



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	18470.727822/2016-36
ACÓRDÃO	3102-002.880 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	HEBARA DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS LOTÉRICOS S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

NÃO-CUMULATIVIDADE. SERVIÇO DE LOTERIA. COMISSÃO SOBRE VENDA DE BILHETES. GASTOS QUE ANTECEDEM O ENCERRAMENTO DO PROCESSO PRODUTIVO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Não cabe a apuração de créditos das contribuições de PIS/COFINS com base em comissões sobre vendas, considerando-as como insumos.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

LANÇAMENTO SOBRE A MESMA MATÉRIA FÁTICA.

Aplica-se à Contribuição para o PIS o decidido sobre a Cofins, por se tratar de mesma matéria fática.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso. Vencidos os Conselheiros Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues (relator), Joana Maria de Oliveira Guimarães e Karoline Marchiori de Assis que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Jorge Luís Cabral.

Assinado Digitalmente

Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues – Relator

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente

Assinado Digitalmente

Jorge Luís Cabral – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Fabio Kirzner Ejchel, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Jorge Luis Cabral, Karoline Marchiori de Assis, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem narrar os fatos ocorridos, adoto o relatório contido na decisão proferida pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 08:

Trata-se de autos de infração relativos à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins e à Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS não cumulativos, lavrados em 22/12/2016 relativamente aos períodos de janeiro a dezembro/2012, que constituíram crédito tributário no montante total de R\$ 2.684.145,57 (Cofins – R\$ 2.205.352,18 e PIS – R\$ 478.793,39), somados o principal, multa de ofício e juros de mora (e-fls. 786/800).

Termo de Verificação Fiscal integrante desses autos assim consigna as razões de autuação (e-fls. 778/785):

I. DO PROCEDIMENTO FISCAL.

01. Em atendimento ao MPF 07.1.09.00-2014-00590-8, comparecemos ao domicílio fiscal do citado contribuinte, onde no curso da fiscalização referente ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica- IRPJ, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido-CSLL, do PIS, da COFINS e da CIDE relativos ao ano calendário de 2012, apuramos as irregularidades abaixo relacionadas, sobre as quais teceremos os comentários que visam subsidiar os autos de infração lavrados.

02. A empresa que tem por objeto social a aquisição, distribuição, importação e exportação de produtos lotéricos; assessoria técnica nas áreas de promoção, colocação e distribuição de produtos lotéricos e a participação em outras empresas como sócia e/ou acionista, conforme artigo 3º do Estatuto Social, tem como CNAE o código 82.99-7/99 (Outras Atividades de Serviços Prestados).

...

10. Foi constatado, como descrito no Termo de Intimação Fiscal 05, que o contribuinte exerce suas atividades empresariais exclusivamente em função dos contratos firmados com a LOTERJ.

11. De acordo com os citados contratos, cabe a fiscalizada a criação, produção, comercialização e distribuição, com exclusividade, dos seguintes produtos LOTERJ:

“Raspadinha” e “Rio de Prêmios”.

12. Foi constatado ainda que após a criação e a produção dos bilhetes "Raspadinhas" a fiscalizada efetua depósito bancário a favor da LOTERJ equivalente a 100% do valor de face dos bilhetes produzidos, garantindo assim à LOTERJ recebimento integral e antecipado; no caso do “Rio de Prêmios” a fiscalizada antecipa à LOTERJ integralmente a totalidade do valor de face dos bilhetes comercializados até a data do sorteio.

13. Lançamentos contábeis realizados:

D-10.10.30.10.01 Estoque de Terceiros em nosso poder- LOTERJ- Raspadinha ou D-10.10.30.10.04 Estoque de Terceiros em nosso poder- LOTERJ- Rio de Prêmios C-10.10.10.2 Bancos.

14. Após o recebimento integral do valor de face dos bilhetes produzidos, a LOTERJ efetua pagamento à fiscalizada referente a remuneração pelos serviços de criação, produção e distribuição dos bilhetes, correspondentes portanto à Receita Bruta da fiscalizada.

15. Apenas a partir de maio de 2012 a fiscalizada passou a emitir nota fiscal carioca contra à LOTERJ, por determinação da autoridade fiscal do município de Rio de Janeiro.

16. Lançamento Contábil correspondente ao item 14:

D-10.10. 10.2 Bancos.

C-30.10.10.10.01 Receita de Serviços- Loteria Instantânea -“Raspadinha”

C-30.10.10.20.01 Receita de Serviços- Loteria Multiplas Chances-“Rio de Prêmios”

17. A fiscalizada comercializa e distribui em nome da LOTERJ os bilhetes produzidos aos diversos pontos de venda (Clientes), comercializando pelo valor de face e concedendo “descontos” aos pontos de venda, ‘descontos’ esses que se constituem na remuneração destes pontos de venda, conforme inclusive expressa determinação contratual com a LOTERJ.

18. Nesta operação a fiscalizada se recupera parcialmente da operação do item 12 acima, ficando onerada portanto dos “descontos” concedidos aos seus Clientes (Pontos de Venda).

19. Os Pontos de Venda acima referidos são pessoas físicas ou jurídicas. A tradição dos bilhetes aos Pontos de Venda é efetuada através de Notas de Entrega que identificam o Cliente, a natureza, a quantidade e valor dos bilhetes, bem como o “desconto concedido”, além ainda do ISS retido ao Ponto de Venda, se localizado no Município do Rio de Janeiro 20. Lançamento contábil correspondente:

D-10.10.20.1 CONTAS A RECEBER CLIENTES

D-30.20.10.10.01 DED.RECEITA SERV-DESCONTOS INCONDICIONAIS – RASPADINHA OU

D-30.20.10.20.01- DED RECEIT SERV-DESCONTOS INCOND- RIO DE PRÊMIOS

C-10.10.30.10.01 ESTOQUE DE TERCEIROS EM NOSSO PODER.

21. O valor dos prêmios contidos nos bilhetes são integralmente pagos e suportados diretamente pela LOTERJ, conforme determinação contratual. Já os custos de criação produção e propaganda são suportados unicamente pela fiscalizada.

22. Foram elaborados ainda os Termos de número 06 a 12, todos para dar ciência ao contribuinte da continuidade do procedimento de fiscalização, além de um Termo de Continuidade.

II- DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PARA O PIS E PARA A COFINS

23. Através do exame da contabilidade do contribuinte e do confronto com as informações constantes das DACON transmitidas pelo mesmo, chegamos a uma base de cálculo das contribuições para o PIS e para a COFINS que intitulamos de “Base de Cálculo Fiscalização”, formada pela Receita de Prestação de Serviços e Demais Receitas a alíquota de 7,6% ou 1,65% (conforme anexo 01).

24. Enquanto isso, o contribuinte ofereceu à tributação uma base de cálculo que intitulamos “Base de Cálculo Informação do Contribuinte” (conforme anexo).

25. Constatamos também, a existência de uma diferença significativa entre a “Base de Cálculo Fiscalização” e a “Base de Cálculo Informação do Contribuinte”.

26. Assim, através do Termo de Intimação Fiscal nº 13, solicitamos ao contribuinte que justificasse tais diferenças, anexamos ao termo uma planilha com as diferenças a serem justificadas “Diferenças de Base”.

27. Em resposta de 23/09/2016 o contribuinte informou que as diferenças de base de cálculo se referem “à comissão repassada para os mais de 2.000 pontos de venda, em atendimento às obrigações contratuais definidas pela LOTERJ, conforme editais em anexo”.

28. Conforme citado no item 14, após o recebimento integral do valor de face dos bilhetes produzidos, a LOTERJ efetua pagamento à fiscalizada referente a remuneração pelos serviços de criação, produção e distribuição dos bilhetes, correspondente portanto à Receita Bruta da fiscalizada.

29. Conforme artigo 1º, parágrafo 2º, das leis 10.637/02 e 10.833/03, com a redação dada pela lei 12.973/2014, a base de cálculo das contribuições para o PIS e para a COFINS é o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

...

30. O parágrafo 3º, do artigo 1º das referidas leis, lista os valores que não devem ser considerados bases de cálculo das contribuições para o PIS e para a COFINS, como as receitas isentas, as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, etc.

31. Sabemos também que os descontos incondicionais são redutoras do preço de venda, quando constarem da nota fiscal de venda e não dependam de evento posterior.

32. Não há como se dar o tratamento de descontos incondicionais, vendas canceladas, receita isenta, ou qualquer outra receita listada no parágrafo 3º do artigo 1º das leis 10.637 e 10.833 a pagamento de comissões.

33. Os pagamentos de comissões, de salários, de gratificações, de fornecedores, e tantos outros necessários a atividade empresarial, devem ser classificados como custos ou despesas e contabilizados com tal.

34. Pela leitura das cláusulas contratuais verifica-se claramente que a receita auferida pela empresa fiscalizada é fixa e pré-determinada em relação ao preço de face de cada bilhete, e que a comissão ou remuneração dos revendedores deve ser suportada pelo contribuinte, da mesma forma que os gastos com propaganda, publicidade e distribuição dos bilhetes, ou seja, é uma despesa necessária ao cumprimento do contrato.

35. Outro ponto importante que comprova que a comissão dos revendedores não pode ser admitida como desconto incondicional, ou qualquer outra redução da base de cálculo, é o simples fato de que desconto deve ser concedido sobre uma receita, ou para ser mais claro, sobre um pagamento que é escriturado como receita, e na operação efetuada pela fiscalizada, os pagamentos efetuados pelos revendedores não são contabilizados como receita da empresa fiscalizada, mas são tratados como valores que foram adiantados aos emissores dos bilhetes.

36. Na verdade os pagamentos efetuados pelos revendedores são a receita da LOTERJ, que por força contratual, foi adiantada pela fiscalizada, e portanto o contribuinte não pode contabilizar descontos incondicionais sobre receitas de terceiros.

37. A diferença entre o valor de face dos bilhetes que foi recebido em adiantamento pela LOTERJ e o valor pago pelos revendedores só podem ser admitidos como uma despesa necessária ao cumprimento do contrato pelo contribuinte.

38. Por todo o exposto acima, conclui-se que as deduções às bases de cálculo do PIS e da COFINS dos valores pagos como comissão repassada para os pontos de venda são indevidas, pois na verdade tratam-se de despesas e não há previsão legal que admita a dedução de tal despesa das referidas bases de cálculo.

39. E sendo assim, esses valores foram incluídos em auto de infração como “INSUFICIÊNCIA DO RECOLHIMENTO DO PIS” ou “INSUFICIÊNCIA DO RECOLHIMENTO DA COFINS”.

...

Cientificada das exigências em 02/01/2017 (e-fl. 820), a contribuinte interpôs impugnação em 27/01/2017 (e-fls. 824/841), alegando:

III – DO MERO ERRO MATERIAL NA ESCRITURAÇÃO, AUSÊNCIA DE PREJUÍZO AO ERÁRIO E IMPROCEDÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO

7. - A Impugnante celebrou contratos com a LOTERJ para a distribuição de jogos lotéricos, tais como “Múltiplas Chances” e “Loteria Instantânea” (Contrato nº 001/2009 e Contrato nº 009/2011).

8. - Considerando o teor dos mencionados contratos, bem como o próprio objeto social da empresa, as operações em exame decorrem de contratos atípicos que embora envolvam a “distribuição” e “venda” de produtos lotéricos, têm por objeto a prestação de serviços de distribuição e venda de bilhetes de loteria.

9. - Com efeito, nos termos do Decreto-Lei nº 6.259/44, a exploração de jogos lotéricos constitui primordialmente um serviço. Aliás, tais serviços usualmente são enquadrados no item 19 da Lei Complementar nº 116/03, cujo teor transcrevemos a seguir:

...

10. - A propósito, a “venda” dos bilhetes é autorizada tão somente ao próprio Estado ou ao concessionário regularmente contratado. Ou seja, a Impugnante e os pontos de venda, via de regra, não poderiam vender os bilhetes em nome próprio.

11. - Portanto, a despeito dos contratos em vigor no período autuado, por vezes, mencionarem uma suposta “venda” dos bilhetes, inequivocamente, a natureza da atividade desenvolvida pela Impugnante e pelos pontos de venda é de prestação de serviço, que se sujeita ao pagamento do ISS nos termos do item 19 da Lei Complementar nº 116/032. Ou seja, trata-se de prestação de serviços de loteria, a qual se dá mediante a “distribuição” e “comercialização” dos bilhetes lotéricos.

12. - Da análise dos referidos contratos, verifica-se que, via de regra, as operações para distribuição e comercialização dos jogos lotéricos em questão são estruturadas da seguinte forma:

(i) a LOTERJ contratou a Impugnante por meio de licitação, através da qual terceirizou integralmente as atividades necessárias para execução do negócio, tais como estocagem dos bilhetes, publicidade e propaganda, distribuição e comercialização dos jogos lotéricos;

(ii) a Impugnante tem o dever contratual, dentre outros, de:

a) realizar o pagamento à LOTERJ, em adiantamento, relativo a 100% do valor de face dos bilhetes dos jogos lotéricos retirados do local de estocagem para distribuição e comercialização;

b) destinar um percentual mínimo da comissão a que faz jus (normalmente entre 14% e 15%) para o desenvolvimento e implementação relativos à promoção dos jogos lotéricos (eventos, merchandising, publicidade e propaganda, brindes, etc);

c) remunerar por meio de comissão os pontos de venda dos bilhetes. Essa remuneração é fixada em contrato e assegura um percentual mínimo sobre as vendas dos bilhetes que deverá ser destinado aos pontos de venda (normalmente 15% em caso de aquisição dos bilhetes e 10% em caso de consignação dos bilhetes);

d) a relação comercial existente entre a Impugnante e os pontos de venda é livremente estabelecida, pois, nos termos dos referidos contratos, a Impugnante responde exclusivamente pelas metas mínimas de vendas dos bilhetes lotéricos perante a LOTERJ;

(iii) para a prestação de tais serviços pela Impugnante lhe é assegurada uma comissão proporcional, calculada sobre o valor de face do total dos bilhetes comercializados (normalmente 40%), ou sobre a receita líquida obtida sobre a comercialização dos bilhetes (receita líquida = receita de venda - prêmios), a qual é paga pela LOTERJ após dois dias úteis do pagamento do adiantamento realizado pela IMPUGNANTE mencionado no item (ii.a) acima;

...

15. - Portanto, os valores despendidos para a execução do contrato, entre eles, o pagamento da comissão dos pontos de venda, os quais foram objeto da autuação, configuram custos e despesas essenciais à própria atividade da empresa, sob pena de descumprimento do contrato de prestação de serviços.

16. - Aliás, vale mencionar que o próprio Fiscal autuante reconhece, expressamente, nas páginas 5-6 do Termo de Verificações Fiscais, a natureza de “despesas necessárias” dos valores glosados. Confira-se:

...

18. - Nesse cenário, considerando que os pagamentos das comissões dos pontos de venda devem ser, por força de contrato, efetuados pela Impugnante e que os mesmos se caracterizam como um custo inerente e essencial à consecução do contrato e prestação de seus serviços, resta evidente a possibilidade do creditamento de PIS e Cofins no tocante a tais valores (“comissão dos pontos de venda”) para fins de dedução do valor total das contribuições sociais devidas no regime não-cumulativo.

19. - Conforme se pode facilmente demonstrar em cálculo hipotético mencionado abaixo, a alteração na classificação contábil das despesas como comissão dos pontos de venda de “desconto incondicionado”, ou como “despesa passível de creditamento” não resulta em pagamento a maior das contribuições ao PIS e Cofins. Confira-se:

Se:

R\$ 1.000,00 de receita R\$ 200,00 de comissão do ponto de venda

Alíquota de Cofins-não-cumulativa: 7,6%

- Apuração como desconto incondicional:

$R\$ 1.000,00 - R\$ 200,00 = R\$ 800,00$

$R\$ 800,00 \times 7,6\% = R\$ 60,80$ de COFINS a pagar

- Apuração como despesa passível de creditamento:

$R\$ 1.000,00 \times 7,6\% = R\$ 76,00$

$R\$ 200,00 \times 7,6\% = R\$ 15,20$

COFINS A PAGAR: $R\$ 76,00 - R\$ 15,20 = R\$ 60,80$ de COFINS a pagar

20. - Resta demonstrado, portanto, que sendo a comissão dos pontos de venda uma despesa passível de creditamento, a empresa recolheu corretamente as contribuições do PIS e da COFINS, tendo apenas incorrido em mero erro material na forma de sua escrituração e apuração. Notadamente, esse pequeno lapso não seu causa a nenhum prejuízo ao Fisco.

21. - Isso porque, as Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 instituíram, respectivamente, o PIS e a COFINS não-cumulativos. As pessoas jurídicas sujeitas a esse regime de apuração devem recolher o PIS/COFINS sobre a totalidade de suas receitas obtidas com venda de mercadorias ou prestação de serviços.

22. - Fato é que segundo essa sistemática de recolhimento, a legislação autoriza que o contribuinte deduza do valor apurado a título de contribuições sociais, os valores dos créditos calculados em relação aos “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços”. Confira-se, nesse sentido, o disposto nas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03:

...

24. - Os artigos acima transcritos contemplam, portanto, o direito à tomada de créditos por parte dos prestadores de serviços no tocante aos bens e serviços adquiridos ou contratados e aplicados ou consumidos na prestação de serviços.

...

26. - Não obstante a própria fiscalização já ter confirmado a legitimidade da documentação fiscal e contábil que dá suporte aos pagamentos aos pontos de venda, para que não parem dúvidas sobre a improcedência da autuação, requer-se a juntada, por amostragem, dos correspondentes comprovantes de pagamento em anexo (doc. 04), os quais comprovam que os pagamentos foram efetuados a pessoas jurídicas domiciliadas no país, bem como que se trataram de pagamentos a título de prestação de serviço a revendedores ("pontos de venda").

27. - Quanto à essencialidade das despesas incorridas, na hipótese dos contratos de prestação de serviços celebrados entre a Impugnante e a LOTERJ, é evidente que os serviços dos pontos de venda afigura-se atividade imprescindível à prestação dos serviços da Impugnante, sem os quais não seria possível o cumprimento do próprio contrato por parte dela, haja vista que, em todos eles, há expressa exigência de contratação de "um mínimo de 2.000 (dois mil) pontos de venda cadastrados dentro do Estado do Rio de Janeiro". Confira-se:

...

28. - Ressaltamos, por oportuno, que o próprio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem proferido diversas decisões no sentido de que o conceito de insumo, para fins dos créditos de PIS e COFINS, é bem mais amplo do que o conceito contemplado pela legislação do IPI, devendo lhes ser aplicado o critério da essencialidade na atividade do contribuinte. Confira-se:

...

29. - Até mesmo a Receita Federal, por sua vez, ajustou o seu posicionamento e, em recentes Soluções de Consulta, tem admitido o creditamento dos valores de PIS/Cofins referentes aos bens e serviços que (ainda que não tenham se integrado ao produto final) sejam essenciais às obrigações ou prestação do serviço do contribuinte. No que tange especificamente aos contribuintes prestadores de serviços, podemos citar as seguintes Soluções de Consulta:

...

31. - Vale ressaltar também que atualmente a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça se consolidou no sentido de que "para fins de creditamento de PIS e COFINS (art.3º, II, da Leis 10.637/02 e 10.833/03), a ideia de insumos, ainda que na sua acepção mais ampla, está relacionada com os elementos essenciais à realização da atividade fim da empresa." (Nesse sentido são diversos os julgados: AgRg no REsp 1.230.441/SC, Rel.Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 18/09/2013"; AgRg no REsp 1.244.507/SC, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/11/2013, DJe 29/11/2013; AgRg no REsp 1395442/PE, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/03/2015, DJe 13/03/2015).

...

33. - Dessa forma, os serviços prestados pelos pontos de venda, sem sombra de dúvidas, devem ser considerados insumos dos serviços prestados pela Impugnante, razão pela qual é evidente que as despesas por ela incorridas com a contratação dos serviços dos pontos de venda, objeto da autuação, são passíveis de creditamento para fins do PIS/COFINS—não-cumulativo.

...

35. - Sendo assim, uma vez comprovado o equívoco meramente material na escrituração das despesas, em relação às quais a Impugnante pode se aproveitar dos créditos de PIS e COFINS a que faz jus por força de lei, calculados com base nos pagamentos efetuados aos pontos de venda, deve ser constatada e reconhecida a regularidade dos recolhimentos feitos pela Impugnante a título tais contribuições.

36. - Com efeito, mero erro material quanto ao tratamento contábil conferido a tais valores, por si só, não gerou nenhum prejuízo ao Erário, tendo em vista que não houve pagamento a menor de PIS/Cofins, pelo que o presente auto de infração deve ser cancelado.

A Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 08, por meio do Acórdão nº 108-025.232, de 09 de dezembro de 2021, decidiu, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, conforme entendimento resumido na seguinte ementa:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

CRÉDITOS. DISPÊNDIOS POSTERIORES AO PROCESSO PRODUTIVO.

Excetuada eventual imposição legal, o conceito de insumo não abrange dispêndios relativos a fases posteriores ao processo produtivo. No caso, mantém-se as glosas com despesas com comissões pagas sobre revenda de bilhetes de loteria, tendo em vista que não se caracterizam como insumos do processo produtivo dos bilhetes ou da prestação de serviços de criação e divulgação ou sua distribuição para os pontos de venda.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

CRÉDITOS. DISPÊNDIOS POSTERIORES AO PROCESSO PRODUTIVO.

Excetuada eventual imposição legal, o conceito de insumo não abrange dispêndios relativos a fases posteriores ao processo produtivo. No caso, mantém-se as glosas com despesas com comissões pagas sobre revenda de bilhetes de loteria, tendo em vista que não se caracterizam como insumos do processo produtivo dos bilhetes ou da prestação de serviços de criação e divulgação ou sua distribuição para os pontos de venda.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A recorrente Hebara Distribuidora de Produtos Lotéricos S.A. interpôs Recurso Voluntário, no qual *“requer seja dado integral provimento ao presente Recurso Voluntário a fim de que seja reformada a decisão recorrida, julgando-se totalmente improcedente o auto de infração, uma vez que, conforme exaustivamente demonstrado e devidamente comprovado, as despesas incorridas com os pagamentos aos pontos de venda constituem parte da prestação de serviços da Recorrente e caracterizam insumos essenciais de sua atividade”*.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues**, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e cumpre com os requisitos formais de admissibilidade, devendo, por conseguinte, ser conhecido.

1 DOS CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE E DA ATIVIDADE DESENVOLVIDA PELA RECORRENTE

No julgamento do REsp nº 1.221.170, em sede de Recurso Repetitivo, o Superior Tribunal de Justiça, além de reconhecer a ilegalidade da disciplina de creditamento prevista pelas Instruções Normativas da RFB nº 247/2002 e 404/2004, fixou o entendimento de que *“[...] o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da 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 pela contribuinte”*.

Em breve síntese, a essencialidade consiste na imprescindibilidade do item do qual o produto ou serviço dependa, intrínseca ou fundamentalmente, de forma a configurar elemento estrutural e inseparável para o desenvolvimento da atividade econômica, ou, quando menos, que a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, com base no critério da relevância, o item pode ser considerado como insumo quando, embora não indispensável ao processo produtivo ou à prestação do serviço, integre o seu processo produtivo, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.

Ainda, questão bastante relevante fixada no referido julgamento, mas nem sempre observada, se refere à dimensão temporal dentro da qual devem ser reconhecidos os bens e serviços utilizados como insumos.

Pela clareza e didática, cumpre reproduzir a doutrina de Marco Aurélio Greco expressamente citada no julgamento do REsp nº 1.221.170:

De fato, serão as circunstâncias de cada atividade, de cada empreendimento e, mais, até mesmo de cada produto a ser vendido que determinarão a dimensão temporal dentro da qual reconhecer os bens e serviços utilizados como respectivos insumos. [...]

Cumprе, pois, afastar a idéia preconcebida de que só é insumo aquilo direta e imediatamente utilizado no momento final da obtenção do bem ou produto a ser vendido, como se não existisse o empreendimento nem a atividade econômica como um todo, desempenhada pelo contribuinte.

(...)

O critério a ser aplicado, portanto, apóia-se na inerência do bem ou serviço à atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte (por decisão sua e/ou por delineamento legal) e o grau de relevância que apresenta para ela. Se o bem adquirido integra o desempenho da atividade, ainda que em fase anterior à obtenção do produto final a ser vendido, e assume a importância de algo necessário à sua existência ou útil para que possua determinada qualidade, então o bem estará sendo utilizado como insumo daquela atividade (de produção, fabricação), pois desde o momento de sua aquisição já se encontra em andamento a atividade econômica que – vista global e unitariamente – desembocará num produto final a ser vendido.¹ (Grifamos)

Assim, não configura insumo apenas aquilo que é utilizado direta e imediatamente na prestação de serviços e/ou na produção de produtos, mas tudo aquilo que é essencial e relevante para o desempenho da atividade econômica que desembocará numa prestação de serviço ou na venda de um produto. Tal compreensão é imprescindível para análise de qualquer caso envolvendo direito creditório.

Além disto, para fins de análise do direito ao creditamento, não podemos analisar a atividade exercida pela empresa de forma teórica, focando exclusivamente naqueles itens imprescindíveis para uma atividade genericamente considerada. Pelo contrário, devemos estar atentos às peculiaridades de cada atividade específica, analisando em cada situação aquilo que cumpre com os critérios de essencialidade e relevância no caso concreto.

Por fim, cumpre ressaltar que, no voto vencedor, o Ministro Relator Napoleão Nunes Maia Filho ainda afasta expressamente a aplicação do artigo 111 do CTN aos casos envolvendo direito creditório, ressaltando que o creditamento não consiste em benefício fiscal, de modo que não há de ser interpretado de forma literal ou restritiva.

Para afastar de vez a compreensão equivocada de que o direito creditório decorrente da não-cumulatividade configuraria benefício fiscal, cumpre reproduzir as diversas funções da não-cumulatividade, elencadas por André Mendes Moreira em seu “A não-

¹ Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS, in Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT, Belo Horizonte, n. 34, jul./ago. 2008, p. 6

cumulatividade dos tributos”², que demonstram que tal princípio, e a correspondente sistemática de apuração, não busca um benefício individual, pelo contrário, persegue diversos objetivos coletivos da sociedade, entre eles:

- (a) a translação jurídica do ônus tributário ao contribuinte de *facto*, não onerando os agentes produtivos;
- (b) a neutralidade fiscal, de modo que o número de etapas de circulação da mercadoria não influa na tributação sobre ela incidente;
- (c) o desenvolvimento da sociedade, pois a experiência mundial denota que a tributação cumulativa sobre o consumo gera pobreza, pois encarece a circulação de riquezas;
- (d) a conquista de mercados internacionais, permitindo-se a efetiva desoneração tributária dos bens e serviços exportados (impraticável no regime cumulativo de tributação);
- (e) a isonomia entre produtos nacionais e estrangeiros, pois a não-cumulatividade possibilita a cobrança, na importação, de tributo em montante idêntico ao suportado pelo produtor nacional.

Com base em tais premissas e considerando que a adoção dos critérios fixados pelo STJ demanda a análise da essencialidade e relevância do insumo ao desenvolvimento da atividade empresarial do contribuinte, merece destaque que a recorrente tem por objeto social a aquisição, distribuição, importação e exportação de produtos lotéricos; assessoria técnica nas áreas de promoção, colocação e distribuição de produtos lotéricos e a participação em outras empresas como sócia e/ou acionista, conforme artigo 3º do Estatuto Social, e tem como CNAE o código 82.99-7/99(Outras Atividades de Serviços Prestados).

Com isso em vista, passamos a analisar a matéria controvertida na presente autuação.

1.1 DA POSSIBILIDADE DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E DA COFINS SOBRE OS PAGAMENTOS A TÍTULO DE COMISSÃO AOS PONTOS DE VENDA

Inicialmente, cumpre destacar que inexistente controvérsia quanto ao erro material de contabilização apurado pela fiscalização, uma vez que a recorrente e o v. acórdão recorrido reconhecem que “[...] *diante da natureza do contrato firmado entre a interessada e a LOTERJ, não são os dispêndios com comissões descontos incondicionais, mas sim, despesa por ela incorrida no exercício de suas atividades, como consignado já pela auditoria*”.

A controvérsia remanescente reside no entendimento do v. acórdão recorrido de que “[...] *nada obstante essas despesas com comissões sejam necessárias ao cumprimento do contrato firmado entre ela e a LOTERJ, elas não são passíveis de apuração de crédito da não*

² MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. 4ªed., rev. e atual., São Paulo: Noeses, 2020, pg. 120.

cumulatividade, e isso já se considerando o novo contexto normativo vinculante à RFB acerca da matéria”.

Para fundamentar o seu entendimento, assim se manifestou o v. acórdão recorrido:

[...] os valores pagos pela contribuinte à título de comissão aos pontos de venda se referem a despesas posteriores ao processo de criação e emissão de bilhetes de loteria e respectiva distribuição para a venda.

São despesas referentes à atividade comercial por ela desempenhada em decorrência daquele contrato de prestação de serviços, não se caracterizando, assim, insumos de processo produtivo dos bilhetes ou da prestação de serviços de criação e divulgação dos bilhetes ou sua distribuição para os pontos de venda.

Dessa forma, considerados aqueles requisitos legais acima sintetizados, tais despesas com comissões, ainda que necessárias, não são essenciais e relevantes à prestação de seus serviços, e, portanto, não se caracterizam como insumos passíveis de apuração de créditos da não cumulatividade.

Por sua vez, a recorrente contesta a conclusão adotada no r. *decisum*, ressaltando em breve síntese, o seguinte:

(i) “a decisão recorrida não se baseou na realidade dos fatos e nas provas produzidas nos autos, mormente quando o próprio contrato de prestação de serviços, assim como o Edital que vincula a Recorrente, exige, expressamente, a contratação dos pontos de venda. Isto é, a dinâmica do pagamento dos pontos de venda era obrigação contratual, da qual a Recorrente jamais poderia se desincumbir, posto que inerente à atividade dos jogos nessa natureza”;

(ii) “os valores despendidos para a execução do contrato, entre eles o pagamento da comissão dos pontos de venda, os quais foram objeto da autuação, configuram nítidos custos e despesas essenciais à própria atividade da empresa, sob pena de descumprimento do contrato de prestação de serviços”;

(iii) “[q]uanto à essencialidade das despesas incorridas no caso concreto dos contratos de prestação de serviços celebrados entre a Recorrente e a LOTERJ, é evidente que os serviços prestados pelos pontos de venda afiguram-se atividades imprescindíveis à prestação dos serviços da Recorrente, sem os quais não seria possível de sua parte o cumprimento do próprio contrato celebrado com a LOTERJ, haja vista que, em todos eles, há expressa menção à contratação de “um mínimo de 2.000 (dois mil) pontos de venda cadastrados dentro do Estado do Rio de Janeiro”;

(iv) “o que se percebe é que o erro da decisão recorrida recai no fato dela considerar, sem qualquer fundamento, que os pontos de venda configurariam etapa posterior à prestação de serviços, quando, na verdade, por força de disposição contratual, no presente caso concreto, eles configuram uma contratação obrigatória, vinculante, razão pela qual integram o próprio objeto da prestação de serviço da Recorrente”.

É o que passamos a apreciar.

Inicialmente, cumpre destacar que, nos termos do artigo 2º do Decreto-lei nº 6.529/44, que dispõe sobre o serviço de loterias, “[o]s Governos da União e dos Estados poderão atribuir a exploração do serviço de loteria a concessionários de comprovada idoneidade moral e financeira”.

Além do referido Decreto-lei deixar claro que se trata de um serviço, tal caráter também é corroborado pelo item 19 da Lei Complementar nº 116/03, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, abaixo transcrito:

19 – Serviços de distribuição e venda de bilhetes e demais produtos de loteria, bingos, cartões, pules ou cupons de apostas, sorteios, prêmios, inclusive os decorrentes de títulos de capitalização e congêneres.

19.01 - Serviços de distribuição e venda de bilhetes e demais produtos de loteria, bingos, cartões, pules ou cupons de apostas, sorteios, prêmios, inclusive os decorrentes de títulos de capitalização e congêneres.

Ademais, uma meditação um pouco mais aprofundada sobre a atividade também já afasta qualquer interpretação de que se trataria da fabricação de um bem (o bilhete) para comercialização. Conforme estabelecido nos artigos 23 e 28 do Decreto-lei nº 6.529/44, o bilhete de loteria é o documento pelo qual alguém se habilita ao sorteio, sendo que o pagamento do prêmio só se dá mediante a sua apresentação e resgate.

Assim, o serviço de loteria envolve desde a criação dos jogos, elaboração e impressão dos bilhetes, a sua estocagem, distribuição e venda àqueles que pretendem participar do sorteio, até a realização das extrações e pagamento dos prêmios, sendo equivocado equiparar tal atividade a uma mera venda de bens.

Indo adiante, conforme estabelecido no artigo 4º do Decreto-lei nº 6.529/44, “[s]omente a União e os Estados poderão explorar ou conceder serviço de loteria, vedada àquela e a estes mais de uma exploração ou concessão lotérica”, sendo que, nos termos do artigo 5º do referido diploma legal, “[a]s concessões serão precedidas de concorrência pública”.

No presente caso, o Estado do Rio de Janeiro, por meio da Loteria do Estado do Rio de Janeiro – LOTERJ, publicou o Edital de Licitação por Concorrência nº 002/2009 (fls. 1009 a 1058), tendo como objeto a contratação de empresa para, com exclusividade, prestar os serviços de criação de produtos (jogos), impressão dos bilhetes, estocagem, distribuição e comercialização dos produtos de Loteria Instantânea no âmbito do Estado do Rio de Janeiro e também, a elaboração, propositura, orientação e execução de campanhas publicitárias.

No que se refere ao objeto da presente controvérsia, cumpre destacar que, nos termos do edital, a contratada deve “[a]presentar no prazo de 30 (trinta) dias após a assinatura do contrato, uma relação com no mínimo 2.000 (dois mil) clientes cadastrados, situados no Estado do Rio de Janeiro, com nome do titular, endereço, inscrição no CNPJ/CPF, telefone e tipo de ponto de venda, no formato digital exigido pela LOTERJ” (Cláusula 17.16), “a licitante vencedora obriga-

se a manter um regular abastecimento dos produtos OBJETO deste EDITAL junto aos pontos de venda, conforme a necessidade do mercado” (Cláusula 20.1), assim como, “[o]s pontos de venda de bilhetes impressos serão remunerados com uma comissão mínima de 13% (treze por cento) sobre o valor de face dos bilhetes, cabendo à licitante vencedora definir as condições comerciais desta relação” (Cláusula 21.1) e “[q]uando se tratar de bilhetes consignados aos pontos de vendas, a licitante vendedora efetuará a remuneração dos revendedores em 10% (dez) por cento sobre o valor de face de cada bilhete” (Cláusula 21.2).

Sagrando-se vencedora na licitação, a recorrente firmou com a LOTERJ os Contratos nº 001/2009 (“múltiplas chances”) e nº 009/2011 (“loteria instantânea”), nos quais foram estabelecidas tais condições, *ex vi*:

Contrato nº 001/2009 (“múltiplas chances”)

Cláusula Primeira – Do Objeto

O presente contrato tem por objeto a contratação de empresa para prestar os serviços de elaboração de produtos (jogos), estocagem, distribuição e comercialização, propositura, orientação e execução de campanhas publicitárias dos jogos de loteria convencional de múltiplas chances no âmbito do Estado do Rio de Janeiro, tanto na distribuição em papel, como no sistema eletrônico online, na forma da proposta detalhe (ANEXO I) e no instrumento convocatório.

[...]

Cláusula Quarta – Das Obrigações da Contratada

(...)

4) Armazenar e distribuir os produtos OBJETO deste contrato a toda rede de revendedores cadastrados:

[...]

20) Apresentar no prazo de 30 (trinta) dias após a assinatura deste contrato, uma relação com no mínimo 2.000 (dois mil) clientes cadastrados, situados no Estado do Rio de Janeiro, com nome do titular, endereço, inscrição no CNPJ/CPF, telefone e tipo de ponto de venda, no formato digital exigido pela CONTRATANTE.

Contrato nº 009/2011 (“loteria instantânea”)

Cláusula Primeira – Do Objeto

O presente contrato tem por objeto a contratação da empresa para, com exclusividade, prestar serviços de criação de produtos (jogos), impressão, estocagem, distribuição e comercialização dos jogos de loteria instantânea no âmbito do Estado do Rio de Janeiro e também a elaboração, propositura, orientação e execução de campanhas publicitárias na forma do instrumento convocatório (...).

(...)

Cláusula Quarta – Das obrigações da Contratada

(...)

23) Apresentar no prazo de 30 (trinta) dias após a assinatura deste contrato, uma relação com no mínimo 2.000 (dois mil) clientes cadastrados, situados no Estado do Rio de Janeiro, com nome do titular, endereço, inscrição no CNPJ/CPF, telefone e tipo de ponto de venda, no formato digital exigido pela CONTRATANTE.

(...)

36) Os pontos de venda de bilhetes impressos serão remunerados com uma comissão mínima de 13% sobre o valor de face dos bilhetes, cabendo à CONTRATADA definir as condições comerciais desta relação.

36.1) Quando se tratar de bilhetes consignados aos pontos de venda, a CONTRATADA efetuará a remuneração dos revendedores em 10% sobre o valor de face de cada bilhete.”

Assim, verificamos que, nos termos do Edital de Licitação e dos contratos firmados com a LOTERJ, a recorrente foi contratada para prestar os serviços de loteria, entre eles, elaboração de produtos (jogos), estocagem, distribuição e comercialização dos bilhetes, devendo, para tanto, entre as várias atividades, apresentar relação com no mínimo 2.000 (dois mil) pontos de venda cadastrados, os quais deverão ser remunerados por comissões mínimas conforme estabelecido no Edital de Licitação e replicado nas contratações.

Merece destaque que a atividade exercida pela recorrente e pelos pontos de venda não se limitam à venda dos bilhetes, uma vez que tais empresas participam ativamente também da elaboração dos jogos e dos pagamentos dos prêmios, conforme se verifica das seguintes cláusulas do Edital de Licitação:

22 DO PAGAMENTO DOS PRÊMIOS

22.1 A LOTERJ será responsável pelo pagamento dos prêmios previstos nos planos de premiação aprovados, ficando a licitante vencedora com os custos provenientes das solenidades de entrega dos prêmios, que serão definidas de comum acordo;

22.2 A LOTERJ poderá estabelecer que determinadas faixas de prêmios possam ser pagas pelos pontos de venda.

22.2.1 Os pontos de venda poderão, ainda, concordar em efetuar, também, o pagamento de prêmios de valor superior ao previsto no regulamento, adotando as medidas de segurança sugeridas pela LOTERJ. Neste caso, os pontos de venda deverão seguir todos os procedimentos de identificação dos ganhadores que a legislação exigir.

22.2.2 A licitante vencedora deverá ressarcir aos pontos de venda os prêmios por eles pagos, sendo reembolsada dos respectivos valores pela LOTERJ em até 02(dois) dias úteis;

Assim, fica claro que o serviço de loteria executado pela recorrente não se limita ao mero processo de criação e emissão de bilhetes de loteria e respectiva distribuição para venda, sendo, com a devida vênia, de todo equivocado tratar os pagamentos das comissões, no presente caso, como meras despesas referentes à suposta atividade comercial por ela desempenhada.

Isto porque, como vimos, não se trata de fabricação de um bem e sua posterior comercialização, mas de uma das atividades que envolvem a prestação de serviço efetivada pela recorrente, que não se encerra com a fabricação e venda do bilhete.

O bilhete não tem valor em si, como um bem próprio, mas tão somente enquanto documento que habilita o adquirente a participar do sorteio. Assim, a prestação do serviço de loteria jamais poderia se encerrar na venda do bilhete, sendo imprescindível a posterior realização das extrações e pagamento dos prêmios, momento no qual (e somente no qual) pode se considerar encerrada a prestação de serviço de loteria.

Desta forma, a interpretação de que o pagamento das comissões se daria após o encerramento do processo produtivo não se sustenta, uma vez que, como demonstrado, a prestação do serviço continua após o incorrimento de tais despesas.

Neste sentido, merece destaque que os créditos apropriados sobre despesas com comissões são, costumeiramente, glosados em âmbito administrativo com base na compreensão de que tais dispêndios ocorrem após o encerramento do processo produtivo, fazendo parte apenas da etapa comercial, subsequente à produção.

Em breve síntese, analisa-se que uma empresa desenvolve determinado produto, fabrica-o e, posteriormente, paga comissões para determinadas pessoas realizarem a sua venda. Assim, uma vez que as leis nº 10.637/02 e 10.833/03 só admitem a apropriação de créditos sobre bens e serviços utilizados como insumos na produção do bem ou produto destinado à venda, tal gasto não estaria contemplado pela hipótese legal.

Ocorre que, nem todas as atividades se realizam com base nesta cronologia, sendo certo que a condição de insumo tem que ser avaliada em cada situação concreta. Isto porque o pagamento de comissão nem sempre está associado apenas ao processo de venda pós-produção, podendo haver hipóteses em que a venda é determinante para o início ou continuidade do processo produtivo.

Analisemos uma situação cotidiana em que, por meio de um dos pontos de venda, o consumidor realiza a aquisição dos bilhetes de loteria, surgindo o dever de pagamento, pela recorrente, da comissão estabelecida nos contratos firmados com a LOTERJ.

É inegável que a prestação de serviço da recorrente já se iniciou com a elaboração de produtos (jogos), assim como, pela impressão, estocagem e distribuição dos bilhetes, de modo que os pontos de venda estão disponíveis para que os consumidores adquiram os bilhetes de loteria. Por outro lado, a prestação de serviço não se encerrou com a venda dos bilhetes, sendo tal etapa determinante para a continuidade do processo produtivo.

Ora, não há que se falar em loteria ou sorteio, sem pessoas dispostas a adquirir os bilhetes. Tamanha a relevância da aquisição dos bilhetes em larga escala, para permitir a viabilidade do negócio, que a LOTERJ exige o cadastro de no mínimo 2.000 (dois mil) pontos de venda, além de determinar percentuais mínimos de comissão, para assegurar a atratividade da venda dos bilhetes.

Desta forma, na atividade desenvolvida pela recorrente, os gastos com comissão são determinantes para a continuidade do processo produtivo da recorrente. Sem a aquisição dos bilhetes em larga escala, a loteria se torna inviável e o processo produtivo não se encerra.

E, como vimos, não configura insumo apenas aquilo que é utilizado direta e imediatamente na prestação de serviços e/ou na fabricação de produtos, mas tudo aquilo que é essencial e relevante para o desempenho da atividade econômica que desembocará numa prestação de serviço ou na venda de um produto, o que, a meu ver, alcança os pagamentos de comissão no presente caso.

Assim, considerando que a venda dos bilhetes de loteria se dá de forma majoritária pelos pontos de venda, entendo que o pagamento de comissões configura despesa essencial ao desempenho da atividade exercida pela recorrente, razão pela qual permite o direito ao creditamento das contribuições ao PIS e da COFINS, nos termos do artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/03 e 10.833/03.

Por se tratar de interpretação que pode ser aplicada analogicamente ao presente caso, reproduzo excerto do voto do i. Conselheiro Marcos Roberto da Silva, no v. acórdão de nº 3001-000.757, no qual este e. Carf analisou o direito ao aproveitamento de créditos da não-cumulatividade sobre despesas incorridas com comissões pagas a agências de viagens, por contribuinte do ramo de hotelaria:

[...] o ponto determinante no qual o bem ou serviço possa gerar crédito da Contribuição ao PIS vem a ser a sua essencialidade ao processo produtivo ou prestação de serviço. No presente caso estamos diante da prestação de serviços das redes hoteleiras relacionada, também, com as atividades de turismo. Dentro desta linha de atividade, percebe-se que as Agências de Viagens, como prestadoras de serviços na qual contribuem às redes de hotéis e resort nas suas atividades fins, necessariamente devem ser remuneradas por tais apoios por intermédio de comissões. Ou seja, esses valores pagos pela rede hoteleira estão umbilicalmente ligados as suas atividades e, por conseguinte, podem ser considerados insumos conforme previsto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/03, devendo fazer parte do cálculo do crédito a ser descontado do valor apurado da Contribuição para o PIS.

Por oportuno, cito também os seguintes julgados deste e. CARF, no qual restou reconhecido o direito à apropriação de créditos da não cumulatividade sobre despesas com comissões de venda, em razão das particularidades da atividade exercida pelo contribuinte:

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. COMISSÃO.

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

(Processo nº 10805.720578/2017-21; Acórdão nº 3302-006.528; Relator Conselheiro Walker Araujo; sessão de 30/01/2019)

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO. INSUMOS. CORRETAGEM. Na sistemática de apuração não cumulativa da Cofins, a possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, deve ser apurada tendo em conta o produto destinado à venda ou o serviço prestado ao público externo pela pessoa jurídica. No caso, os gastos com corretagem referem-se à operação essencial para a atividade realizada, de revenda de café de diversas variedades e procedências.

(Processo nº 15578.000142/2010-90; Acórdão nº 9303-007.291; Redator Designado Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos; sessão de 15/08/2018)

Apesar de entender que tais fundamentos já são o bastante para o reconhecimento do direito ao aproveitamento dos créditos da não-cumulatividade das contribuições ao PIS e da COFINS sobre tais gastos, verifica-se que a atividade exercida pela recorrente apresenta uma particularidade que, a nosso ver, reforça ainda mais o caráter de insumo do pagamento das comissões no presente caso, por observar também o requisito da relevância.

Isto porque, como vimos, a recorrente presta tais serviços de loteria para a Administração Pública, sendo tal relação comercial regida por contratos administrativos firmados após a participação da empresa em procedimento de licitação.

Em tais casos, o edital de licitação configura lei entre as partes, sendo que tanto a Administração Pública, quanto os licitantes, a ele estão diretamente vinculados (Princípio da Vinculação ao Edital). Neste sentido, o artigo 41 da Lei nº 8.666/93 expressamente dispõe que “[a] Administração não pode descumprir as normas e condições do edital, ao qual se acha estritamente vinculada”, o qual repercute, como consectário lógico, na vinculação do licitante.

No que se refere à imposição legal para cumprimento do contrato firmado com a Administração Pública, o artigo 66 da Lei nº 8.666/93 dispõe que “[o] contrato deverá ser executado fielmente pelas partes, de acordo com as cláusulas avençadas e as normas desta Lei, respondendo cada uma pelas conseqüências de sua inexecução total ou parcial”, sendo que, nos termos do artigo 78, incisos I e II, do mesmo diploma legal, o não cumprimento ou o cumprimento irregular das cláusulas contratuais constituem motivo para rescisão do contrato.

Ressalte-se que, em tais situações, não há liberdade contratual por parte da recorrente, ou seja, não há liberdade para escolher o negócio a ser celebrado e nem o conteúdo

das cláusulas contratuais³, restringindo-se a sua liberdade ao direito de participar (ou não) do procedimento de licitação e, sagrando-se vencedora, firmar (ou não) o contrato com a Administração Pública.

Ademais, especificamente em relação ao critério da relevância, no julgamento do REsp nº 1.221.170, o E. Ministro Mauro Campbell Marques destaca em seu voto que os itens adquiridos por imposição legal devem ser abarcados no conceito de insumo, uma vez que “[...] se a empresa não adquirir determinados insumos, incidirá em infração à lei”, exatamente o que se verifica no presente caso.

Merece destaque também o disposto no artigo 176, §1º, inciso II, da IN nº 2.121/22, que demonstra uma ampliação do conceito de insumo anteriormente exarado pela Receita Federal ao admitir que se consideram insumos, inclusive, bens ou serviços que, mesmo utilizados após a finalização do processo de produção, de fabricação ou de prestação de serviços, tenham sua utilização decorrente de imposição legal.

Diante disto, entendo que, por se tratar de imposição legal e singularidade das atividades exercidas em prol da Administração Pública, as despesas com o atendimento das exigências do contrato administrativo devem ser consideradas insumo da atividade exercida pelo contratado, por observar o critério da relevância.

Neste sentido, cito o seguinte julgado deste e. CARF:

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA RELEVÂNCIA. IMPOSIÇÃO LEGAL. EXIGÊNCIAS PREVISTAS NO EDITAL DE LICITAÇÃO E CONTRATO FIRMADO COM A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. DIREITO AO CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Por se tratar de imposição legal e singularidade das atividades exercidas em prol da Administração Pública, as despesas com o atendimento das exigências do contrato administrativo devem ser consideradas insumo da atividade exercida pelo contratado, em observância ao critério da relevância.

(Processo nº 10469.726382/2017-16; Acórdão nº 3401-012.653; Relator Conselheiro Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues; sessão de 27/02/2024)

Por tais razões, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário, para o fim de reconhecer o direito ao aproveitamento de créditos da não-cumulatividade das contribuições ao PIS e da COFINS sobre os pagamentos de comissão aos pontos de venda de bilhetes e, por conseguinte, anular integralmente o auto de infração.

CONCLUSÃO

Por todo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, para dar-lhe integral provimento, no sentido de anular o auto de infração.

³ Salvo exceções previstas em lei.

Assinado Digitalmente

Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Jorge Luís Cabral, Jorge Luís Cabral.

Trata o presente processo sobre a análise de glosas de créditos do sistema não cumulativo de PIS/COFINS referentes a comissões de vendas de bilhetes lotéricos pagos a terceiros.

Alega-se que é parte integrante da atividade da Recorrente e que, por suas especificidades, tratar-se-ia de insumos à atividade.

As alegações decorrem de exigência contratual para que o contratado, no caso a Recorrente, estabeleça valores mínimos de comissões de vendas a serem pagas aos postos de vendas.

Pois bem, tenho de discordar do relator porque as comissões sobre vendas não fazem parte do custo da prestação de serviços. Aliás, qualquer atividade comercial possui despesas com vendas, que pela legislação tributária, são separadas do processo produtivo de qualquer atividade.

As Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, estabelecem uma lista exaustiva de hipóteses em que se admitem a constituição de créditos para o regime não cumulativo para a apuração destas contribuições, e as hipóteses relacionadas à produção de bens ou serviços não abarcam gastos com vendas, a não ser armazenagem e fretes. Não vejo qualquer característica desta atividade que implique em considerar comissões de vendas como insumos.

O fato do RESP 1.221.170/PR ter ampliado o conceito de insumo tem dado margem a muitas flexibilizações indevidas, dado a natureza do termo que pode abarcar qualquer gasto necessário à atividade, mas temos de lembrar que não é um conceito idêntico ao da dedutibilidade para fins de apuração de lucro que está baseado no conceito de despesa necessária.

O próprio RESP, citado nega esta possibilidade. Transcrevo abaixo trecho do Acórdão CARF nº 3401- 013.359, que usa do citado RESP em suas argumentações:

Em relação aos respeitáveis entendimentos expressos pela fiscalização, bem como aquele contido na Solução de Consulta nº 61/2023, penso que não levaram em conta a atividade da recorrente, mas tão somente o fato de o Resp nº 1.221.170/PR, especialmente, em determinado trecho do voto do Ministro Mauro Campbell, que, diga-se, foi reproduzido no item 8 do Parecer Normativo Cosit nº 5/2018, afirmar, especialmente, em relação à atividade desenvolvida que determinados dispêndios não poderiam ser considerados insumos. Aliás, o trecho aponta para a necessidade de aplicação ligada ao caso concreto, à atividade da recorrente. Veja-se:

[...] b) **não sendo considerados insumos para a atividade da recorrente os seguintes itens:** “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”.

Este o ponto em que se funda o entendimento expresso na Solução de Consulta Cosit nº 61, de 2023. Vejamos:

[...] 14. É fato, no entanto, que o Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial nº 1.221.170/PR, tornou regra, vinculante para a Receita Federal do Brasil, que a espécie “comissões de venda” não integra o conceito de insumo ali discutido. No Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018, que veio explicitar os contornos daquele julgado, consta, no item 8, a relação dos bens e serviços admitidos e não admitidos, estando entre os últimos as comissões de venda:

8. Com base na tese acordada, consoante explica o Ministro Mauro Campbell em seu segundo aditamento ao voto (fls. 143 do inteiro teor do acórdão), o recurso especial foi parcialmente provido:

a) sendo considerados possíveis insumos para a atividade da recorrente, devolvendo-se a análise fática ao Tribunal de origem relativamente aos seguintes itens: “‘custos’ e ‘despesas’ com água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e, agora, os equipamentos de proteção individual – EPI”;

b) **não sendo considerados insumos para a atividade da recorrente os seguintes itens:** “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” (Grifou-se)

15. Mais adiante, no item 18, o Parecer Normativo em comento, ao analisar o RESP 1.221.170/PR, exemplifica a comissão de vendas como um item cuja utilidade não é aplicada na atividade desempenhada pela empresa (naquele caso, a industrialização):

Nestes termos, divirjo do relator para negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Jorge Luís Cabral