devem observar cumulativamente os seguintes requisitos: (i) que os serviços sejam prestados por residentes ou domiciliados no exterior; (ii) que os serviços sejam executados no exterior; (iii) que o resultado dos serviços seja verificado no país. No que concerne ao conceito de resultado, para fins de se definir o local do resultado do serviço para o efetivo enquadramento ou afastamento do evento como sendo importação ou não de serviços, é de se aplicar o critério Resultado Utilidade Imediata que, por sua vez, considera a relação fática entre a prestação do serviço e os efeitos não econômicos, utilidade ou satisfação, resultado, gerado por ele. O que, por conseguinte, deve-se afastar para a definição do local do resultado, a adoção dos critérios Resultado Benefício Econômico, quer seja, Mediato ou Imediato; Resultado Dispendio Econômico, Resultado Execução do Serviço ou o Resultado Utilidade Mediata IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. RESULTADO. VERIFICAÇÃO.

O resultado de serviço produzido no exterior se verifica no país quando é constatada uma relação fática imediata que abrange, dentre outros, um benefício direto a uma pessoa que esteja em território brasileiro.

PIS E COFINS. IMPORTAÇÃO. REMESSAS AO EXTERIOR. SOFTWARE "DE PRATELEIRA". ALTERAÇÃO DE ENTENDIMENTO. IRRETROATIVIDADE.

Deve ser afastada a exigência relativa ao PIS e à Cofins incidentes sobre as remessas feitas ao exterior a título de contraprestação pelo licenciamento de uso de softwares "de prateleira" se os fatos geradores ocorreram anteriormente à edição da Solução de Consulta Cosit nº 107, de 06 de junho de 2023, que alterou o entendimento da Solução de Consulta Cosit nº 71, de 10 de março de 2015, porquanto tal mudança não pode retroagir para alcançar fatos passados.

SEGURO DE RESPONSABILIDADE CIVIL PROFISSIONAL CONTRATADO NO EXTERIOR. INCIDÊNCIA.

A Contribuição para o PIS/Pasep-Importação incide sobre o pagamento de prêmio de seguro de responsabilidade civil profissional contratado com seguradora sediada no exterior. A base de cálculo da contribuição é de 15%(quinze por cento) do valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido ao exterior (prêmio).

REGIME NÃO CUMULATIVO. ALUGUEL DE VEÍCULOS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Somente geram direito ao desconto de créditos, para fins de determinação dos valores devidos da contribuição, nos moldes da legislação de regência, as despesas com aluguel de prédios, máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa, pagos a pessoa jurídica, não se enquadrando no dispositivo as despesas com aluguéis de veículos automotores.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. TAXA DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÃO DE CRÉDITO OU DÉBITO. DESPESAS OPERACIONAIS COM VENDAS.

O pagamento de taxas de administração para pessoas jurídicas administradoras de cartões de crédito ou débito não gera direito à apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, por ausência de previsão legal.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CALL CENTER. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS POR IMPOSIÇÃO LEGAL. IMPOSSIBILIDADE.

Nos termos do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 2018, nem mesmo em relação aos itens impostos à pessoa jurídica pela legislação se afasta a exigência de que sejam utilizados no processo de produção de bens ou de prestação de serviços para que possam ser considerados insumos para fins de creditamento das contribuições, de modo que não podem ser considerados para fins de creditamento itens exigidos pela legislação consumerista às pessoas jurídicas em geral, a exemplo das imposições relativas à disponibilização de centrais de atendimento ao consumidor (call centers).

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DESPESAS COM ADMINISTRAÇÃO E COBRANÇA. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas da pessoa jurídica com atividades diversas da produção de bens e da prestação de serviços não representam aquisição de insumos geradores de créditos das contribuições para o PIS/Pasep, como ocorre com as despesas havidas nos setores administrativo, contábil, jurídico, etc., da pessoa jurídica.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. DESPESAS COM PUBLICIDADE E PROPAGANDA. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

As despesas com publicidade e propaganda não geram direito ao crédito não cumulativo, por não se caracterizam como insumos na prestação de serviços da pessoa jurídica.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

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

LANÇAMENTO SOBRE A MESMA MATÉRIA FÁTICA.

Aplica-se à Contribuição para o PIS/Pasep o decidido relativamente à Cofins, por se tratar de matéria fática idêntica.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte”

O contribuinte descreve suas alegações nos seguintes itens em seu Recurso Voluntário:

- 1) DAS RAZÕES PARA O CANCELAMENTO DOS LANÇAMENTOS DE PIS/COFINS-IMPORTAÇÃO.
 - 1.1) Da não incidência de PIS e COFINS sobre remessas para operadoras não residentes pela prestação de serviços de interconexão de rede.

1.1.1) Da não ocorrência do fato gerador da contribuição ao PIS e da COFINS. O resultado do serviço de interconexão de rede ocorreu no exterior.

1.1.2) Sucessivamente, da aplicação do Regulamento das Telecomunicações Internacionais às remessas de interconexão de rede efetuadas pela Recorrente.

1.1.2.1) Da vigência do Regulamento de Melbourne no ordenamento jurídico brasileiro

1.1.2.2) Da exoneração total das remessas ao exterior pelo Regulamento de Melbourne

1.2) Da não incidência de PIS e COFINS sobre prêmios de seguros. Inexistência de serviço prestado.

2) DAS RAZÕES PARA O CANCELAMENTO DAS GLOSAS FISCAIS DE CRÉDITOS DE NÃO CUMULATIVIDADE DE PIS/COFINS.

2.1) O conceito de “insumo” fixado pelo STJ em Recurso Repetitivo.

2.2) Das despesas com a locação de veículos.

2.3) Das despesas com taxa administrativa com cartão de crédito e dos custos com arrecadação: insumos dos serviços de cobrança.

2.3.1) Das despesas com taxa administrativa com cartão de crédito e dos custos com arrecadação: insumos dos serviços de cobrança.

2.4) Das despesas com serviços de intermediação e agenciamento (call center).

2.4.1) Call center relativo aos SVAs prestados pela Recorrente.

2.4.2) Call center utilizado na prestação de serviços de cobrança, arrecadação, repasse a outras empresas de telecomunicação.

2.4.3) Agenciamento e comissionamento utilizado na prestação de serviços de intermediação de vendas.

2.5) Das despesas com publicidade e confecção de material gráfico.

2.6) Das despesas com assessoria e consultoria – Programa Psicossocial

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Fabiana Francisco de Miranda, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade para conhecê-lo.

O presente processo trata de autuação quanto ao crédito tributário de PIS/Cofins, apurado em 2020, no valor de R\$ 15.869.127,26 e R\$ 73.094.162,81, respectivamente.

Segue abaixo análise quanto aos temas tratados no Recurso Voluntário:

1) DAS RAZÕES PARA O CANCELAMENTO DOS LANÇAMENTOS DE PIS/COFINS-IMPORTAÇÃO.

1.1) Da não incidência de PIS e COFINS sobre remessas para operadoras não residentes pela prestação de serviços de “Interconexão de Rede”.

1.1.1) Da não ocorrência do fato gerador da contribuição ao PIS e da COFINS. O resultado do serviço de interconexão de rede ocorreu no exterior.

1.1.2) Sucessivamente, da aplicação do Regulamento das Telecomunicações Internacionais às remessas de interconexão de rede efetuadas pela Recorrente.

1.1.2.1) Da vigência do Regulamento de Melbourne no ordenamento jurídico brasileiro

1.1.2.2) Da exoneração total das remessas ao exterior pelo Regulamento de Melbourne

Em seu Recurso Voluntário, a Contribuinte descreveu que celebrou contratos com outras empresas de telecomunicação localizados no exterior, com a finalidade de viabilizar a conexão das redes, das seguintes formas:

- (i) Tráfego entrante: quando um cliente estrangeiro pretende utilizar serviços de telecomunicações no território brasileiro. O início de sua ligação ocorre junto a uma operadora estrangeira, porém a operadora local a complementa, permitindo a conexão do cliente em suas redes.
- (ii) Tráfego sainte: quando um usuário residente no Brasil pretende se conectar a um destinatário no exterior. O início de sua ligação ocorre junto à operadora brasileira, porém a operadora estrangeira finaliza a chamada, conectando o cliente a um destinatário no exterior, por meio de suas redes.

No presente caso, a análise quanto à tributação é sobre a remessa efetuada para remuneração da operadora não residente pelo tráfego sainte. As autoridades fiscais entenderam que essa remessa seria sujeita a PIS/Cofins importação.

Já a defesa da Contribuinte é de que não há essa incidência tributária em virtude dos seguintes motivos:

- a) O resultado dos serviços teria se concretizado no exterior, não resultando assim em importação de serviços; e
- b) Ainda que o resultado do serviço tivesse ocorrido no Brasil, haveria uma previsão de isenção de quaisquer tributos incidentes em remessa para remunerar não residente de tráfego sainte, por meio do Regulamento de Melbourne.

Note-se artigos 1º, §1º e 3º da Lei nº 10.865/2004, para a análise de incidência de PIS/Cofins sobre importação de serviços:

“Art. 1º Ficam instituídas a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços - PIS/PASEP-Importação e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior - COFINS-Importação, com base nos arts. 149, § 2º, inciso II, e 195, inciso IV, da Constituição Federal, observado o disposto no seu art. 195, § 6º. (Vide Lei Complementar nº 214, de 2025)

§ 1º Os serviços a que se refere o caput deste artigo são os provenientes do exterior prestados por pessoa física ou pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior, nas seguintes hipóteses:

I - executados no País; ou

II - executados no exterior, cujo resultado se verifique no País.

(...)

Art. 3º O fato gerador será: (...)

I - a entrada de bens estrangeiros no território nacional; ou

II - o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado.” (Grifei).

Pelo exposto, note-se são requisitos à incidência de PIS/Cofins importação: a) o prestador ser residente no exterior; e b) o resultado do serviço executado no exterior for verificado no Brasil.

Pode-se também concluir que serviços prestados por residente no exterior, executados também no exterior, e que o resultado ocorra igualmente no exterior, não se qualificam como importação e, como consequência, não geram incidência de PIS/Cofins importação.

De acordo com a Contribuinte, no presente caso o resultado teria ocorrido no exterior, e o motivo seria que “o serviço visa à conexão da rede da Recorrente ao destinatário final das ligações telefônicas, o que ocorre, logicamente, em território estrangeiro.” Para ela, não haveria dúvidas de que o local onde a demanda pelo serviço é atendida é no exterior, sendo então naquela localidade que ocorre a interconexão da rede da operadora brasileira à rede da operadora estrangeira, como “consequência direta da prestação”.

A Recorrente alega que deveria ser aplicado o critério do “Resultado como Utilidade Imediata”, por meio da demonstração da relação entre o serviço prestado e o resultado alcançado, pois, nesse caso, chegaria à conclusão de que o resultado foi verificado exclusivamente no exterior.

Já as autoridades fiscais possuíam o entendimento de que o resultado do serviço ocorreria na verdade no Brasil, uma vez que essa conexão permite ao usuário localizado no Brasil de completar sua ligação telefônica internacional.

A Contribuinte destaca que essa interpretação estaria equivocada, uma vez que o contratante dos serviços de interconexão não é o usuário/cliente, mas sim a operadora de telefonia brasileira que, para prestar seus serviços, subcontrata a finalização da chamada junto à operadora estrangeira. Dessa forma, como a chamada é concluída no exterior, o resultado imediato do serviço de interconexão ocorreria integralmente no exterior.

Quanto ao tema do local onde se verifica o resultado do serviço prestado, entendo que a Procuradoria bem tratou o tema nas Contrarrazões, conforme descrição abaixo:

“No caso dos autos, portanto, é evidente que o resultado do serviço prestado no exterior também se verifica no Brasil. A **uma**, porque o serviço de interconexão de rede é bidirecional, produzindo resultados/efeitos perante os dois polos que participam da conexão. A **duas**, porque a interconexão é essencial para as ligações telefônicas internacionais, tendo a empresa telefônica brasileira e os indivíduos residente no Brasil como beneficiários do citado serviço. A **três**, porque a chamada internacional é iniciada no Brasil, mas é totalmente dependente do serviço de interconexão de rede, que se mostra fundamental e imprescindível para a realização de ligações internacionais. A **quatro**, porque o serviço de interconexão demanda a utilização conjunta e concomitante da rede operada pela empresa telefônica brasileira, de onde se inicia a chamada, e da rede de titularidade pela empresa estrangeira, que serve como ponte para que se

complete a chamada junto ao usuário situado no exterior. A cinco, porque os serviços de interconexão são suportados pelo usuário situado no território nacional, que é tarifado pela interconexão diretamente em sua conta telefônica, porque o serviço de interconexão não tem vida autônoma ou independente, sendo totalmente inútil ou desnecessário sem que exista uma chamada ou ligação iniciada no território brasileiro.” Grifei.

De forma sucessiva, a Contribuinte descreve sobre o regramento específico que determina a isenção no caso de remessas efetuadas a beneficiários não residentes. Destaca que, conforme Convenção, os signatários dos tratados devem adotar e respeitar os Regulamentos das Telecomunicações Internacionais, inclusive o RTI firmado em Melbourne em 1998 (documento nº 03 da impugnação). Por fim, explica seu entendimento de que o mencionado Regulamento de Melbourne foi incorporado ao ordenamento jurídico brasileiro e, como resultado, a regra de isenção lá prevista deve ser observada para afastar a incidência de PIS e COFINS.

Por entender que a decisão proferida pela instância *a quo* seguiu o rumo correto, utilizo suas razões de decidir como se minha fosse, nos termos do §12º do art. 114 do RICARF, *in verbis*:

“Da Interconexão de Redes:

A fiscalização considerou que a interessada importou serviços de interconexão internacional nas operações de tráfego sainte2, com resultado concretizado no Brasil, uma vez que "o resultado é a oferta do serviço de ligação internacional, atendendo assim a uma necessidade do cliente localizado em território brasileiro". Com isso, foram cobrados PIS e COFINS Importação sobre essas operações. Por seu lado, a interessada alega que não há incidência de PIS e COFINS sobre as remessas efetuadas a operadoras de telecomunicação estrangeiras uma vez que o Regulamento de Melbourne - parte integrante do Convenção da União Internacional de Telecomunicações (Decreto nº 2.962/99) - prevê a isenção de quaisquer "tributos" - inclusive PIS e COFINS - sobre as remessas destinadas a remunerar empresas não residentes nas operações de tráfego sainte. Além disso, considerando que o resultado do serviço ocorreu no exterior (conclusão da chamada), não há que se falar em importação de serviços.

A norma que regulamenta a incidência de PIS e COFINS Importação está prevista no artigo 1º, §1º, inciso II, c/c artigo 3º, inciso II da Lei nº 10.865/2004 que transcrevo a seguir:

Art. 1º Ficam instituídas a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços - PIS/PASEP-Importação e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior - COFINS-Importação, com base nos arts. 149,

§ 2º, inciso II, e 195, inciso IV, da Constituição Federal, observado o disposto no seu art. 195, § 6º.

§ 1º Os serviços a que se refere o caput deste artigo são os provenientes do exterior prestados por pessoa física ou pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior, nas seguintes hipóteses:

I - executados no País; ou II - executados no exterior, cujo resultado se verifique no País.

...

Art. 3º O fato gerador será:

I - a entrada de bens estrangeiros no território nacional; ou II - o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado.

De forma resumida, e considerando as alegações da interessada, duas questões que devem ser o centro de nossa atenção:

(i) O local em que o resultado dos serviços remunerados se concretizou, pois faz parte da hipótese de incidência prevista no artigo 1º mencionado acima.

2 Tráfego Sainte conforme definição apresentada pela interessada na impugnação: “ocorre sempre que um usuário residente no Brasil pretende se conectar a um destinatário no exterior.

Neste caso, o usuário residente no país iniciará a sua ligação à operadora brasileira, cabendo a uma operadora estrangeira finalizar a chamada, conectando o cliente a um destinatário residente no exterior, através das suas redes”

Não há, portanto, controvérsia acerca dos outros elementos necessários para configurar a incidência das contribuições; e(ii) Aplicação do Regulamento de Melbourne e a isenção de quaisquer tributos incidentes em remessas efetuadas para remunerar não residentes nas operações de tráfego sainte.

Em relação ao Regulamento de Melbourne, aplica-se no âmbito da Receita Federal o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 25, de 13 de outubro de 2004 que transcrevi a seguir:

Dispõe sobre a tributação dos valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos às empresas de telecomunicações domiciliadas no exterior a título de pagamento pela contraprestação de serviços técnicos realizados em chamadas de longa distância internacionais, iniciadas no Brasil, ou nacionais, que utilizem redes no País de propriedade de empresas de telecomunicações domiciliadas no exterior.

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 209 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 259, de 24 de agosto de 2001, e tendo em vista o disposto no art. 3º da Medida Provisória nº 2.159-70, de 24 de agosto de 2001, no art. 7º da

Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, no § 2º, do art. 2º da Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, com a redação dada pela Lei nº 10.332, de 19 de dezembro de 2001, no Parecer nº 1 AGU/SF/01/2000, de 1º de novembro de 2000, e o que consta do Processo nº 11610.018658/2002-86, declara:

Art. 1º As disposições do Regulamento de Melbourne, trazidas pelo Tratado de Melbourne, celebrado em 09 de dezembro de 1988, não foram legitimamente incorporadas ao Direito Brasileiro, não tendo eficácia no País no tocante ao Imposto sobre a Renda a e à Contribuição de Intervenção nº Domínio Econômico (Cide) incidentes sobre as remessas efetuadas por empresas de telecomunicações pela prestação de serviços técnicos realizados em chamadas de longa distância internacional, iniciadas no País, ou em chamadas de longa distância nacional, em circunstâncias em que haja a utilização de redes de propriedade de não domiciliadas no Brasil.

O próprio STJ se pronunciou³ acerca desta questão, que transcrevi a seguir, esclarecendo a não inserção do Regulamento Melbourne no ordenamento jurídico, inclusive elucidando os pontos aventados pela interessada em sua impugnação:

A discussão tem como ponto inicial a internalização ou não, no ordenamento jurídico pátrio, do Regulamento das Telecomunicações Internacionais, integrante dos Atos Finais da Conferência Administrativa Mundial Telegráfica e Telefônica de Melbourne, firmado em 1988.

3 STJ - Turma - Segunda - AREsp 1.426.749-RJ - Info 771

De início, convém ressaltar que o Regulamento de Melbourne não foi incorporado à Constituição e a Convenção da União Internacional de Telecomunicações, concluídas em Genebra, em 22/12/1992, tampouco ao seu instrumento de Emenda, aprovado em Quioto, em 14/10/1994. O Tratado de Melbourne possui natureza meramente complementar aos referidos instrumentos, de acordo com o que dispõe o art. 4º, § 3º, número 3, da Convenção.

Sendo assim, a aprovação da Convenção, pelo Congresso Nacional, por meio do Decreto Legislativo n. 67/1998, não significou a aprovação do Regulamento de Melbourne. Na verdade, o art. 1º do Decreto Legislativo n. 67/1998 fez constar expressamente que os acordos complementares que acarretassem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional devem se sujeitar à aprovação do Congresso Nacional.

Não obstante a disposição contida no art. 54 da Convenção da União Internacional de Telecomunicações, em se tratando de encargos e compromissos assumidos antes ou depois do Decreto Legislativo n. 67/1998, é imprescindível a submissão do instrumento, de forma específica, à aprovação do Congresso Nacional. O raciocínio decorre da interpretação que se faz do parágrafo único do art. 1º do Decreto Legislativo n. 67/1998, que, inicialmente, trata dos atos que alteram a Convenção e, em um segundo momento, impõe a aprovação, pelo

Congresso Nacional, dos acordos complementares que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional.

O Regulamento das Telecomunicações Internacionais (Melbourne) não foi objeto de apreciação específica pelo Congresso Nacional, de modo que a isenção nele prevista, com repercussão na oneração do patrimônio nacional, não pode ser aplicada para afastar a incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) e da contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE) sobre as remessas de recursos ao exterior, porque jamais foram incorporadas ao ordenamento jurídico pátrio.

Considerando o que exposto, afasto a argumentação da interessada no sentido de aplicar tal Regulamento. Passo então a analisar a questão quanto ao local em que o resultado dos serviços remunerados se concretizou.

A verificação do resultado no País fica configurada pelo impacto que os serviços produzidos no exterior têm sobre bens ou serviços produzidos, no todo ou em parte no território nacional.

Se o serviço realizado no exterior não repercute no território nacional não haveria que se falar em PIS-Importação e em COFINS-Importação.

O vocábulo resultado da prestação de um serviço é um conceito indeterminado, que contempla diferentes acepções, sendo que aquelas normalmente apresentadas pela doutrina e nas decisões sobre a matéria são as seguintes: o resultado no sentido de utilidade que o serviço proporciona para o contratante e o resultado no sentido de consumação material da atividade desenvolvida pelo prestador do serviço.

A Receita Federal tem dado o entendimento de que a aferição do resultado deve necessariamente considerar o efeito imediato da prestação do serviço. Isto porque todos os serviços prestados têm resultado mediato, posto que são bilaterais e demandam um dispêndio financeiro.

Assim, como nem todos os serviços possuem um efeito imediato, o elemento diferenciador para fim de aferição do resultado, se dá com a análise do seu efeito imediato.

Administrativamente, portanto, adota-se o entendimento segundo o qual o resultado do serviço deve ser averiguado sob a perspectiva de sua consumação material, não sendo suficiente para configuração do fato gerador o mero resultado econômico da contratação de tais serviços em favor do contratante.

Nesse sentido, a Solução de Consulta COSIT nº 76, de 2018, consoante trecho abaixo reproduzido, que, ao analisar o resultado econômico em favor do contratante, contrapôs à acepção de consumação material, a qual requer uma relação fática entre o resultado e o território nacional.

11.Importa no âmbito desta Solução de Consulta analisar a hipótese de incidência das contribuições em que o resultado do serviço prestado no exterior se verifica no Brasil.

12.Deveras, a ocorrência de resultado do serviço no país para fins de incidência das contribuições em comento tem como pressuposto a existência de uma relação fática entre o resultado (utilidade) gerado pela prestação de serviço ocorrida no exterior e o território nacional. A expressão “relação fática” aqui é utilizada para se contrapor à “relação econômica”. Assim, “relação fática” aqui abrange: a) tanto as hipóteses de ingresso físico no território nacional do resultado do serviço (como ocorre no caso em que o serviço gera um bem material ou no caso em que pessoas ou bens são beneficiados por serviços executados no exterior); b) quanto as hipóteses de ingresso virtual no território nacional do resultado do serviço (como ocorre nos casos em que o resultado do serviço é imaterial, como softwares, músicas, etc, constantes ou não de suportes físicos).

13.De outra banda, para a ocorrência da hipótese de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação não é suficiente que o serviço produza apenas um resultado econômico no território nacional, pois, se assim fosse, todo serviço contratado por pessoa jurídica nacional junto a prestadores estrangeiros teria seu resultado verificado no país, extrapolando os objetivos perseguidos com a instituição das contribuições em tela (tributação isonômica entre bens e serviços nacionais e importados, gerando isonomia concorrencial).

(Grifos Nossos)

Nesse mesmo sentido a Solução de Consulta nº 314 SRRF/8ª RF/DISIT (mencionada pela interessada) esclarece em seu voto:

9. A verificação do resultado no País tem como pressuposto uma relação material do serviço com um bem situado no País. Não é suficiente que o serviço produza um resultado econômico no País. A instituição das contribuições sociais em tela, como delineada no dispositivo legal inicialmente transcrito, está vinculada à importação de bens e serviços de residentes ou domiciliados no exterior.

(Grifos Nossos)

O STJ se pronunciou sobre a matéria que foi examinada no âmbito do ISS, nos autos do Recurso Especial nº 831.124, buscando-se, naquele caso, no entanto, verificar a hipótese de exportação de serviços, para fins de não incidência daquele imposto.

Na oportunidade, o STJ firmou entendimento segundo o qual o resultado deve ser visto sob a perspectiva de sua consumação material, nesses termos:

5. A Lei Complementar 116/03 estabelece como condição para que haja exportação de serviços desenvolvidos no Brasil que o resultado da atividade

contratada não se verifique dentro do nosso País, sendo de suma importância, por conseguinte, a compreensão do termo “resultado” como disposto no parágrafo único do art. 2º.

6. Na acepção semântica, “resultado” é consequência, efeito, seguimento. Assim, para que haja efetiva exportação do serviço desenvolvido no Brasil, ele não poderá aqui ter consequências ou produzir efeitos. A contrário senso, os efeitos decorrentes dos serviços exportados devem-se produzir em qualquer outro País. É necessário, pois, ter-se em mente que os verdadeiros resultados do serviço prestado, os objetivos da contratação e da prestação.

7. O trabalho desenvolvido pela recorrente não configura exportação de serviço, pois o objetivo da contratação, o resultado, que é o efetivo conserto do equipamento, é totalmente concluído no nosso território. É inquestionável a incidência do ISS no presente caso, tendo incidência o disposto no parágrafo único, do art. 2º, da LC 116/03: “Não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior.” [...].

Veja-se que naquele caso há um confronto entre a aplicação do conceito de consumação material e da mera utilidade do resultado. O STJ e a Receita Federal do Brasil vêm acolhendo a consumação material (relação fática) como critério para identificação do resultado do serviço prestado, para fins de incidência de tributos. Não é diferente para o caso do PIS e COFINS importação.

Dos Serviços de Interconexão Internacional A Agência Nacional de Telecomunicações (Anatel) editou o Regulamento Geral de Interconexão, por meio da Resolução nº 410, de 11 de julho de 2005, vigente à época do fato gerador em análise. Vejam-se os conceitos trazidos pelo art. 3º referido regulamento:

Art. 3º Para efeito deste regulamento, considera-se:

(...)V - Interconexão: ligação de Redes de Telecomunicações funcionalmente compatíveis, de modo que os Usuários de serviços de uma das redes possam comunicar-se com Usuários de serviços de outra ou acessar serviços nela disponíveis;

(...)VIII - Rede de Telecomunicações: conjunto operacional contínuo de circuitos e equipamentos, incluindo funções de transmissão, comutação, multiplexação ou quaisquer outras indispensáveis à operação de Serviço de Telecomunicações;

(...)Ao se analisar referidos serviços, mesmo sob a perspectiva da consumação material, diferentemente do que defende a impugnante, constata-se que o resultado do serviço se verifica no território nacional.

Isso porque a consumação material não deve ser confundida com a mera execução do serviço que inegavelmente ocorre no exterior. Essa confusão, observa-se, tornaria inócua a norma contida no art. 1º, §1º, inciso II, da Lei nº

10.865, de 2004, pois qualquer serviço – executado no exterior estaria fora do campo de incidência das contribuições.

Dessa maneira, parece mais razoável admitir que a consumação material, nesse caso, deve ser averiguada sob a ótica da percepção da prestação do serviço para o tomador ou para o usuário no território nacional e não levando em consideração somente o local onde foram realizadas operações que em conjunto com as operações realizadas em território nacional integram a prestação do serviço.

De acordo com o art. 60 da Lei Geral das Telecomunicações (Lei nº 9.472, de 1996), o serviço de telecomunicações é conceituado como o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação.

Por seu turno, telecomunicação é a transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza.

Com efeito, ainda que estejamos diante de dois serviços distintos – o serviço executado em território nacional prestado pela impugnante e o serviço em território estrangeiro prestado pela operadora parceira -, que, em conjunto, viabilizam a conexão entre duas pessoas, resta evidente que o resultado do serviço prestado pela impugnante se verifica tanto no Brasil como no exterior, assim como o resultado do serviço prestado pela operadora estrangeira se verifica tanto no exterior como em nosso país.

Note-se que no momento da execução do serviço (utilização da rede de dados da operadora estrangeira), o usuário cliente da Recorrente tem a chamada finalizada (objeto do contrato firmado entre a operadora nacional e a operadora estrangeira) e se vê conectado ao destinatário da ligação, sendo evidente o resultado em sua concepção material e não somente sob a ótica da utilidade econômica ou técnica para a interessada.

De fato, como alega a interessada, o início e o fim da prestação do serviço de interconexão internacional ocorrem no país da empresa de telecomunicações estrangeira. Contudo, a tese da interessada ignora a relação fática estabelecida entre o usuário da empresa nacional que solicitou o serviço e a conclusão do serviço prestado pela empresa sediada no exterior. Ou seja, na tese da empresa, a conclusão do serviço (prestado pela empresa de telecomunicações estrangeira)

NÃO afeta e não tem consequência imediata para o usuário que foi beneficiado com a conclusão da chamada.

Assim, de acordo com o entendimento administrativo, exposto na Solução de Consulta COSIT nº 76, de 2018, incontestável que na prestação do serviço de interconexão internacional, com a conclusão da chamada telefônica, ocorre a consumação material do serviço prestado em território nacional, uma vez que referida conclusão de chamada beneficia de forma imediata e direta o usuário brasileiro.

Portanto assevera-se que o serviço de telecomunicações é bidirecional. Significa dizer que a interessada, ao contratar de uma operadora estrangeira a utilização de sua rede para conclusão de uma chamada “sainte”, não o faz apenas para que os dados saiam do território nacional e sejam transmitidos para o exterior, como ocorre com a mercadoria no frete, por exemplo, em sentido único. Pelo contrário, a utilização da rede visa à possibilidade de livre tráfego nos dois sentidos dos dados da chamada internacional, para que os dados produzidos pelo terminal nº exterior sejam transmitidos para o terminal de origem no país.

Esse aspecto reforça a tese de que na chamada internacional temos o resultado do serviço prestado pela operadora estrangeira verificado tanto no exterior como no país.

Observa-se que a ocorrência do resultado no Brasil fica configurada pelo próprio impacto que tais serviços produzidos no exterior tem sobre os serviços produzidos, no todo ou em parte, no território nacional, ou em outras palavras, os serviços afetos às operações de telefonia, tal como o de interconexão internacional, realizados fora do país, tem como consequência essencial a produção de efeitos no território nacional, caso contrário seriam inúteis ao objeto mesmo das operações telefônicas e das empresas do setor de telecomunicações instalados no Brasil. Nas importações, o que define a incidência das operações é a efetiva subsunção da situação fática à hipótese definida em lei como necessária e suficiente à ocorrência do fato gerador das contribuições, como ocorre nesse caso.

Assim, pelas razões expostas, vejo como inafastável a aplicação da norma contida nº art. 1º, §1º, inciso II, da Lei nº 10.865/2004 no caso em tela.

Em relação ao Parecer Normativo COSIT nº 01, de 11 de outubro de 2018, citado pela interessada na impugnação, e que tem efeito vinculante para a RFB, não se contrapõe à essa solução. Embora o Parecer Normativo tenha a exportação de serviços como objeto de apreciação, é possível, por coerência jurídica, aplicar às operações de importação de serviços.

Assunto. Normas de Interpretação – Conceitos EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS – CONCEITO PARA FINS DE INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA Considera-se exportação de serviços a operação realizada entre aquele que, enquanto prestador, atua a partir do mercado doméstico, com seus meios disponíveis em território nacional, para atender a uma demanda a ser satisfeita em um outro mercado, no exterior, em favor de um tomador que atua, enquanto tal, naquele outro mercado, ressalvada a existência de definição legal distinta aplicável ao caso concreto e os casos em que a legislação dispuser em contrário.

LOCALIZAÇÃO DA PRESTAÇÃO – ATUAÇÃO DO PRESTADOR DE SERVIÇOS NO MERCADO DOMÉSTICO O prestador de serviços, enquanto tal, atua a partir do mercado doméstico quando inicia a prestação em território nacional por meio de atos preparatórios anteriores à realização material do serviço, relacionados com o

planejamento, a identificação da expertise indispensável ou a mobilização de recursos materiais e intelectuais necessários ao fornecimento.

LOCALIZAÇÃO DA PRESTAÇÃO – ATUAÇÃO DO TOMADOR NO MERCADO EXTERNO
–DEMANDA POR SERVIÇOS NO EXTERIOR

O tomador de serviços, enquanto tal, atua no mercado externo quando sua demanda pela prestação ocorre no exterior, devendo ser satisfeita fora do território nacional. [...]

LOCALIZAÇÃO DA PRESTAÇÃO – ATUAÇÃO DO TOMADOR NO MERCADO EXTERNO
–SERVIÇOS EXECUTADOS BENS MÓVEIS NÃO INCORPORADOS A BENS IMÓVEIS
CUJA UTILIZAÇÃO SE DARÁ APENAS NO EXTERIOR Se o tomador de serviços, enquanto tal, atua no mercado externo e os serviços são executados em um bem móvel não incorporado a um imóvel, uma vez demonstrado que aquele bem será utilizado apenas no exterior, a demanda se considera atendida no território ou nos territórios onde esse bem deverá ser utilizado.

O que se verifica, mais uma vez, é a questão do resultado utilidade imediato, que, conforme já mencionei anteriormente, entendo estar presente no caso destes serviços.

Em conclusão, pelas razões expostas, mantém-se os lançamentos contestados.” (Grifei).

Conforme descrito acima, está configurada no caso em questão a incidência de PIS/Cofins importação sobre pagamentos remetidos ao exterior em decorrência da prestação de serviços de interconexão de redes. Deve-se então manter os lançamentos tributários realizados.

- 1.2) Da não incidência de PIS e COFINS sobre prêmios de seguros. Inexistência de serviço prestado.

A Contribuinte explica que a atividade de seguros não se refere à uma prestação de serviços e, exatamente por isso, não poderia ensejar em incidência de PIS/Cofins sobre importação.

O TVF e o Recurso Voluntário descrevem que no caso em questão as remessas às seguradoras se referiram ao “prêmio” pago pela cobertura de riscos. Não se refere a “comissão”, e nem a “resseguro”.

Note-se abaixo base legal que trata da incidência de PIS/Cofins importação, na Lei 10.865/2004:

“Art. 7º A base de cálculo será:

I - **o valor aduaneiro**, na hipótese do inciso I do caput do art. 3º desta Lei; ou (Redação dada pela Lei nº 12.865, de 2013)

II - o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do imposto de renda, acrescido do Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza - ISS e do valor das próprias contribuições, na hipótese do inciso II do caput do art. 3º desta Lei.

§ 1º A base de cálculo das contribuições incidentes sobre prêmios de resseguro cedidos ao exterior é de 15% (quinze por cento) do valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido. (Redação dada pela Lei nº 12.249, de 2010) (Produção de efeito)

§ 2º O disposto no § 1º deste artigo aplica-se aos prêmios de seguros não enquadrados no disposto no inciso X do art. 2º desta Lei.

(...)

Art. 2º As contribuições instituídas no art. 1º desta Lei não incidem sobre: (...)

X - o custo do transporte internacional e de outros serviços, que tiverem sido computados no valor aduaneiro que serviu de base de cálculo da contribuição.”

Conforme mencionado acima no art. 7º, §1º e §2º, da Lei 10.865/2004, há determinação legal expressa formalizando que o prêmio do seguro é de base de cálculo das contribuições sobre importação. Dessa forma, deve-se manter o lançamento tributário no caso em questão.

2) DAS RAZÕES PARA O CANCELAMENTO DAS GLOSAS FISCAIS DE CRÉDITOS DE NÃO CUMULATIVIDADE DE PIS/COFINS.

2.1) O conceito de “insumo” fixado pelo STJ em Recurso Repetitivo.

Em seu Recurso Voluntário, a Contribuinte descreve sobre o conceito de insumo previsto no Recurso Especial nº 1.221.170/PR, na sistemática repetitiva (Tema 779), em que firmou a tese quanto aos critérios da essencialidade ou relevância.

2.2) Das despesas com a locação de veículos.

A contribuinte entende que há previsão legal expressa para a apropriação de créditos com aluguéis de máquinas e equipamentos, a qual deve-se aplicar aos veículos. Note-se base legal respectiva no inciso IV do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003:

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

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

Conforme acima demonstrado, a previsão legal é referente aos aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, não havendo menção à veículos. O tema de locação de veículos é tema objeto de Súmula pelo CARF.

É imprescindível nesse caso citar a Súmula CARF nº 190, aprovada em 2024, a qual estabelece que os gastos com o aluguel de veículos para transporte de carga ou passageiros não permitem o aproveitamento de créditos de PIS e Cofins no regime não cumulativo. Note-se abaixo texto da mencionada súmula:

“Súmula CARF nº 190

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024 – vigência em 27/06/2024

Para fins do disposto no art. 3º, IV, da Lei nº 10.637/2002 e no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/2003, **os dispêndios com locação de veículos de transporte de carga ou de passageiros não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas.**

Acórdãos Precedentes: 9303-014.415; 9303-014.369; 9303-013.956”. Grifei.

Por fim, note-se recente decisão do CARF determinando a aplicação da mencionada Súmula nº 190:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008 (...)

CRÉDITO. LOCAÇÃO VEÍCULO. IMPOSSIBILIDADE.

Nos termos da Súmula CARF nº 190, para fins do disposto no art. 3º, IV, da Lei nº 10.637/2002 e no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/2003, os dispêndios com locação de veículos de transporte de carga ou de passageiros não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas.

(Acórdão: 3302-015.032 de 29/07/2025. Processo nº: 16682.722026/2017-77.

Relatora: Marina Righi Rodrigues Lara).” Grifei.

Como sabido, nos termos do seu Regimento Interno, as Súmulas CARF são de observância obrigatória pelos membros do CARF.

Voto, portanto, pela manutenção da glosa dos créditos relacionados às despesas com aluguel de veículos.

2.3) Das despesas com taxa administrativa com cartão de crédito e dos custos com arrecadação: insumos dos serviços de cobrança.

Em seu Recurso Voluntário, a Contribuinte descreve que as autoridades fiscais mantiveram a glosa das despesas com meio de pagamento somente pela alegação genérica e superficial de estarem associadas apenas às atividades comerciais.

A Recorrente destaca que as despesas com taxa de administração com cartão de crédito e custos de arrecadação devem ser enquadradas como insumo, em virtude de sua essencialidade e relevância às atividades de venda de aparelhos (celulares, smartphones e outros equipamentos).

Nesse contexto, a Contribuinte afirma que a autuação é nula, uma vez que o TVF não teria segregado as despesas utilizadas em atividade comercial de revenda de aparelhos das taxas administrativas relativas a serviços de cobrança realizados.

Assim, preliminarmente, deve-se analisar essa nulidade questionada, em virtude de falta de segregação das mencionadas despesas de atividade comercial das taxas administrativas dos serviços de cobrança.

Nesse contexto, note-se as hipóteses de nulidade previstas no Decreto nº 70.235, de 1972, que regulamenta o Processo Administrativo Fiscal:

“Art.59. São nulos:

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II – os despachos e decisões proferidos 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.”

Entendo que no presente processo não há nulidade, uma vez que os atos e termos foram lavrados por pessoa competente, dentro da estrita legalidade e garantido o mais absoluto direito de defesa.

Dessa forma, voto por rejeitar a preliminar de nulidade.

A Contribuinte explica que prestou diversos serviços de cobrança, arrecadação e faturamento para outras empresas do seu grupo econômico. E traz um exemplo em seu Recurso Voluntário, em que ela e a Embratel TVSAT (empresa do Grupo) prestam o mesmo serviço a um cliente, como serviço de disponibilização de banda larga pela Claro e de conteúdo audiovisual por streaming. Nesse exemplo, há somente o envio de fatura única ao cliente, consolidando todos os serviços a ele prestados. Assim, o cliente paga a fatura em benefício da Claro, a qual recebe os valores e repassa à Embratel TVSAT.

Dessa forma, no caso em questão, compete à Contribuinte “operacionalizar o credenciamento de bancos e correspondentes bancários junto aos quais deverão ser arrecadados as receitas dos serviços prestados, contratar empresas administradoras de meios de pagamento para disponibilizá-los aos clientes como opção para a realização dos referidos pagamentos, bem como administrar a carteira dos valores a receber e dos créditos porventura não pagos (inadimplência) e efetuar o repasse dos valores recebidos dos clientes às empresas contratantes”, conforme descrito no Recurso Voluntário.

Adicionalmente, a Recorrente descreve que há imposição legal pela prestação de serviço de cobrança, arrecadação e faturamento às demais prestadoras de telecomunicação. Nesse sentido, note-se o art. 27 da Resolução Anatel nº 343, de 17 de julho de 2003, que estava em vigor na época dos fatos:

“Art. 27. A prestadora de serviços de telecomunicações de interesse coletivo, quando solicitada, deve: (...)

II - prestar serviços de faturamento, cobrança, atendimento dos serviços de cobrança e arrecadação às prestadoras de serviços de telecomunicações de interesse coletivo com as quais possua acordo para fruição de tráfego, em condições isonômicas, justas e razoáveis.”

A Contribuinte demonstra em seu Estatuto Social e Contrato que há a previsão de tais serviços. E, adicionalmente, demonstra que emitiu diversas notas fiscais de prestação de serviços de co-billing (cobrança, faturamento e repasse de valores) para as tomadoras TIM e Telefônica. Dessa forma, os custos de arrecadação seriam despesas diretamente relacionadas à obtenção das referidas receitas de prestação de serviços mencionadas.

Assim, a Contribuinte explica que, na singularidade dos serviços de cobrança que presta, há no caso em questão a aplicação do conceito de insumo, uma vez que as despesas incorridas com a contratação de serviços bancários atenderiam aos critérios de essencialidade e relevância.

Para análise do mérito, primeiramente, note-se que a atividade comercial não permite o creditamento como insumo. Note-se o item 168 do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018:

“168. Como características adicionais dos bens e serviços (itens) considerados insumos na legislação das contribuições em voga, destacam-se:

a) somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil, etc., bem como itens relacionados à atividade de revenda de bens;” (grifei).

Note-se decisão do CARF quanto à impossibilidade de creditamento das taxas de administração de cartões, da turma 3201:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/02/2014 a 31/12/2015

NÃO-CUMULATIVIDADE. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. TAXA DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÕES DE DÉBITO E CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Os custos com taxas de administração de cartões de débito e crédito não geram direito a crédito, por não se enquadrarem na definição de insumo estabelecida na legislação que rege a matéria.”

(Acórdão: 3201004.389 de 25/10/2018. Processo nº: 19311.720231/201712. Relatora: Leonardo Vinicius Toledo de Andrade).” Grifei.

Notadamente, não existe a possibilidade de creditamento na modalidade de insumo na atividade de revenda de bens.

Quanto à utilização desses créditos na prestação de serviços para empresas do grupo, conforme bem apontado pelas Procuradoria em contrarrazões, houve a disponibilização de contratos com empresas que não se referem ao mesmo grupo econômico (Tim e Telefônica), com documentos e defesa que não constavam na impugnação, devendo ser consideradas impugnadas e preclusas.

Logo, por todo o exposto, voto pela manutenção da glosa dos créditos dos custos com taxa de administração das operadoras de cartão de crédito.

2.4) Das despesas com serviços de intermediação e agenciamento (call center).

Conforme demonstra a Recorrente em seu Recurso Voluntário, há três situações distintas envolvendo o serviço de call center, intermediação, agenciamento e comissionamento a ser analisado no presente caso, as quais serão tratadas conjuntamente abaixo:

2.4.1) Call center relativo aos SVAs prestados pela Recorrente.

2.4.2) Call center utilizado na prestação de serviços de cobrança, arrecadação, repasse a outras empresas de telecomunicação.

2.4.3) Agenciamento e comissionamento utilizado na prestação de serviços de intermediação de vendas.

Nos termos do Recurso Voluntário, a Recorrente contrata serviços de call center de empresas que tem como finalidade principal esclarecer dúvidas e solucionar problemas técnicos

dos clientes. Explica que em seu segmento econômico são frequentes os problemas técnicos com equipamentos e serviços prestados.

A Contribuinte cita exemplos, como no caso de dúvidas quanto ao correto funcionamento da plataforma da “Claro TV” e situações de instalações de equipamentos e reparos de itens já instalados; também de dúvidas quanto ao pacote de canais ofertado, bem como à possibilidade de reduzi-lo ou aumentá-lo.

Adicionalmente, conforme demonstra a Contribuinte, seus serviços possuem a finalidade secundária de fomentar o oferecimento de serviços e alavancar as vendas, o que seria fundamental para manutenção de sua presença no competitivo mercado.

Em seu Recurso Voluntário descreve da existência de Contratos sobre prestação de serviço de call center com diversas empresas. Assim, conclui que a prestação de serviços de call center tem por finalidade primordial de assegurar que todos seus clientes tenham suas dúvidas devidamente esclarecidas para os serviços ofertados e contratados, que possam também realizar solicitações técnicas e adquirir outros serviços.

Assim, a Contribuinte esclarece que, devido às singularidades de seus serviços prestados, é essencial a manutenção permanente de canais de atendimento ao cliente durante todo o de prestação de SVA ao cliente.

Adiciona a Recorrente que a manutenção de diálogos com o público ocorre em virtude de uma imposição legal, nos termos da Lei nº 8.078/90 (“Código de Defesa do Consumidor” – “CDC”), como abaixo demonstrado:

“Art. 4º **A Política Nacional das Relações de Consumo tem por objetivo o atendimento das necessidades dos consumidores**, o respeito à sua dignidade, saúde e segurança, a proteção de seus interesses econômicos, a melhoria da sua qualidade de vida, bem como a transparência e harmonia das relações de consumo, **atendidos os seguintes princípios:** (...)”

V - incentivo à criação pelos fornecedores de meios eficientes de controle de qualidade e segurança de produtos e serviços, assim como de mecanismos alternativos de solução de conflitos de consumo;”

Além disso, informa a Contribuinte que a Anatel, autarquia responsável por regular o setor de telecomunicações, impôs a obrigação oferecerem uma central de atendimento telefônico gratuita e ininterrupta, conforme art. 25 da Resolução Anatel nº 632/2014, vigente na época:

“Art. 25. O Centro de Atendimento Telefônico da Prestadora deve permitir acesso gratuito e funcionar ininterruptamente, durante 24 (vinte e quatro) horas por dia e 7 (sete) dias por semana.”

E há imposições de sanções administrativas caso não sejam observadas essas regras, conforme art. 173 da Lei nº 9.472/1997, abaixo transcrito:

“Art. 173. **A infração desta Lei ou das demais normas aplicáveis**, bem como a inobservância dos deveres decorrentes dos contratos de concessão ou dos atos de permissão, autorização de serviço ou autorização de uso de radiofrequência, **sujeitará os infratores às seguintes sanções, aplicáveis pela Agência, sem prejuízo das de natureza civil e penal**: (Vide Lei nº 11.974, de 2009)

I - advertência;

II - multa;

III - suspensão temporária;

IV - caducidade;

V - declaração de inidoneidade.

Parágrafo único. Os detentores de concessão, permissão ou autorização de serviço de telecomunicações que utilizarem em suas atividades fios, cabos ou equipamentos de telefonia ou transferência de dados que saibam ou devam saber ser produto de crime ficarão sujeitos às sanções previstas neste artigo.”

Conclui assim a Contribuinte que há o dever de disponibilizar aos clientes centrais de atendimento ao consumidor, sob pena de sujeição às penalidades impostas pela autarquia federal. E, com isso, são essenciais e relevantes à sua atividade, uma vez que decorre de imposição legal.

Adicionalmente, a Recorrente informa que as atividades de prospecção de clientes também se caracterizam como insumo, pois tais esforços se traduzem em uma considerável elevação de suas receitas de vendas de produtos.

As autoridades fiscais, ao analisar o tema de creditamento das despesas com serviços de intermediação, agenciamento e parceria comercial, realizou três observações em sua Contrarrazão:

a) somente houve impugnação quanto à CLARO TV, e não foram objeto de impugnação as despesas com serviços relacionados à atividade de telefonia. Dessa forma, essas matérias teriam sido consideradas não impugnadas. E a Contribuinte teria no Recurso Voluntário alterado as razões da impugnação e juntados novos documentos.

b) as despesas relacionadas aos contratos de parceria não foram também impugnadas;

c) embora uma pequena parte das atividades tratadas nos contratos discutidos nos autos possa envolver atividades de serviços de atendimento ao consumidor, a grande maioria se

refere às atividades oferta e prospecção para venda de produtos ou serviços, cobrança ou marketing.

Pelo exposto, deve-se de fato considerar preclusas as glosas de referentes aos demais contratos, dentre os quais se incluem contratos de agenciamento, intermediação e parceria. E estariam também preclusas as despesas relacionadas às demais atividades da Contribuinte, como no caso da CLARO como operadora de telefonia.

No que se refere então à análise da CLARO TV, deve-se observar que, ainda que somente parte das atividades tratadas nos contratos envolviam atendimento ao consumidor, deve ocorrer a análise da matéria.

Nesse contexto, note-se decisão da turma 3201 do CARF, sobre call center, abaixo descrita:

“Ementa(s)Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2019 (...)

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. TELEATENDIMENTO AO CLIENTE. INSUMO NÃO CARACTERIZADO.

As despesas com serviços de teleatendimento e suporte ao cliente na área de informática, relacionados às garantias dos produtos (notebook, ultrabook, desktop e periféricos respectivos), quando não contemplem telemarketing e vendas, **podem gerar créditos do regime não cumulativo.**

(...)

Decisão

Acordam os membros do colegiado em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário nos seguintes termos: (i) **por unanimidade de votos, para reverter a glosa de créditos relativamente aos serviços de teleatendimento de suporte ao cliente prestados pela empresa Sykes,** (ii) por maioria de votos, para reverter a glosa de créditos em relação às despesas com serviços/contratação de mão de obra terceirizada da empresa Syncreon Soluções Logísticas Ltda., vencidos os conselheiros Marcelo Enk de Aguiar (Relator) e Bárbara Cristina de Oliveira Pialarissi, que negavam provimento, sendo designado para redigir o voto vencedor nesse item o conselheiro Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, e, (iii) por voto de qualidade, em negar provimento quanto às demais matérias, vencidos os conselheiros Flávia Sales Campos Vale, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow e Fabiana Francisco de Miranda, que davam provimento.”

(Acórdão: 3201-012.206 de 18/12/2024. Processo nº:11000.723252/2021-60. Relator: Marcelo Enk de Aguiar).” Grifei.

Conforme decisão acima, os serviços de atendimento de suporte ao cliente devem ser considerados como gerador de crédito ao contribuinte.

Pode-se verificar que o atendimento de suporte ao cliente é resultante de uma exigência legal. Há nítida essencialidade desse atendimento às atividades da contribuinte.

Entretando, como já citado, deve-se restringir a decisão à Claro TV.

Dessa forma, voto pela reversão da glosa da Claro TV quanto às aquisições de serviço relacionada ao atendimento ao cliente.

2.5) Das despesas com publicidade e confecção de material gráfico.

A Contribuinte explica que incorre em despesas com publicidade e propaganda para fins de proteção do *market share*, e um mercado de alta competição entre as empresas.

Descreve que o papel da propaganda e publicidade se torna mais relevante ao considerar que ela ocorre principalmente por meio de plataformas digitais.

Destaca a Recorrente que é cristalino constatar acréscimo nas receitas quando da utilização da essencialidade das despesas de propaganda e publicidade.

Primeiramente, como bem aponta as Contrarrazões da Procuradoria, houve ausência de impugnação quanto ao item materiais gráficos e placas. Além de não constarem expressamente na impugnação, não se verificou a confirmação de essencialidade e relevância desses itens em suas atividades.

Já quanto às despesas com publicidade e relevância, note-se decisão da turma 3201 quanto ao tema:

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015 (...)

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 (...)

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em rejeitar a preliminar de nulidade, vencidas as conselheiras Flávia Sales Campos Vale (Relatora) e Larissa Cássia Favaro Boldrin (Substituta), que acolhiam a preliminar. A conselheira Larissa Cássia Favaro Boldrin (Substituta) votou na reunião de agosto de 2024, razão pela qual o conselheiro Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow não votou acerca da preliminar de nulidade na reunião de outubro de 2024. Quanto

ao mérito, apreciado na sessão de novembro de 2024, acordam os membros do colegiado, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, nos seguintes termos: **(I) por maioria de votos, para reverter as glosas de créditos correspondentes a despesas com (I.1) veiculação de publicidade na internet, propaganda e marketing,** (I.2) provedor, (I.3) manutenção e operação de plataformas eletrônicas, (I.4) outros serviços de informática e (I.5) aquisição de material de embalagem, vencidos os conselheiros Marcelo Enk de Aguiar, que dava provimento em menor extensão, e Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, que dava provimento em maior extensão; (II) por unanimidade de votos, para, nos termos registrados no relatório de diligência, excluir o ICMS da base de cálculo e manter o recálculo considerando os depósitos judiciais que não foram vinculados pelo contribuinte em DCTF; e, (III) por voto de qualidade, em não acolher os ajustes da base de cálculo propostos pelo Recorrente, vencidos os conselheiros Flávia Sales Campos Vale (Relatora), Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow e Fabiana Francisco de Miranda, que os acolhiam. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Hécio Lafetá Reis (Presidente).

(...)

Voto (...)

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.

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.”

(Acórdão: 3201-012.196 de 26/11/2024. Processo nº: 19311.720262/2017-65. Relator: Flávia Sales Campos Vale).” Grifei.

Notadamente, de forma similar à decisão acima transcrita, deve-se se ter em conta que no caso em questão também há singularidade das atividades da Recorrente. De fato, tais despesas são essenciais e consideradas insumo a luz do Parecer Normativo COSIT nº 5, de 17 de dezembro de 2018, uma vez que com sua falta, há impacto em qualidade, quantidade e suficiência.

Pelo exposto, as glosas de publicidade e propaganda devem ser revertidas.

2.6) Das despesas com assessoria e consultoria – Programa Psicossocial

A Contribuinte descreve que as despesas com assessoria e consultoria se refere à aquisição de conteúdo, como por exemplo filmes, músicas, séries, esportes, notícias etc.

Pelo descrito, houve preenchimento incorreto da EFD Contribuições em virtude de descrição indevida de fornecedor. De qualquer forma, a DRJ reconheceu que as despesas incorridas correspondiam às aquisições SVAs e que tais serviços eram insumos essenciais à sua prestação de serviços. Entretanto, a DRJ cancelou somente parte da glosa por considerar que nos contratos apresentados a Contribuinte somente teria passado a ser contratante em 30/10/2020, mantendo a glosa de todas as despesas anteriores.

As autoridades fiscais informam que o crédito tributário tem caráter pessoal e intransferível.

De fato, somente aquisições de serviço contratadas pela contribuinte para realização de sua atividade que podem lhe gerar crédito. Contratações realizadas por outras pessoas não podem gerar crédito.

No caso em questão, ainda que o Contrato (doc. nº 08 da impugnação) tenha sido celebrado em 30/10/2020, a primeira cláusula do aditivo previu que a sub-rogação dos direitos entre as partes operava com efeitos retroativos, alcançando as relações existentes desde 01.01.2019.

Adicionalmente, houve emissão de nota fiscal configurando a aquisição de serviços antes de 30/10/2020 (doc. nº 08 da impugnação).

Pelo exposto, note-se que, como houve a contratação de serviço com assessoria e consultoria qualificada como insumo devidamente adquirida pela contribuinte, há que se reverter as respectivas glosas.

Conclusão

Voto por negar preliminar de nulidade do lançamento.

No mérito, voto pela reversão da glosa da Claro TV quanto às aquisições de serviço relacionada ao atendimento ao cliente; das despesas com publicidade e propaganda; e das despesas com serviço com assessoria e consultoria (aquisição de conteúdo e serviço SVA).

Assinado Digitalmente

Fabiana Francisco de Miranda

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Marcelo Enk de Aguiar, redator designado.

O relatório do Relator já bem explica as questões litigadas. Inobstante a completa argumentação no Voto e a coerência do argumento, houve divergência vencedora na turma em relação a dois pontos: (a) despesas com publicidade e propaganda; e, (b) aquisições de serviço relacionada ao atendimento ao cliente (*call center*).

No demais, seguiu-se o voto do relator.

Segue-se diretamente a análise dos pontos de divergência:

Despesas com Publicidade e Propaganda

A Relatora já bem pontuou o que segue, sobre parcela da discussão sobre esta matéria nos autos:

Primeiramente, como bem aponta as Contrarrazões da Procuradoria, houve ausência de impugnação quanto ao item materiais gráficos e placas. Além de não constarem expressamente na impugnação, não se verificou a confirmação de essencialidade e relevância desses itens em suas atividades.

Já com relação as despesas com publicidade e propaganda, a Relatora entendeu por dar provimento aos créditos. A empresa buscou mostrar, em seu recurso, a sua necessidade na atividade desempenhada em um mercado de alta competição entre as empresas. Também argumentou que tais dispêndios se tornam mais relevantes ao considerar que ela ocorre principalmente por meio de plataformas digitais.

Entretanto, o STJ uniformizou o conceito de insumos a partir da vertente intermediária, como gastos necessários ao processo produtivo e a prestação de serviços, e não para a atividade empresarial como um todo. Assim, não se poderia limitar os créditos aos gastos com o aplicado diretamente na fabricação, bem como ao que sofre desgaste na produção. Tampouco, por outro lado, abrangeria gastos necessários à manutenção da atividade empresarial,

mas sim os dispêndios vinculados ao processo produtivo apenas, em suas fases, afastando outras despesas. Ou seja, não é o conceito adotado para o IPI. Tampouco para o IRPJ.

Ainda, é interessante, por demarcar a análise concreta do caso paradigma pelo STJ, mencionar que o Ministro Mauro Campbell Marques, em aditamento ao seu Voto, é bastante claro ao adotar o entendimento vencedor, conforme conceito mais bem definido pela Ministra Regina Helena Costa, incorporando os equipamentos de proteção individual (EPI) aos insumos definidos em seu voto anterior (como restou definido no voto vencedor), a saber:

Desse modo, em novo aditamento ao voto, apenas faço uma pequena retificação para registrar que o retorno dos autos à origem também deverá se dar para a verificação dos equipamentos de proteção individual - EPI como insumos, isto é, se para o específico caso da empresa o são de aquisição obrigatória ou não, tudo isso considerando a estreita via da prova documental do mandado de segurança, que foi o instrumento aqui utilizado pelo contribuinte.

Registro que o provimento do recurso deve ser parcial porque, tanto em meu voto, quanto no voto da Min. Regina Helena, o provimento foi dado somente em relação aos "custos" e "despesas" com água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e, agora, os equipamentos de proteção individual - EPI.

Ficaram de fora gastos com veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, **promoções e propagandas**, telefone e comissões.

(sublinhados originais; negritos nossos).

A Relatora citou caso julgado por esta Turma de forma muito apropriada. Destaca-se apenas que, no caso citado, julgado por maioria, considerou-se provas da inexistência de lojas físicas e da prestação de serviços de promoção de outras marcas e intermediação por meio da plataforma digital.

De toda a forma, adere-se a abordagem dos julgamentos da Turma (por qualidade e maioria, respectivamente) citados abaixo:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

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

(...)

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.

(Processo 10314.720362/2020-92; Acórdão 3201-012.770; Sessão 09/12/2025)

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

(...)

DESPESAS A TÍTULO DE CORPORATE REBATES.

Gastos com propaganda e marketing não devem compor a base de cálculo de créditos de PIS/COFINS.

(...)

(Processo 10970.720112/2018-02; Acórdão 3201-012.306; Sessão 11/02/2025)

Pelo exposto, as glosas de publicidade e propaganda devem ser mantidas.

Serviços de Atendimento ao Cliente (Call Center)

Como visto, o conceito de insumo adotado, a partir do decidido em recursos repetitivos pelo STJ, deixou os gastos comerciais fora da abrangência de insumos. No caso paradigma julgado ficaram excluídos gastos comerciais, inclusive de telefone.

O litígio foi descrito no relatório e voto do relator, não sendo necessário se estender aqui. É de se destacar, entretanto, que nos casos de serviços de cobrança e arrecadação e no caso de atendimento decorrente de intermediação de vendas, argumenta a recorrente:

Pois bem. Nos termos dos referidos contratos, a Recorrente não apenas se obrigou a realizar a cobrança, a arrecadação e o repasse de valores relativos aos serviços prestados por outras empresas, como também se obrigou a disponibilizar canais de comunicação com os clientes para atendimento de solicitações e reclamações e esclarecimentos de dúvidas sobre os serviços prestados e a cobrança de valores.

(...)

Como se vê a manutenção de canais de call center e atendimento ao consumidor decorrem de uma **obrigação contratual** firmada entre a Recorrente e a TIM.

Em outras palavras, trata-se de uma despesa diretamente vinculada à obtenção das receitas decorrentes da prestação dos serviços que compreendem o objeto do contrato celebrado com as operadoras de telecomunicação TIM e Telefônica.

(...)

Essa operação ocorre quando da Recorrente oferta aos seus clientes planos pós-pagos relativos a assinaturas de plataformas em que integram serviços ofertados por outras empresas, como é o caso da Netflix, Youtube, NOW, Globoplay e Pluto TV¹³.

(...)

A atividade de intermediação de negócios compõe o objeto social da Recorrente, estando expressamente prevista no seu Estatuto Social (doc. nº 01 da impugnação):

(...)

Logicamente, para que a Recorrente possa prestar serviços de intermediação na venda de serviços prestados por outras empresas — no caso, a Netflix — é essencial que sejam contratadas empresas que promovem a venda dos referidos produtos, sem as quais a prestação de serviço de intermediação de negócio, agenciamento e comissionamento às referidas empresas restaria totalmente prejudicada.

Primeiro, conforme já visto, é de se frisar que a necessidade é advinda do processo produtivo ou prestação de serviços em si. Em complemento, “necessidades” comerciais estão fora do âmbito do conceito definido pelo STJ, a despeito de serem fundamentais para a venda realizada. Importa citar as razões apresentadas pela Ministra Regina Helena Costa, incorporadas ao voto do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, relator:

STJ – REsp 1.221.170 - PR (páginas 33 a 35 do inteiro teor)

É importante registrar que, no plano dogmático, três linhas de entendimento são identificáveis nos votos já manifestados, quais sejam:

- i) orientação restrita, manifestada pelo Ministro Og Fernandes e defendida pela Fazenda Nacional, adotando como parâmetro a tributação baseada nos créditos físicos do IPI, isto é, a aquisição de bens que entrem em contato físico com o produto, reputando legais, via de consequência, as Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004;
- ii) orientação intermediária, acolhida pelos Ministros Mauro Campbell Marques e Benedito Gonçalves, consistente em examinar, casuisticamente, se há emprego direto ou indireto no processo produtivo ("teste de subtração"), prestigiando a avaliação dos critérios da essencialidade e da pertinência. Tem por corolário o reconhecimento da ilegalidade das mencionadas instruções normativas, porquanto extrapolaram as disposições das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003; e
- iii) orientação ampliada, protagonizada pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Relator, cujas bases assenhoreiam-se do conceito de insumo da legislação do IRPJ. Igualmente, tem por consectário o reconhecimento da ilegalidade das instruções normativas, mostrando-se, por esses aspectos, a mais favorável ao contribuinte.

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da **essencialidade** diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

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 acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou **na** execução do serviço. (grifos do original).

Desse modo, a atividade econômica da pessoa jurídica é vista pelo prisma **do processo produtivo**. No item anterior deste voto vencedor, já foi citado o complemento do Voto do Ministro Mauro Campbell Marques, em adesão à posição que restou vencedora, especificando as atividades enquadradas ou não como insumo no caso concreto. No caso analisado pelo STJ, tratava-se de uma indústria alimentícia. Certos aspectos são diferentes, e realmente a análise deve ser casuística, mas não é possível descartar a importância dos gastos comerciais no caso julgado, de igual forma, o que reforça a interpretação acima assinalada sobre a decisão em questão.

De toda a forma, a recorrente não é precipuamente empresa de cobrança ou de vendas. As atividades são prestadas para o grupo, que comercializa de forma associada produtos de venda. Assim, a divisão entre as empresas do faturamento, não exclui o fato de que a cobrança é realizada de forma conjunta. Assim como as vendas e ampliação do número de clientes são para o grupo como um todo. Essas são atividade comerciais e não permitem a apropriação de crédito.

Quanto a determinados contratos, a empresa argumenta:

Para a consecução das suas atividades econômicas, a Recorrente contrata serviços de call center de empresas que têm por finalidade principal esclarecer dúvidas e solucionar problemas técnicos relativos aos serviços prestados aos seus clientes. Afinal, é notório que, no segmento econômico no qual a Recorrente atua, sejam comuns e frequentes os problemas técnicos com equipamentos e serviços prestados, especialmente os SVA.

(...)

Além disso, os serviços oferecidos pelas empresas contratadas têm por finalidade secundária fomentar o oferecimento de serviços e, com isso, alavancar as vendas efetuadas pela Recorrente, o que é fundamental para a manutenção da sua presença em um mercado extremamente competitivo.

No período autuado, foram celebrados instrumentos contratuais de prestação de serviços de call center (**doc. nº 07 da impugnação**) com diversas empresas, dentre as quais:

I. BRASILCENTER COMUNICAÇÕES LTDA., CNPJ nº 02.917.443/0001-77 ("Brasilcenter"); e

II. TELLEMAX CONSULTORIA EM TELEMARKETING LTDA. CNPJ nº 11.210.087/0001-48 ("Tellemax")

(...)

Trata-se, em outras palavras, de serviços que compõe o chamado "serviço de atendimento ao consumidor".

De fato, como é o caso dos EPI, o conceito inclui gastos relevantes, obrigatórios por lei para o desempenho da atividade desempenhada.

Pois bem, no caso em concreto, vê-se as seguintes disposições nos contratos que constam dos autos (o abaixo cita contrato com a Brasil Center – a partir do doc 07 da impugnação):

CLÁUSULA SEGUNDA - DO OBJETO

2.1. O presente Contrato estabelece os termos aplicáveis à prestação, pela CONTRATADA, de serviços de atendimento Ativo, Receptivo e/ou Blended e/ou BackOffice, bem como os serviços de Telecobrança e Televendas, ativo e/ou receptivo, para os clientes da CLARO, através da Central de Atendimento ("Serviços"), cujos termos e condições serão especificados pelas Partes nos anexos de condições operacionais e comerciais da contratação ao presente Contrato ("Anexos COCC"), que serão partes integrantes e indissociáveis do presente Contrato e deverão necessariamente ser numerados sequencialmente e assinados pelas Partes.

2.1.1 Os Anexos COCC conterão a descrição de cada serviço — contratado, — tais — como, — objeto, Dimensionamento, Forecast, horário de prestação de Serviços, prazo, modo, local, SLA e preços, e demais condições em que os Serviços serão prestados, os quais, rubricados pelas Partes e mediante assinatura de termo aditivo, serão considerados como Partes Indissociáveis do presente Contrato

(...)

3.2. Para à execução dos serviços de atendimento Ativo, a CLARO obriga-se a encaminhar previamente à CONTRATADA o respectivo Mailing.

(...)

3 5. A CONTRATADA se obriga a efetuar o cadastro de sua empresa como fornecedor para consulta do cadastro de bloqueio de telemarketing, nos PROCONS das cidades que aderiram ao chamado "Cadastro Não Perturbe", conforme legislação vigente. A CONTRATADA deverá, ainda, consultar

diariamente os números cadastrados no sistema de cadastro para o bloqueio do recebimento de ligações de telemarketing a fim de não efetuar ligações a Clientes que optem, por quaisquer meios, por não receber ligações de telemarketing,

(...)

4.2.21. Respeitar às disposições legais relativas ao sistema de cadastro para o bloqueio do recebimento de ligações de telemarketing que existam no local de sua atuação. Assim, obriga-se a CONTRATADA a não realizar ligações telefônicas para telefones fixos ou aparelhos celulares, de usuários inscritos no referido sistema,

4.2.22. Cadastrar, em caso de opção pela interação com os Clientes para oferta do(s) Produto(s) e/ou Serviço(s) da CLARO, via SMS, as linhas telefônicas utilizadas nesta interação em seu próprio CNPJ, salvo nos casos de utilização de linhas telefônicas de titularidade da CLARO ou short-codes disponibilizados pela CLARO;

4.2.23 Realizar às chamadas telefônicas com fins comerciais ou publicitários somente de segunda-feira a sexta-feira, das 09h00 às 21h00, e aos sábados das 10h00 às 16h00, salvo se ajustado de forma diversa como Cliente;

4.2.24 Não realizar oferta ou publicidade, no prazo de 15 (quinze) dias, contados da finalização da última chamada com esta finalidade;

4.2.25 Garantir que seus Operadores atuem de forma cordial, com educação, e não utilizem subterfúgios para efetivar as vendas;

4.2.26. Garantir que seus Operadores conheçam Profundamente o(s) Produto(s) e/ou Serviço(s) e ofertas da CLARO, que serão periodicamente informadas pela CLARO;

4.2.27 Garantir que os Operadores que executam os serviços de atendimento Ativo não forneçam informações pós-venda e não atendam reclamações de Clientes. Nestas hipóteses, os Operadores que executam os serviços de atendimento Ativo deverão indicar aos Clientes o canal de atendimento da CLARO;

4.2.28. Garantir o atendimento das chamadas receptivas de vendas, sem a imposição de quaisquer ônus ou cobrança aos Clientes;

ANEXO IV

(...)

2.4. COMISSIONAMENTO DE VENDAS e REMUNERAÇÃO VARIÁVEL

2.4.1. As CONTRATANTES poderão pagar à CONTRATADA pelas vendas ativas ou receptivas de Produtos Agregados aos seus Clientes, bem como pela retenção ou reversão das intenções de cancelamento de produtos. As metas e a tabela destes valores serão estabelecidas e aferidas mensalmente pelas CONTRATANTES.

2.4.2. As CONTRATANTES deverão, no caso das vendas receptivas e/ou ativas efetuadas pela CONTRATADA, realizar o acompanhamento dos resultados e

correspondente pagamento de comissionamento, conforme acordado entre as Partes.

(...)

Primeiro, no mínimo, não é possível o aproveitamento dos gastos com as prestadoras em questão de forma geral. Claramente, verifica-se no objeto as atividades de televendas e telecobrança. Há cláusulas exatamente relacionadas a este objetivo, como retenção de clientes com objetivo de cancelar planos e programas, evitar chamadas para clientes cadastrados em programas do tipo “não perturbe”, comissionamento de vendas e de produtividade de produtos, entre outros. Assim, **há prestação de serviços com nítida característica comercial, o que não faz parte do conceito de insumos advindo da decisão do STJ e adotado aqui**, como visto logo acima.

De outra parte, acertadamente, o recorrente indica obrigações legais que impõem atendimento ao cliente. Cita, por exemplo, o Código de Defesa do Consumidor. Aborda, com propriedade, o suporte técnico que pode ser necessário para viabilizar a prestação do serviço ao cliente. Há serviços adquiridos que, ao cliente, deve ser possibilitado o uso no seu local ou aparelho, implicando assistência, correção de problemas e atendimento ao cliente, em geral. A previsão de despesa relevante, por imposição legal ou singularidades, deve ser bem específica e comprovada.

Os pagamentos realizados foram sobre o total dos serviços. No caso em concreto, **não é possível aferir certeza e liquidez sobre qualquer crédito**. Não se oferece, na impugnação ou recurso, cálculo apartado sobre o item, ou mesmo, hipótese de rateio fundamentado de que trata o PN Cosit/RFB nº 05/2018 (item 14), a saber:

14. RATEIO EM CASO DE UTILIZAÇÃO MISTA

164. Em diversas hipóteses apresentadas neste Parecer Normativo é possível que o mesmo bem ou serviço seja considerado insumo gerador de créditos para algumas atividades e não o seja para outras.

165. Nessa hipótese, a pessoa jurídica deverá realizar rateio fundamentado em critérios racionais e devidamente demonstrado em sua contabilidade para determinar o montante de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurável em relação a cada bem, serviço ou ativo, discriminando os créditos em função da natureza, origem e vinculação, observadas as normas específicas (exemplificativamente, art. 35 da Lei nº 12.058, de 13 de outubro de 2009) e as obrigações acessórias aplicáveis.

Na hipótese de utilização mista, é **necessário que o contribuinte mantenha registros separados e escrituração que permitam identificar o item em questão e sua utilização**. Os pagamentos são realizados a empresas que prestam serviços múltiplos e não há classificação, separando o total por critério da natureza do atendimento, identificando e apartando os de natureza comercial, uma vez a central e a previsão contratual englobarem atividades comerciais, incluindo acertos financeiros ou vendas.

Sobre a necessidade de separação e escrituração apartada já se pronunciou esta Turma do Carf, assim como com relação aos serviços de teleatendimento e *call center*:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2020

(...)

INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. UTILIZAÇÃO GERAL OU MISTA.

Para aproveitamento de créditos, no caso de bens ou serviços mistos ou de uso geral, é necessário que o contribuinte mantenha registros separados e escrituração que permitam ou identificar o item em questão e sua utilização no processo produtivo ou na prestação de serviço ou rateio fundamentado.

(Processo 11274.720328/2024-28; Acórdão 3201-012.850; Sessão 26/01/2026)

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2019

(...)

INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. UTILIZAÇÃO GERAL OU MISTA.

Para aproveitamento de créditos, no caso de bens ou serviços mistos ou de uso geral, é necessário que o contribuinte mantenha registros separados e escrituração que permitam ou identificar o item em questão e sua utilização no processo produtivo ou rateio fundamentado.

(...)

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. TELEATENDIMENTO AO CLIENTE. INSUMO NÃO CARACTERIZADO.

As despesas com serviços de teleatendimento e suporte ao cliente na área de informática, relacionados às garantias dos produtos (notebook, ultrabook, desktop e periféricos respectivos), quando não contemplem telemarketing e vendas, podem gerar créditos do regime não cumulativo.

(Processo 11000.723252/2021-60; Acórdão 3201-012.206; Sessão 18/12/2024)

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2014

(...)

INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. UTILIZAÇÃO GERAL OU MISTA.

Para aproveitamento de créditos, no caso de bens ou serviços mistos ou de uso geral, é necessário que o contribuinte mantenha registros separados e

escrituração que permitam ou identificar o item em questão e sua utilização no processo produtivo ou na prestação de serviço ou rateio fundamentado.

SERVIÇOS DE CALL CENTER. INSUMO.

Na atividade de administração de cartões de crédito considera-se relevante o serviço de Call Center relativo ao atendimento de clientes, não abarcando, porém, telemarketing, serviços de venda ou de oferecimento de produtos financeiros. A terceirização do atendimento ao cliente de cartão, caso a estrutura seja fornecida pela tomadora, não inviabiliza que ela se aproprie de créditos pelos serviços disponibilizados de sistema de apoio direcionado ao atendimento.

(Processo 19970.720112/2018-02; Acórdão 3201-012.306; Sessão 11/02/2025)

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

(...)

DESPESA COM COBRANÇA DE TÍTULOS VENCIDOS. IMPOSSIBILIDADE.

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

CALL CENTER. PROVAS. IMPOSSIBILIDADE.

Apesar de possuir a possibilidade de tomada de crédito de Call Center a Recorrente não apresentou provas que comprovassem suas alegações.

(Processo 19515.720174/2012-62; Acórdão 3201-012.673; Sessão 11/11/2025)

Dessa forma, serviços de telemarketing e de vendas, antecipação de recebíveis e cobrança, não geram créditos de PIS e Cofins. Eventualmente, serviços de atendimento ao cliente – SAC, em atividades como a desempenhada em alguns dos contratos, em especial em dois citados pela empresa, poderiam gerar créditos no atendimento ao cliente da empresa para viabilizar operação, serviços de manutenção e canal de atendimento do serviço adquirido. Esta não é a postulação da empresa, que busca validar os créditos como um todo, sem separações. No caso em concreto, não é possível validar o crédito, em função de prestação de serviços em atividades para os quais é vedado.

Conclusão

Pelo exposto, é de se concordar com o voto da Relatora, exceto quanto aos seguintes itens, para os quais voto: (i) para manter a glosa de créditos relativos às aquisições de serviços relacionados ao atendimento ao cliente, (ii) para manter a glosa de créditos referentes a despesas com publicidade e propaganda.

Assinado Digitalmente

ACÓRDÃO 3201-013.730 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 15746.721694/2024-51

Marcelo Enk de Aguiar

DOCUMENTO VALIDADO