



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17227.721312/2021-31
ACÓRDÃO	3301-014.415 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de fevereiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TD SYNnex BRASIL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2018, 2019

NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Inexiste nulidade quando os Autos de Infração foram lavrados por servidor competente, com observância de todos os requisitos obrigatórios, tendo sido possibilitado ao sujeito passivo o exercício do seu direito de defesa.

MULTA DE OFÍCIO. IMPOSIÇÃO LEGAL.

A multa de 75% é aplicada sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de lançamento de ofício decorrentes da apuração de falta de pagamento ou recolhimento, bem como de falta de declaração e de declaração inexata. A caracterização de conduta dolosa não é condição para a aplicação da referida multa.

CRÉDITO. COMISSÕES. IMPOSSIBILIDADE.

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

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS, APROVEITAMENTO. PERÍODO SUBSEQUENTE. IMPOSSIBILIDADE. NÃO COMPROVAÇÃO DO APROVEITAMENTO EM PERÍODOS ANTERIORES.

Não é permitido o aproveitamento do crédito em períodos subsequentes, de forma extemporânea, se não for devidamente comprovado pelo Contribuinte o seu não aproveitamento em outros períodos de apuração.

DILIGÊNCIA DESNECESSIDADE.INDEFERIMENTO.

Indefere-se o pedido de diligência quando a sua realização se revela prescindível para a formação da convicção da autoridade julgadora.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar as preliminares arguidas, por maioria de votos, em afastar a conversão em diligência, vencido o Conselheiro Bruno Minoru Takii (relator) e, no mérito, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Bruno Minoru Takii (relator), Oswaldo Gonçalves de Castro Neto e Rachel Freixo Chaves que davam provimento parcial para reconhecer o crédito sobre os pagamentos das comissões vinculadas aos contratos de prestação de serviços. Designado o Conselheiro Márcio José Pinto Ribeiro para redigir o voto vencedor quanto ao afastamento da diligência e sobre os pagamentos de comissões.

Assinado Digitalmente

Bruno Minoru Takii – Relator

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Deroulede – Presidente

Assinado Digitalmente

Márcio José Pinto Ribeiro – Redator designado

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

RELATÓRIO

Trata-se o presente caso de auto de infração lavrado em 17/12/2021, referente à glosa de créditos das contribuições para o PIS/COFINS referentes aos anos-calendário de 2018 e 2019, além de créditos extemporâneos, resultando em exigência no valor total de R\$ 93.204.737,93 (COFINS: R\$ 76.577.883,59; PIS/Pasep: R\$ 16.626.854,34).

No Termo de Verificação Fiscal – TVF (fls. 25-46), foram trazidos os seguintes pontos que levaram ao lançamento de ofício:

- (a) A fiscalização foi iniciada em 08/06/2020;
- (b) A Recorrente apurou créditos de PIS/COFINS sobre despesas com o pagamento de comissões a terceiros, contabilizadas na conta contábil nº 3.3.02.05.0002;
- (c) No passado, a Recorrente teria apresentado pedido de consulta formal à Receita Federal sobre a possibilidade de apuração de créditos sobre despesas com o pagamento de comissões (Processo nº 17060.006171/2009-71), tendo obtido resposta desfavorável à sua pretensão, conforme constou na Solução de Consulta SRRF07/Disit nº 67/2010;
- (d) Houve a apropriação extemporânea de créditos entre 01/2018 e 08/2018, sem a realização de retificação das obrigações acessórias;
- (e) Durante o curso da fiscalização, a Recorrente apresentou documentos que foram considerados insuficientes para a comprovação de existência do direito ao creditamento e à sua não utilização em períodos anteriores, relativamente ao creditamento extemporâneo.

Em 17/01/2022, a Recorrente apresentou a sua Impugnação, tendo trazido esclarecimentos e aduzido os seguintes argumentos recursais:

- (a) A Recorrente é empresa que atua no mercado de infraestrutura e segurança de rede, e no fornecimento de soluções de TI, dedicando-se ao comércio atacadista de equipamentos, ao licenciamento de softwares e à prestação de serviços correlatos;
- (b) A fiscalização foi conduzida de forma equivocada, tendo-se exigido da Recorrente um volume enorme de documentos e de prestação de esclarecimentos, tudo isso durante a pandemia de Covid e em prazo não razoável, o que configuraria violação ao direito à ampla defesa;
- (c) Quanto à glosa dos créditos das próprias competências, o Auditor Fiscal deixou de analisar as despesas com comissões à luz dos critérios de essencialidade e relevância fixados pelo STJ;
- (d) Quanto à glosa de créditos extemporâneos, o Auditor deixou de analisar a natureza jurídica das despesas, procedendo à glosa com base no apontamento da inexistência de apresentação de declarações retificadoras;

- (e) Para a glosa dos créditos extemporâneos, cabia ao Auditor Fiscal comprovar que as despesas não eram insumos e que, ainda, foram consumidas ao longo de períodos anteriores
- (f) Necessidade de redução da multa de ofício para 20%.

Em sessão de 27/02/2023, a DRJ julgou a Impugnação improcedente (Acórdão nº 103-012.054), pois entendeu que (a) as comissões pagas a terceiros não poderiam ser consideradas como insumos (glosa de créditos da competência) e (b) para o aproveitamento de créditos extemporâneos, trata-se de procedimento essencial a retificação das obrigações acessórias, conforme tese vinculante disposta na Solução de Consulta Cosit nº 355/2017. A decisão foi assim ementada:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

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

NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO. INSUMO.

Conforme estabelecido no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, que produz efeitos vinculantes no âmbito da RFB, o conceito de insumos, para fins de apuração de créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins, deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços realizados pela pessoa jurídica.

ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.

O critério da essencialidade, nos termos do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, requer que o bem ou serviço creditado constitua elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pela contribuinte; já o critério da relevância é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção do sujeito passivo.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DISTRIBUIÇÃO DE SOFTWARES. COMISSÕES PAGAS A REVENDEDORES. INSUMO. IMPOSSIBILIDADE.

Os custos com comissões pagos por distribuidora de softwares a revendedores desses produtos não gera direito a crédito na apuração do PIS/Pasep, dado que tais dispêndios não preenchem a definição de insumo estabelecida pela legislação de regência, por não serem aplicados ou consumidos nas atividades de produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços a terceiros.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. APROVEITAMENTO. REQUISITOS.

No regime da não cumulatividade do PIS/Pasep, os créditos excedentes de um determinado mês podem ser aproveitados em meses subsequentes, desde que previamente apurados e escriturados no mês de sua geração. Para a utilização de créditos que não foram apropriados na competência originária, há a necessidade de se retificar as declarações e demonstrativos dos períodos correspondentes a fim de se incluir esses créditos na apuração.

NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Inexiste nulidade quando os Autos de Infração foram lavrados por servidor competente, com observância de todos os requisitos obrigatórios, tendo sido possibilitado ao sujeito passivo o exercício do seu direito de defesa.

MULTA DE OFÍCIO. IMPOSIÇÃO LEGAL. A multa de 75% é aplicada sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de lançamento de ofício decorrentes da apuração de falta de pagamento ou recolhimento, bem como de falta de declaração e de declaração inexata. A caracterização de conduta dolosa não é condição para a aplicação da referida multa.

PEDIDO DE PERÍCIA. PRESCINDÍVEL. INDEFERIMENTO. Indefere-se o pedido de perícia quando a sua realização se revela prescindível para a formação da convicção da autoridade julgadora.

Em 26/04/2023, a Recorrente apresentou o seu Recurso Voluntário, tendo aduzido argumentos recursais semelhantes àqueles apresentados em sua impugnação, além dos seguintes:

- (a) Nulidade do acórdão da DRJ, pois teria se pautado em fundamentos fáticos inverídicos;
- (b) Nulidade do acórdão da DRJ, pois a rejeição do pedido de diligência teria prejudicado o seu direito à ampla defesa.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Bruno Minoru Takii**, Relator

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

1. Preliminares

1.1. Nulidade do acórdão por se fundar em fatos inverídicos e em razão do indeferimento de diligência

A Recorrente alega que a decisão proferida pela Instância *a quo* teria se valido de premissa fática nova e inverídica para fundamentar a manutenção da glosa dos créditos apurados sobre despesas com comissões, resultando, assim, em agressão ao seu direito de defesa.

O ponto fático em questão seria a afirmação de que a atividade econômica da contribuinte estaria limitada à distribuição de produtos e softwares para revendedores de segundo nível, não faturando serviços ou qualquer outro tipo de produto a clientes finais, cenário fático esse que não teria sido adotado pelo Auditor Fiscal para a lavratura do auto de infração e que, por esse motivo, considera que se trata de modificação.

Ao se analisar o Acórdão recorrido, o que se verifica é que a conclusão a que chegou o Julgador *a quo* não se trata de um palpite ou uma simples opinião, mas de um cenário que, correto ou não, encontra-se embasado em uma série de contratos firmados entre a Recorrente e seus fornecedores, listados no próprio acórdão recorrido.

Neste ponto, cabe salientar que a validade da decisão administrativa está condicionada à existência de fundamentação, e não à correção da interpretação dada pelo Julgador acerca dos fatos.

Quanto à alegação de que a rejeição do pedido de diligência configuraria novo cerceamento de defesa, é aqui necessário esclarecer que a sua designação é uma faculdade a ser exercida pelo Julgador, que a exercerá apenas quando entender pela sua necessidade para o deslinde do feito, sendo isso, aliás, o que estabelece o artigo 18 do Decreto nº 70.235/1972.

E diante da inexistência de cerceamento nos casos apontados pela Recorrente, decido pela rejeição dessas preliminares.

1.2. Deficiência na motivação do auto de infração

Alega a Recorrente que o procedimento fiscalizatório foi conduzido de forma equivocada, pois, em diversas oportunidades, foi-lhe exigida quantidade absurda de documentos e informações, cenário esse agravado pela pandemia da Covid, o que teria dificultado o cumprimento dos termos e, supõe a Recorrente, também a análise desses dados por parte do Auditor Fiscal.

Contudo, fato é que, até o presente momento, o processo administrativo em questão possui mais de 24.300 folhas, tendo-se juntado milhares de notas fiscais e comprovantes de pagamento, todas elas, de uma forma ou outra, utilizadas pelo Auditor Fiscal para fundamentar o lançamento de ofício.

Ainda, embora as exigências feitas pela Fiscalização tenham sido em grande volume, não se pode dizer que essa fase processual não tenha durado tempo razoável – foram 18

meses entre a abertura e a lavratura do auto de infração – e que, na medida do possível, o Auditor Fiscal concedeu prorrogações para que a Recorrente pudesse avançar no cumprimento do quanto lhe era requerido, não se podendo cogitar, portanto, em cerceamento de defesa.

Neste ponto, cabe aqui destacar que o lançamento tributário é ato administrativo de cumprimento obrigatório pelo Agente Fiscal e que, por esse motivo, o procedimento de fiscalização não poderia se arrastar *ad infinitum*.

Ademais, a não constituição do crédito tributário pelo lançamento constitui infração funcional – sujeita, portanto, às penalidades previstas em lei –, conforme determina expressamente o artigo 142, p. único, do CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Desta forma, na eventualidade de deficiência na instrução probatória do auto de infração, cabe ao contribuinte alegá-la em sede de impugnação, devendo apresentar provas caso alegue fatos constitutivos de seu direito, conforme previsto no artigo 15 do Decreto nº 70.235/1972.

Portanto, também rejeito essa preliminar.

1.3. Ônus da prova por parte do Fisco

Alega a Recorrente que o Fisco deveria ter apresentado provas de inexistência do direito da Recorrente à apropriação extemporânea de créditos, tendo apontado como fundamento legal o artigo 26 do Decreto nº 7.574/2011, que diz que “*a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do sujeito passivo dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis*”.

Ao apontar esse fundamento legal, a Recorrente apresenta dispositivo contrário à sua tese, isto porque, se a escrituração fiscal de créditos e débitos dentro das devidas competências é o cenário “padrão”, a escrituração extemporânea é, de certa maneira, uma forma de inobservância das disposições legais, razão pela qual a obrigação acessória que contiver esse vício não poderá ser considerada como prova a favor do sujeito passivo.

E seguindo-se essa lógica, cai-se na regra geral disposta no artigo 373, inciso I, do CPC, a qual determina que o ônus da prova deve recair sobre aquele que alega possuir o direito.

Portanto, pelos fundamentos aqui apresentado, também não é possível acolher essa preliminar.

2. Mérito

2.1. Glosa dos créditos apurados sobre comissões – conta nº 3.3.02.05.0002

Cabe neste ponto aclarar que a única rubrica de créditos apropriada em sua devida competência é a de “comissões pagas a terceiros”, registrada na conta contábil nº 3.3.02.05.0002, ou seja, todos os demais casos estão vinculados à questão da apropriação extemporânea dos créditos tributários.

Relativamente a essa rubrica, consta que a Recorrente possuía a Solução de Consulta SRRF07/Disit nº 67/2010, norma jurídica individual onde se definiu que os gastos incorridos com comissões pagas a terceiros não se enquadrariam no conceito de insumo existente à época e que, por esse motivo, não haveria a possibilidade de apuração de créditos com fundamento no artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

À época em que a mencionada Solução de Consulta foi publicada, vigoravam as INs RFB nº 247/2002 e 404/2004, as quais adotavam o conceito de insumo próprio do IPI para fins de creditamento do PIS/COFINS e que, posteriormente, foram declaradas ilegais pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ no REsp nº 1.221.170. É o que se pode verificar nos próprios apontamentos e fundamentação dessa Solução de Consulta:

Solução de Consulta nº 67 - SRRF07/Disit

Data 29 de junho de 2010

Processo 10768.006171/2009-71

Interessado WESTCON BRASIL LTDA CNPJ/CPF 28.268.233/0001-99

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS CRÉDITO - COMISSÕES PAGAS A REPRESENTANTES COMERCIAIS

O pagamento de comissões a pessoas jurídicas que atuam como representantes comerciais autônomos, efetuando a colocação de produtos no mercado (intermediação de vendas), não gera direito a crédito da Cofins, dado que tal serviço não preenche a definição de insumo estabelecida para tal fim pela legislação de regência, por não ser aplicado ou consumido diretamente na fabricação de produtos destinados a venda ou nos serviços prestados pelo contratante.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, artigo 3º, inciso II; IN SRF nº 404, de 2004, artigo 8º, § 4º, inciso I “b” e II, “b”

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

CRÉDITO - COMISSÕES PAGAS A REPRESENTANTES COMERCIAIS

O pagamento de comissões a pessoas jurídicas que atuam como representantes comerciais autônomos, efetuando a colocação de produtos no mercado (intermediação de vendas), não gera direito a crédito da Contribuição para o Pis/Pasep, dado que tal serviço não preenche a definição de insumo estabelecida para tal fim pela legislação de regência, por não ser aplicado ou consumido diretamente na fabricação de produtos destinados a venda ou nos serviços prestados pelo contratante.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, artigo 3º, inciso II; IN SRF nº 247, de 2002, artigo 66, § 5º, incisos I, “b” e II “b”. (...) 9 Do exposto pelo consulente depreende-se que para a consecução de seus objetivos ela se utiliza de uma rede de vendedores terceirizada, aos quais paga comissão sobre o valor das vendas efetivadas. As normas transcritas, porém, evidenciam que nem todos os serviços que concorrem para a realização da atividade fim da pessoa jurídica podem ser considerados como insumo, para fins de apuração do crédito da contribuição para o Pis/Pasep e da Cofins. De forma bastante clara, os citados atos normativos vêm elucidar que apenas darão direito a crédito os serviços prestados por terceiros, pessoas jurídicas, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto destinado à venda ou na prestação de serviços. 10 Deve-se deixar claro que em relação à receita de venda de bens ou produtos, somente há que se falar em créditos relativos a insumos, quando tais bens ou produtos forem vendidos pelo próprio fabricante ou produtor. Portanto, a priori, não há que se falar em apropriação de crédito sobre as comissões pagas pelo interessado pelos serviços de intermediação de venda dos produtos que não são por ele fabricados ou produzidos, mas apenas adquiridos para revenda.

Portanto, diferentemente do que se fez constar no Auto de Infração e na decisão da DRJ, houve sim modificação na legislação de regência para que, indubitavelmente, possa-se concluir que a Solução de Consulta já não mais pudesse ser aplicada à época dos fatos, e muito menos na data de lavratura do auto de infração.

Quanto à questão do conceito de insumo para fins de apuração de créditos de não-cumulatividade das contribuições ao PIS/Pasep e COFINS, antes mesmo da posição vinculante trazida pelo STJ no REsp nº 1.221.170, havia já o entendimento neste E. CARF de que o critério utilizado não poderia ser aquele adotado pela legislação do IPI – onde só se admite o creditamento sobre matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem aplicados diretamente na produção –, pois extremamente restritivo e inadequado às previsões legais específicas dessas contribuições, tampouco se poderia utilizar os critérios de dedutibilidade

previstos na legislação do IRPJ, uma vez que o texto legal das contribuições não prevê abertura e liberdade semelhante àquela disposta no artigo 47 da Lei nº 4.506/1964 (ex. Acórdão nº 3202-001.022, julgado pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção na sessão de 27/11/2013).

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

E sob a relatoria do Ministro Napoleão Nunes, foram fixadas as teses de que (a) as INs da RFB eram ilegais, (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, tendo-se apresentado a seguinte ementa ao acórdão:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

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

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

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

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto

compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

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

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

4. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes. Assim caracterizadas a essencialidade, a relevância, a pertinência e a possibilidade de emprego indireto através de um objetivo “teste de subtração”, que é a própria objetivação da tese aplicável do repetitivo, a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Na doutrina especializada, destaca Luiz Eduardo Schoueri que a essencialidade não se relaciona à atividade operacional como um todo, mas tão somente ao que é necessário para a produção ou a fabricação de bens ou produtos destinados à venda, ou à prestação de serviços:

(...) a essencialidade não se confunde com a necessidade; esta se relaciona à atividade operacional e é critério válido para o imposto de renda. Essencialidade, no caso das contribuições ao PIS/COFINS, relaciona-se com o termo “insumo”, i.e., algo necessário para a produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Em síntese, algo cuja falta implicaria produção ou fabricação diversa daquela alcançada.

(Artigo “O termo ‘insumos’ na legislação das contribuições sociais ao PIS/PASEP e à COFINS: discussão e os novos contornos jurisprudenciais sobre o tema”. Revista PIS e COFINS à luz da jurisprudência do CARF. São Paulo: MP Editora, 2011. p. 425)

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

Vale destacar, ainda, que o direito ao desconto de créditos de PIS/COFINS não se limita à hipótese prevista no art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, ou seja, aos insumos. Contudo, para os demais casos, há a necessidade de adequação dos fatos/gastos às normas autorizativas de creditamento, tal como é o caso, por exemplo, do art. 3º, inc. IX, e art. 15, da Lei nº 10.833/2003, o qual permite o desconto de créditos sobre gastos incorridos com a atividade de armazenagem ou com o frete na operação de venda de mercadorias, desde que, nesse segundo caso, o custo da operação seja arcado pelo vendedor.

Tendo-se passado em revista ao contexto jurisprudencial e doutrinário do que se deve entender por “insumos” para fins de desconto de créditos de PIS/COFINS, passa-se à análise específica da rubrica que foi objeto de questionamento, ou seja, dos gastos com o pagamento de comissões.

De início, diferentemente da interpretação acerca dos fatos feitos pelo Auditor Fiscal e pela DRJ, a atividade econômica exercida pela Recorrente não possui natureza estritamente comercial, isto é, a sua atividade não consiste na simples aquisição de bens, direitos e serviços de uma fonte produtora para a promoção de revenda desses itens a um terceiro.

Fosse esse o cenário, ainda que se concluísse que as despesas com o pagamento de comissões fossem relevantes e essenciais à atividade exercida pela empresa, ainda assim não haveria a possibilidade de apuração de créditos de PIS/COFINS, isto porque o artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 condiciona a vinculação do insumo à (a) prestação de serviços ou (b) fabricação ou produção de bens, não se admitindo, por simples inexistência de previsão legal, a apuração de créditos de insumos vinculados à atividade puramente comercial.

Ao se analisar alguns dos contratos apresentados ao longo da fiscalização, é possível identificar que a Recorrente atuava como distribuidora local de soluções tecnológicas desenvolvidas e de propriedade de empresas internacionais (fornecedores).

E dentro desse contexto, a execução do serviço de distribuição consistia na realização de todas as atividades necessárias para a implementação dessas soluções tecnológicas nos clientes finais, ou seja, a instalação, a adaptação do sistema, o treinamento, bem como o fornecimento de eventuais implementos físicos necessários para a plena implementação da solução tecnológica desenvolvida no exterior.

Em parte substancial dos casos, o contrato celebrado entre a proprietária estrangeira da solução tecnológica e a Recorrente previa que a comercialização desses serviços (acompanhados ou não da revenda de implementos) se desse exclusivamente por meio de revendedores autorizados, isto é, por agentes responsáveis pela captação de clientes finais para as soluções tecnológicas de propriedade dessas empresas estrangeiras, sendo vedada a captação direta de clientes finais por parte da Recorrente.

Essa obrigação de atuação vinculada à captação de serviços junto a clientes finais por agentes credenciados das empresas estrangeiras pode ser observado, por exemplo, no contrato firmado com a Oracle e com a Palo Alto, juntados aos autos em resposta ao Termo de Concessão de Prazo nº 11, além dos contratos da Arbor, Avaya e Cisco, juntados com a impugnação:

Contrato da Oracle – cf. tradução juramentada

B. Direitos de Distribuição

Desde que você seja um membro atual do Oracle PartnerNetwork, a Oracle concede a você o direito não exclusivo e intransferível de distribuir aos revendedores Oracle para distribuição aos usuários finais (1) os programas identificados na Zona de Conhecimento do Banco de Dados no OPN; (2) os programas identificados na Zona de Conhecimento de Middleware no OPN; e (3) os programas listados na lista de preços global da Oracle Technology. A Oracle também concede a você o direito não exclusivo e intransferível de distribuir créditos de aprendizagem e / ou serviços aos revendedores Oracle para distribuição aos usuários finais. **Você pode solicitar programas, créditos de aprendizagem e / ou serviços da Oracle, conforme previsto neste contrato, somente após receber um pedido de revendedor da Oracle para tais produtos.**

Cada programa e / ou crédito de aprendizagem e quaisquer serviços devem ser distribuídos apenas para as operações comerciais internas de um usuário final. Você só pode distribuir programas, créditos de aprendizagem e / ou serviços para revendedores Oracle no território para distribuição aos usuários finais no território. Você pode distribuir os programas, créditos de aprendizado e / ou serviços apenas em conjunto com seus serviços de valor agregado e não pode distribuir os programas, créditos de aprendizado e / ou serviços para você ou para uma entidade afiliada. Além do acima exposto, a Oracle também concede a você o direito não exclusivo e intransferível de distribuir pacotes de mídia que você solicite aos revendedores Oracle para distribuição a usuários finais que tenham obtido anteriormente uma licença para os programas. **Você não terá permissão para:** a) manter programas ou créditos de aprendizagem em estoque; **b) distribuir programas, créditos de aprendizagem e / ou serviços diretamente aos usuários finais;** ou c) distribuir programas, créditos de aprendizagem e / ou serviços, diretamente ou por meio de revendedores Oracle, para usuários finais que sejam entidades do setor público. Alguns programas também podem incluir qualquer

código-fonte que a Oracle possa fornecer como parte de sua remessa padrão de tais programas, cujo código-fonte será regido pelos termos deste contrato e do contrato de revendedor Oracle.

Contrato Palo Alto – cf. tradução juramentada

2. NOMEAÇÃO

2.1 Nomeação. Sujeito à conformidade do Distribuidor com os termos e condições deste Contrato, a Palo Alto Networks por meio deste nomeia o Distribuidor, e o Distribuidor aceita tal nomeação, como um distribuidor independente não exclusivo dos Produtos. A nomeação anterior autoriza o Distribuidor a comprar Produtos da Palo Alto Networks para revenda e distribuição apenas para Revendedores localizados no Território e apenas para revenda e distribuição por tais Revendedores para Usuários Finais localizados no Território. Na medida exigida pela lei aplicável, o Distribuidor não comercializará, promoverá ou solicitará pedidos para os Produtos fora do Território, desde que o precedente não restrinja o Distribuidor de anunciar os Produtos na mídia que é distribuída dentro e fora do Território. **O Distribuidor não terá o direito de revender ou distribuir os Produtos diretamente aos Usuários Finais.**

Contrato Arbor – cf. tradução juramentada

2. Nomeação, Direitos de Distribuição.

2.1. Sujeito aos requisitos listados no Adendo A, a Arbor concede ao Distribuidor o direito não exclusivo e intransferível de promover, anunciar, comercializar e distribuir o Produto e Serviços aos Clientes através de Revendedores que concordem por escrito com termos semelhantes, mas não menos restritivos, do que aqueles aqui encontrados. **Salvo se acordado de outra forma por escrito assinado por um representante autorizado de cada parte, o Distribuidor não poderá distribuir o Produto ou Serviços aos Clientes diretamente.** O Distribuidor não solicitará pedidos de quaisquer Revendedores em potencial localizados fora das áreas geográficas listadas no Adendo A ("Território"). Se o Distribuidor receber um pedido de um possível Revendedor localizado fora do Território, o Distribuidor não aceitará tais pedidos. O Distribuidor não entregará ou fará qualquer oferta (ou fará com que seja entregue ou apresentado qualquer oferta) de qualquer Produto fora do Território.

Contrato Avaya – cf. tradução juramentada

2. AUTORIZAÇÃO – ESCOPO

2.1. Autorização como Distribuidor Sujeito aos termos e condições deste Contrato, a Avaya nomeia o Distribuidor para ser um distribuidor autorizado e não

exclusivo da Avaya para fins limitados de comercializar e vender os Produtos e Serviços para suas Afiliadas e Revendedores dentro do Território, sujeito ao termos e condições deste Contrato. **O Distribuidor não está autorizado a revender diretamente Produtos e Serviços aos Usuários Finais.** Quaisquer Pedidos de Produtos ou Serviços Nortel aceitos pela Avaya após a data de expiração do Contrato de Distribuidora de Estocagem datado de 5 de abril de 2002, entre o Distribuidor e a Nortel Networks, Inc., conforme alterada, atribuída à Avaya por carta Contrato datada de 10 de dezembro de 2009 (o “Contrato Anterior”) mas antes da Data de Efetivação deste Contrato deverá, até a Data Efetiva, ser considerada coberta pelos termos e condições desse Contrato Anterior.

Contrato Cisco – cf. tradução juramentada

2. NOMEAÇÃO DE DISTRIBUIDORA GLOBAL. 2.1 Por este Contrato, a Cisco faz, e a Distribuidora Global aceita, a nomeação da Distribuidora Global como uma distribuidora global autorizada, não-exclusiva de Produtos e Serviços para Canais Autorizados localizados no Território, exceto conforme de outra forma permitido no Anexo C (“Lista de Afiliadas”). A Distribuidora Global concorda em envia esforços comercialmente razoáveis para distribuir Produto e Serviços exclusivamente para Canais Autorizados no Território. Membros de Canal Autorizado podem ser identificados acessando <http://tools.cisco.com/WWChannels/LOCATR/openBasicSearch.do>. Aqueles Canais Autorizados podem revender Produtos e Serviços somente para Usuários Finais que pretendem utilizar os Produtos no Território ou, caso o Canal Autorizado seja um Revendedor EEA Autorizado, também para outros Revendedores EEA Autorizados. **A Distribuidora Global concorda em não vender Produtos e/ou Serviços diretamente para um Usuário Final.**

E é justamente dentro desse contexto em que as comissões registradas na conta contábil nº 3.3.02.05.0002 aparecem, isto é, não se trata de remuneração paga aos agentes contratados pela Recorrente para a captação de clientes no mercado de tecnologia, mas, diferentemente, de imposição contratual feita pela proprietária estrangeira para a comercialização de suas soluções tecnológicas em território nacional.

E assim sendo, não se trata aqui de simples caso em que a empresa, buscando aumentar o seu faturamento, contrata terceiro para reforço de sua estratégia comercial.

Nessas típicas hipóteses, é inegável que tais dispêndios são necessários ao desenvolvimento da atividade produtiva da empresa – sendo, nesse sentido, dedutíveis para fins de IRPJ/CSLL –, mas não podem ser considerados essenciais, dentro dos limites traçados pela tese fixada pelo STJ acerca do assunto e, por esse motivo, não podem ser considerados insumos para fins de creditamento das contribuições ao PIS/COFINS.

Para esse típico cenário, a jurisprudência do CARF é amplamente desfavorável ao contribuinte, conforme ementas a seguir transcritas:

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

(CARF. PAF nº 12571.000256/2010-10. Terceira Turma Extraordinária da Terceira Seção. Acórdão nº 3003-002.256. Rel. Marco Antonio Borges. Publ. 30/01/2023)

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

(CARF. PAF nº 13308.000141/2008-85. Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Terceira Seção. Acórdão nº 3201-010.654. Rel. Pedro Rinaldi de Oliveira Lima. Pub. 17/08/2023)

Já no específico caso da Recorrente, a supressão do pagamento de comissão – “Teste de Subtração” - aos ditos “revendedores oficiais” impede que a empresa possa faturar com a distribuição de soluções tecnológicas de propriedade das empresas estrangeiras, pois essas, por meio de contrato, condicionaram o serviço da distribuidora à captação exclusiva de clientes finais pelos “revendedores oficiais”. Por esse motivo, entendo que se trate de insumos.

Todavia, conforme entendimento expressado neste mesmo tópico, a despesa que se qualifique como insumo mas que esteja vinculada à atividade de revenda não é apta a gerar créditos de PIS/COFINS.

No presente caso, a Recorrente deixa claro em seu próprio Recurso Voluntário que parcela de seu faturamento com a distribuição das soluções tecnológicas advém de revenda e, a outra parte, de serviços vinculados à essa atividade, sendo isso evidenciado em seus registros contábeis, conforme demonstração do resultado do exercício apresentada à fls. 49 de sua peça recursal:

**DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO
PARA OS EXERCÍCIOS FINDOS EM 31 DE DEZEMBRO DE 2019 E 2018**

(Em milhares de reais)	<u>2019</u>	<u>2018</u>
Receita Bruta de Produtos	479.368	504.816
Receita Bruta de Serviços	974.793	866.629
RECEITA BRUTA TOTAL	1.454.161	1.371.445

Sendo assim, e sendo coerente com a fundamentação aqui apresentada, fixo o entendimento de que o creditamento sobre as comissões pagas e registradas na conta contábil nº 3.3.02.05.0002 deve ser admitido, mas desde que vinculadas às receitas de prestação de serviços, devendo-se adotar critério de rateio com base na proporção informada nos registros contábeis da Recorrente.

2.2. Créditos extemporâneos

A Fiscalização procedeu à glosa de créditos apropriados extemporaneamente, sob o argumento de que não haveria previsão legal para a adoção desse tipo de procedimento e que, para o aproveitamento dos créditos, seria necessária a retificação de todas as declarações, alocando as despesas em suas devidas competências.

O meu entendimento acerca do assunto é o de que a retificação das obrigações acessórias é uma prova forte de não ocorrência do consumo dos créditos em períodos anteriores, mas não deve ser tido como um óbice intransponível para a tomada de créditos, uma vez que não há previsão legal nesse sentido.

Todavia, isso não quer dizer que um lançamento desamarrado de créditos extemporâneos deva ser aceito pela Administração Tributária, isto porque, quando o contribuinte assim procede, atrai para si o ônus de provar (a) a materialidade dos créditos apropriados e (b) a não ocorrência do consumo desses créditos em períodos anteriores.

No específico caso trazido a julgamento, toda a fiscalização foi conduzida durante o conturbado período de pandemia de Covid e, assim mesmo, a Recorrente juntou aos autos do processo milhares de notas fiscais, comprovantes de pagamento e planilhas requeridas durante o curso do procedimento fiscalizatório, não se podendo dizer, assim, que deixou de envidar esforços para comprovar a certeza e liquidez de seus créditos.

Diante dessa excepcionalidade, entendo que seja cabível aqui o deferimento do pedido de conversão do julgamento em diligência, conferindo à Recorrente prazo improrrogável de 45 dias para atestar, via documentação que achar cabível, que (a) os créditos apropriados se referem a insumos utilizados em sua atividade de prestação de serviços e (b) que os créditos em questão não foram consumidos até a data de sua efetiva escrituração fiscal.

Expirado o prazo concedido à Recorrente, remeta-se os presentes autos à origem, para que esta determine auditoria da nova documentação juntada.

Posteriormente, a unidade de origem deverá cientificar o contribuinte, concedendo-lhe prazo de 30 dias para se pronunciar.

Concluídas as etapas anteriores, o processo deve ser devolvido ao CARF para que se prossiga no julgamento.

Caso este Colegiado entenda pela não realização da diligência, entendo que há insuficiência probatória no que diz respeito ao não consumo dos créditos – condição essencial a ser apreciada antes mesmo da natureza jurídica das despesas -, razão pela qual decido por manter a glosa realizada.

2.3. Redução da multa de ofício

Alega a Recorrente que a multa de ofício aplicada, no percentual de 75%, deve ser reduzida para 20%, tendo admitido que não há qualquer norma jurídica a amparar o seu pleito.

A multa de ofício tem como fundamento legal o artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, e incide objetivamente sempre que houver o lançamento de ofício:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:
(Vide Lei nº 10.892, de 2004)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004)

Desta forma, mantenho aqui a decisão da DRJ.

3. Conclusão

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para afastar a glosa sobre as despesas incorridas com o pagamento de comissões vinculados aos contratos de prestação de serviços.

Assinado Digitalmente

Bruno Minoru Takii

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Márcio José Pinto Ribeiro, redator designado

Com as devidas vênias, divirjo do ilustre relator quanto a necessidade de diligência para verificação de créditos extemporâneos e sobre os créditos referentes a pagamentos de comissões.

1 DOS CRÉDITOS DE PIS E COFINS DECORRENTES DE COMISSÕES PAGAS A TERCEIROS

Conforme exposto no voto condutor do i. relator:

Todavia, conforme entendimento expressado neste mesmo tópico, a despesa que se qualifique como insumo mas que esteja vinculada à atividade de revenda não é apta a gerar créditos de PIS/COFINS.

No presente caso, a Recorrente deixa claro em seu próprio Recurso Voluntário que parcela de seu faturamento com a distribuição das soluções tecnológicas advém de revenda e, a outra parte, de serviços vinculados à essa atividade, sendo isso evidenciado em seus registros contábeis, conforme demonstração do resultado do exercício apresentada à fls. 49 de sua peça recursal:

Constata-se que, de fato, o pagamento de comissões não geram direito a crédito conforme consta do acórdão recorrido do qual transcrevo excertos:

A Fiscalização desconsiderou os créditos apurados pela contribuinte relativos a comissões pagas a terceiros, contabilizados na conta contábil nº 3.3.02.05.0002, e adicionou os valores correspondentes à base de cálculo das contribuições para o PIS/Pasep e a Cofins, conforme discriminado abaixo No entendimento da Fiscalização, as comissões pagas pela contribuinte não se subsumem aos pressupostos de creditamento determinados pelas Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, bem como nas Instruções Normativas nº 247, de 2002, 404, de 2004 e 1.911, de 11 de outubro de 2019. Cita a Solução de Consulta nº 67 – SRRF07/Disit, de 29/16/2010, formulada pela própria contribuinte, em que ficou determinado não ser admissível a apropriação dos referidos créditos. Acrescenta que não houve nenhuma alteração jurídica ocorrida desde a publicação da Solução de Consulta que justificasse a alteração da interpretação ali exarada. Conclui, asseverando que não caberia a apropriação de créditos do PIS e da COFINS advindos de comissões pagas a pessoas jurídicas que atuam como representantes comerciais autônomos, efetuando a colocação de produtos no mercado (intermediação de vendas), e que a decisão proferida pelo STJ no âmbito do REsp n.1221170/PR não seria aplicável ao caso das despesas com comissões na forma utilizada pela contribuinte.

A Impugnante, por sua vez, traz longa explanação defendendo a possibilidade de creditamento como insumo das despesas com comissões pagas a revendedores.

Aduz que, ao contrário do que foi declarado pela Fiscalização, houve profunda alteração no cenário jurídico (jurisprudência judicial e administrativa) quanto à caracterização de insumos, para fins de geração de créditos de PIS e da COFINS no regime da não-cumulatividade das contribuições. Passa a discorrer sobre o julgamento do REsp nº 1221170/PR, pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), e sobre o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018, e Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF, ressaltando que o conceito de insumo foi ampliado para abranger a relevância ou essencialidade do bem ou serviço para a atividade econômica concreta dos contribuintes, aferível por meio do teste de subtração.

Na sequência, discorre sobre o mercado sobre o qual atua, qual seja, distribuição de soluções de tecnologia da informação (TI), e sobre as transformações que esse mercado sofreu na última década, de modo que os antigos esquemas interpretativos não mais prevaleceriam diante do novo cenário. Destaca a natureza tripartite do mercado de distribuição de TI (fabricantes/desenvolvedores, distribuidores e revendedores), em que todos possuiriam obrigações, deveres e serviços cumulativos em face de um respectivo projeto. A organização desse mercado seria realizada pelos fabricantes/desenvolvedores das soluções, mediante a imposição de contratos de distribuição com direitos e obrigações específicos, cujo objetivo é racionalizar e harmonizar o respectivo mercado.

Apresenta trechos dos vários contratos de distribuição firmados por ela, que seriam de natureza impositiva, salientando que por força deles, estaria impedida de efetuar qualquer tipo de transação comercial diretamente com os consumidores finais. Assim, na condição de distribuidora, a Impugnante somente poderia efetuar a venda dos bens e serviços distribuídos aos consumidores finais por meio da intermediação dos Revendedores autorizados. Neste sentido, a participação da Revenda não seria uma estratégia comercial optativa para a Impugnante, mas um serviço essencial e necessário, sendo um elemento estruturante e indissociável de sua atividade econômica.

Por fim, reforça o caráter de insumo das despesas com comissão pagas às revendas autorizadas, cuja atividade de intermediação se subtraída interferiria na atividade econômica da Impugnante. Traz alguns acórdãos da lavra do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF que confirmariam o seu entendimento.

Isto posto, e antes de adentrar no mérito da discussão, importante destacar o conceito de insumos, para fins de apuração de créditos de PIS e de Cofins, no regime não cumulativo de que tratam as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

(...)

Em síntese, extrai-se do Parecer acima transcrito, que de acordo com a decisão emanada pelo STJ no Recurso Especial 1.221170/PR, para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o conceito de insumo deve ser definido a luz dos critérios da:

a) Essencialidade: que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço:

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

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

b) Relevância: que é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja:

b.1.) pelas singularidades de cada cadeia produtiva;

b.2) por imposição legal.

Além disso, de acordo com o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e da decisão proferida pelo STJ em citado Recurso Especial 1.221.170/PR, assim como no disposto no Parecer Normativo, pode-se inferir que:

Somente há **insumos** geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nos termos de citados dispositivos legais nas atividades de **produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros**;

Para fins de apuração de créditos das contribuições, não são considerados insumos os bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos em operações comerciais, assim como, não há insumos na atividade de revenda de bens;

Em regra, somente são considerados insumos, bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica durante o processo de produção de bens ou de prestação de serviços, excluindo-se de tal conceito, os itens utilizados após a finalização do produto ou a prestação do serviço.

Seguindo a linha do Parecer Normativo, foi publicada a IN RFB nº 1.911, de 2019, que disciplinou a apuração de créditos decorrentes da aquisição de insumos, os quais serão reproduzidos a seguir na parte referente à matéria ora em análise:

(...)

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

(...)

§ 2º **Não são considerados insumos, entre outros:**

(...)

VII - bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos em operações comerciais; e

VIII - bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos nas atividades administrativas, contábeis e jurídicas da pessoa jurídica.

§ 3º Para efeitos do disposto nesta Subseção, considera-se:

I - serviço qualquer atividade prestada por pessoa jurídica a outra pessoa jurídica mediante retribuição; e

II - bem não só produtos e mercadorias, mas também os intangíveis.

[grifou-se

Diante disso, conclui-se que, para fins de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, a hipótese de apuração de créditos sobre insumos está relacionada às atividades de fabricação ou produção de bens e de prestação de serviços.

Ressalta-se, ainda, que os novos critérios adotados para insumos não ampliaram a tomada de créditos para todas e quaisquer despesas necessárias às atividades das empresas. Assim, para a tomada de créditos da Contribuição para o PIS/COFINS, não se pode confundir as diversas hipóteses previstas nos arts. 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, com suas respectivas ressalvas, com a hipótese de insumos, especificamente prevista no inciso II dos arts. 3º dessas leis.

(...)

Da leitura dos trechos dos contratos acima relacionados constata-se que a Impugnante, embora esteja inserida numa cadeia estruturada de fornecimento de soluções em tecnologia da informação, possui uma área de atuação bem delimitada, qual seja, a de comercialização de produtos e serviços de tecnologia produzidos e disponibilizados pelos desenvolvedores e fabricantes. Ou seja, mediante contratos firmados com os Desenvolvedores/Fabricantes dos softwares, a Impugnante se obriga a comercializar e distribuir os aplicativos de softwares a terceiros, denominados Revendedores.

Atente-se para as obrigações da Impugnante, conforme extraídos dos diversos contratos apresentados: "comercializar e distribuir os aplicativos de software"; "promover, anunciar, comercializar e distribuir o Produto e Serviços aos Clientes através de Revendedores"; "comprar e revender Produtos e Serviços"; "compra (...) e redistribuição de Produtos e/ou Serviços"; "o direito de distribuir os Produtos (...) a Revendedores"; "promoção, venda e entrega dos Produtos (...) e comercialização e distribuição dos Produtos"; "comercializar, vender e distribuir Produtos e Serviços adequadamente adquiridos"; "distribua Ofertas Licenciadas para Revendedores"; "revender os Produtos e Serviços (...) aos Revendedores Autorizados"; "distribuir os programas, créditos de aprendizagem e / ou serviços com seus serviços de valor agregado a um revendedor (...) para distribuição a um

usuário final" ; "comprar Produtos (...) para revenda e distribuição apenas para Revendedores"; "comprar e distribuir os Produtos (...) e Ofertas de Suporte "; "distribuidor autorizado (...) para os Produtos Autorizados no Território".

Nesta toada, embora argumente em sentido contrário, a Impugnante atua basicamente como uma revendedora/distribuidora de bens e serviços. Os serviços aqui tratados são pertinentes aos serviços de suporte, manutenção, instalação, entre outros, associados aos produtos (softwares e aplicativos) disponibilizados pelos fabricantes/desenvolvedores e revendidos/distribuídos pela Impugnante. Isto posto, é imperioso concluir que as comissões pagas aos revendedores não podem ser considerados como insumos da atividade da Impugnante.

Há se de recordar que a utilização do conceito de insumo diz respeito aos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros. Por consequência, os conceitos de essencialidade e de relevância, que estão intrinsecamente correlacionados ao conceito de insumo, não são aplicáveis ao presente caso no que tange à atividade principal da impugnante.

Da mesma forma, excluem-se do conceito de insumo, nos termos do Parecer Normativo RFB/COSIT nº 5/2018, os bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos em operações comerciais, assim como, não há insumos na atividade de revenda de bens, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda (inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

A impugnante direciona a sua argumentação para a indispensabilidade da atuação dos Revendedores dentro desta estrutura em função dos contratos firmados, sendo uma imposição do próprio mercado. Acrescenta, com esteio no teste de subtração, que a subtração da atividade realizada pelos Revendedores autorizados interferiria na sua atividade econômica, o que seria suficiente para caracterizar as despesas com comissão como essenciais e relevantes.

Ocorre que o fato de a Impugnante, como distribuidora de software, não poder vender diretamente para o consumidor final é irrelevante. O papel da Impugnante dentro desta cadeia é basicamente a de um revendedor de primeiro nível, cujos clientes são os revendedores de segundo nível. Não é como se a Impugnante fosse a produtora dos bens e serviços disponibilizados para venda e necessitasse de intermediários para atingir o seu objetivo. A sua atribuição, repise-se, é substancialmente a de um revendedor que comercializa produtos adquiridos dos fabricantes a outros revendedores. O fato de estar obrigada a pagar comissões em decorrência desses contratos, não tem o condão de caracterizar essas despesas como insumo para fins de crédito do PIS e da COFINS.

Ademais, o teste de subtração trata-se de ferramenta indiciária, cuja aplicação deve levar em conta a interpretação da abrangência da expressão "atividade econômica desempenhada pela contribuinte", a qual, a despeito possa fazer

parecer haver insumos em qualquer atividade desenvolvida, deve se circunscrever ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica.

Assim, nem todas as atividades que concorrem para a atividade fim, mesmo que importantes para o desenvolvimento dessa atividade, são consideradas insumos.

(...)

A respeito dos julgados do CARF trazidos pela Impugnante há de se ressaltar que, excluindo-se os casos pacificados por aquele órgão através de súmulas com efeito vinculante, as suas decisões administrativas somente se aplicam aos casos em que proferidas, vinculando apenas as partes envolvidas naqueles litígios. Além disso, analisando amiúde os casos ali deliberados, e sem entrar no mérito das decisões ali prolatadas, constata-se que em todos eles envolviam a produção de um bem ou a prestação de um serviço pelas Recorrentes (atividade de padronização, beneficiamento, preparo e mistura de tipos de café; serviço de administração de consórcios; serviços de hotelaria; prestação de serviços das redes hoteleiras), o que difere sobremaneira da situação aqui enfrentada.

Diante do exposto, é de se dar razão à Fiscalização, posto que não cabe a apropriação de créditos de PIS/COFINS advindos das comissões pagas pela Impugnante, haja vista o disposto na legislação, no Parecer Normativo RFB/COSIT nº 5/2018 e, inclusive, na Solução de Consulta 67 -SRRF07/Disit, de 29 de junho de 2010, exarada em resposta à consulta formulada pela Impugnante, cujas conclusões, apesar de terem sido emitidas antes da tese adotada no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR pelo STJ, ainda continuam válidas.

Entendo acertada a decisão recorrida e adoto seus próprios fundamentos como razão de decidir.

Aprecio, Não assiste razão à recorrente.

2 DOS CRÉDITOS DE PIS E COFINS EXTEMPORÂNEOS / DILIGÊNCIA

Com as devidas vênias, divirjo do ilustre relator quanto a necessidade de diligência para verificação de créditos extemporâneos.

O voto condutor do i. relator assim posicionou sobre essa questão:

Todavia, isso não quer dizer que um lançamento desamarrado de créditos extemporâneos deva ser aceito pela Administração Tributária, isto porque, quando o contribuinte assim procede, atrai para si o ônus de provar (a) a materialidade dos créditos apropriados e (b) a não ocorrência do consumo desses créditos em períodos anteriores.

No específico caso trazido a julgamento, toda a fiscalização foi conduzida durante o conturbado período de pandemia de Covid e, assim mesmo, a Recorrente juntou aos autos do processo milhares de notas fiscais, comprovantes de pagamento e planilhas requeridas durante o curso do procedimento fiscalizatório, não se podendo dizer, assim, que deixou de envidar esforços para comprovar a certeza e liquidez de seus créditos.

A decisão recorrida assim se posicionou quanto a aceitação dos créditos extemporâneos e/ou verificação mediante perícia a materialidade e o não consumo dos créditos extemporâneos pleiteados:

De acordo com a Fiscalização, a contribuinte não retificou as EFD-Contribuições relativas aos períodos de apuração em que foram apurados os créditos extemporâneos, medida considerada indispensável para ao aproveitamento de tais créditos, assim como seria necessário a transmissão de novas DCTFs. A contribuinte teria apresentado uma planilha contendo os períodos de apuração (01/2012 a 12/2015) e de utilização dos créditos extemporâneos, cuja descrição dos serviços prestados resumia-se a 2 ou 3 palavras, o que tornaria impossível qualquer procedimento de auditoria. Da conferência dos comprovantes de pagamentos verificou-se que a contribuinte efetuou o pagamento de diversas notas fiscais de forma concentrada, sem qualquer descrição de quais notas comporiam cada transferência bancária, além do que, em alguns dos contratos apresentados não havia a descrição dos serviços/mercadorias comercializados.

Em sua defesa, a Impugnante afirma que anexou planilha final e completa dos créditos extemporâneos, com todas as informações solicitadas pela fiscalização em todo o período de apuração. Acrescenta que a planilha relaciona os créditos extemporâneos do período de janeiro de 2012 a julho de 2018, na qual lança a correspondência de 9.300 comprovantes de pagamentos com as notas fiscais veiculadas na planilha. Anexou, ainda, aos autos, 18.256 comprovantes de pagamento das despesas elencadas na planilha, informando que continua com a busca de mais comprovantes junto aos bancos. Alega que, ao contrário do afirmado pela Fiscalização, a quase totalidade dos comprovantes de pagamentos anexados apresentam a indicação da nota fiscal correspondente, não havendo óbice em se obter a correspondência entre os pagamentos efetuados e as notas quitadas.

Disserta sobre a natureza de insumo dos créditos, informando que, para fins de análise dos serviços, pode-se organizar as dezenas de descrições de serviços veiculadas na planilha em 02 (dois) grandes grupos, conforme a homogeneidade de sua natureza fiscal: 1) despesas com pagamento de comissões em razão da intermediação/captação de negócios; e 2) despesas com aquisição de outros Serviços Técnicos de TI, que são insumos para os serviços que a contribuinte presta em face de seus clientes. Arremata, argumentando sobre a desnecessidade de retificação das EFDContribuições/DCTFs para a validade e utilização dos créditos extemporâneos de PIS e de COFINS

(...)

Com efeito, através de diversas soluções de consulta, de efeito vinculante no âmbito da RFB, nos termos do art. 9º da IN RFB nº 1.396, de 20132 , foi estabelecida a exigência de retificação das declarações correspondentes para a apropriação extemporânea dos créditos. Reproduz-se, abaixo, algumas dessas soluções de consulta:

SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 355, DE 13 DE JULHO DE 2017

(...)

61. Deveras, a apropriação extemporânea de créditos exige, em contrapartida, a retificação das declarações a que a pessoa jurídica se encontra obrigada referentes a cada um dos meses em que haja modificação na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Cumpre destacar aqui as disposições constantes da Instrução Normativa RFB nº 1.015, de 5 de março de 2010, e da Instrução Normativa RFB nº 1.252, de 1º de março de 2012:

(...)

O que se observa, portanto, é a possibilidade de aproveitamento extemporâneo de créditos previamente escriturados e apurados no mês de sua geração e que não foram utilizados em sua totalidade para abatimento de débitos da competência originária. Em outras palavras, os valores dos créditos informados na escrituração (DACON ou EFD-Contribuições, conforme aplicável) e não aproveitados, por serem superiores aos débitos apurados, poderão ser utilizados para abater débitos dos meses subsequentes.

(...)

Logo, em relação aos créditos extemporâneos utilizados pela Impugnante, deve prevalecer a glosa efetuada pela Fiscalização.

À vista do exposto, manifesto-me, também, pelo indeferimento do pedido de realização de perícia, nos termos do art. 18, “caput”, do Decreto nº 70.235/1972, haja vista a sua realização se revelar prescindível para a formação da convicção da autoridade julgadora.

Por todo o exposto entendo que a diligência pleiteada mostra-se prescindível para a formação da convicção desse julgador conforme art.18 do Decreto 70.235/1972.

Aprecio, não assiste razão à recorrente.

3 CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso, afastar a preliminar de nulidade e ,no mérito, negar provimento.

Assinado Digitalmente

Márcio José Pinto Ribeiro