



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19311.720312/2015-42
ACÓRDÃO	3102-002.930 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de setembro de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	FAZENDA NACIONAL SASCAR TECNOLOGIA E SEGURANÇA AUTOMOTIVA S/A

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2013

NÃO-CUMULATIVIDADE. COMISSÕES SOBRE VENDAS. 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: 01/01/2011 a 31/12/2013

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, negar provimento ao Recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues (relator), Gisela Pimenta Gadelha Dantas e Joana Maria de Oliveira Guimarães que deram provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Fábio Kirzner Ejchel. Por unanimidade de votos não conhecer do recurso de ofício.

Assinado Digitalmente

Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues – Relator

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente

Assinado Digitalmente

Fabio Kirzner Ejchel – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Fabio Kirzner Ejchel, Gisela Pimenta Gadelha(substituto[a] integral), Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Jorge Luis Cabral, Matheus Schwertner Zicarelli 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 05:

Trata o presente processo de impugnação contra os autos de infração às folhas 1449/1471 lavrados para lançamento de ofício das contribuições PIS e Cofins em decorrência de insuficiência de recolhimento nos anos de 2011 a 2013.

Conforme Termo de Verificação Fiscal (TVF), foram identificados valores indevidamente incluídos na base de cálculo dos créditos da não-cumulatividade para desconto do PIS/Pasep e Cofins. O entendimento da fiscalização foi que os custos ou despesas abaixo elencados não geram direito à apropriação de créditos, uma vez que não se enquadram no conceito de insumos, previsto no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, e tampouco constam entre as demais despesas arroladas nos incisos III a XI do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003:

- Serviços de Teleatendimento, registrado contabilmente na conta 3301100010309.*
- Telefonia PABX Clientes, registrado contabilmente na conta 3301100010305.*
- Serviços Postais - Instalação, registrado contabilmente na conta 3301100100604.*
- Comissão de Locação/Monitoramento, registrado contabilmente na conta 3301050200301.*

Em decorrência das glosas apontadas no TVF, apurou-se insuficiência de recolhimento das contribuições no montante total de R\$ 2.375.884,75 (R\$ 423.806,47 referente a PIS e R\$ 1.952.078,28 referente a Cofins), exigido por meio dos autos de infração ora impugnados.

Cientificada, a interessada apresentou impugnação por meio da qual argumenta, ilustrando com jurisprudência que entende a seu favor, em síntese, que:

3. DO DIREITO

3.1 DO CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE CREDITAMENTO DE CONTRIBUIÇÃO AO PIS/COFINS ADOTADO PELAS DD. AUTORIDADES FISCAIS

- *As respectivas leis que instituíram as contribuições ao PIS e a Cofins, na sua forma não cumulativa, dispõem expressamente que darão direito ao crédito os insumos utilizados pela sociedade, sejam eles serviços ou produtos, utilizados na execução do seu objetivo social.*
- *Contudo, as nobres autoridades fiscais, amparadas nas instruções normativas nºs 247/2002 e 358/2003, adotam um conceito de insumo extremamente restritivo, praticamente impossibilitando o creditamento e restringindo-o apenas para hipóteses em que o "bem ou serviço seja aplicado ou consumido no processo produtivo ou na prestação do serviço, sempre na atividade fim desenvolvida".*
- *Ocorre, data vênia, que o entendimento de insumo adotado pelas dd. autoridades fiscais no presente auto de infração já foi devidamente superado após intensos anos de discussão na doutrina e jurisprudência, seja ela judicial ou administrativa.*

3.2 DO CORRETO CONCEITO DE INSUMO ATUALMENTE ADOTADO PELO CARF E PELOS TRIBUNAIS JUDICIAIS.

- *Considerando a vasta jurisprudência citada, tem-se, portanto, cabalmente demonstrada a correta interpretação do conceito de insumo para fins de creditamento da contribuição ao PIS/Cofins, que diverge - e muito - da nada flexível interpretação adotada pelo Sr. Agente Fiscal, que chega a desconsiderar, dentro de um contexto de serviços de gestão de frotas e rastreamento de veículos e cargas (genericamente chamado serviço de monitoramento), valores gastos pela empresa com serviços de assistência aos clientes em registros de ocorrências e de telefonia 0800 (apenas para citar os mais absurdos daqueles glosados pelo Fisco).*
- *Ou seja, há de ser cancelada a autuação ainda nessa primeira instância administrativa, evitando-se, assim, que chegue ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) mais um caso que desobedece a orientação vinda de cima.*

3.3 DOS INSUMOS CONSUMIDOS NO PRESENTE CASO - DA POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS

- *Vale lembrar que a atividade econômica da Impugnante - gestão de frotas e rastreamento de veículos e cargas - exige, além da aquisição e instalação dos aparelhos de rastreamento, estrutura robusta voltada à transmissão de dados e comunicação entre os servidores da Companhia e os aparelhos rastreadores, bem como entre a Companhia e os usuários dos serviços por ela oferecidos.*

- *Para a comprovação dos serviços prestados, a Impugnante anexa desde já exemplos de notas fiscais emitidas durante o período para cada um dos itens abaixo destacados (doc. 04).*

A - SERVIÇOS DE TELEATENDIMENTO E TELEFONIA PABX

- *Como já mencionado anteriormente, os valores em questão decorrem dos seguintes serviços contratados pela Impugnante: 1) Serviço de teleatendimento: Custos com serviços de teleatendimento, atendimento ao cliente em ocorrência como solicitação de assistência, resgate, retirada e etc; 2) Telefonia PABX Clientes: Serviços de telefonia 0800 sem custos para os clientes são os canais de atendimento aos clientes para ocorrências, tais como resgates e solicitação e assistência e atendimento da SASCAR.*
- *Como se vê, são por meio desses serviços que os clientes da Impugnante entram em contato com a empresa para atendimento, principalmente para o registro de ocorrência. Trata-se, nesse sentido, de custos essenciais à prestação dos serviços da Impugnante. Até mesmo dentro do critério adotado pelo Fisco eles geram direito a crédito, na medida em que são diretamente aplicados na prestação do serviço da Impugnante.*
- *Ora, sem tais canais de telecomunicações, os clientes da Impugnante não podem entrar em contato com a empresa para soluções de eventuais problemas técnicos, ou mesmo para o registro de ocorrência para solicitação de resgate e/ou assistência. Conforme consta do próprio site da Impugnante, os atendimentos telefônicos se dão através de telefones distintos.*
- *Para a realização de serviços de rastreamento os usuários da Impugnante necessitam frequentemente entrar em contato com a empresa para relatar eventuais problemas existentes, para que esta, em contrapartida, possa prestar os seus serviços correspondentes, seja pelo acionamento de assistência, resgate ou mesmo segurança.*
- *A manutenção desses canais, importante que se tenha claro, são imposições da própria legislação federal, sobretudo das Leis de Defesa do Consumidor, que determinam que cabe à empresa estabelecer canais diretos para o atendimento de seus clientes, dentro de padrões de atendimentos, obedecendo a dignidade, transparência, eficiência, eficácia e celeridade: "Art. 6º São direitos básicos do consumidor: (...) II - a informação adequada e clara sobre os diferentes produtos e serviços, com especificação correta de quantidade, características, composição, qualidade, tributos incidentes e preço, bem como sobre os riscos que apresentem. Art. 39. É vedado ao fornecedor de produtos ou serviços, dentre outras práticas abusivas: (...) II - recusar atendimento às demandas*

dos consumidores, na exata medida de suas disponibilidades de estoque, e, ainda, de conformidade com os usos e costumes”.

- *Ao ligar nos telefones acima indicados, o atendimento telefônico automático da Impugnante abre as seguintes possibilidades: 1) Atendimento personalizado de acordo com o CPF e ou CNPJ do contratante; 2) Informações; 3) Atendimento para Gerenciadores de Risco; 4) Agendamento de instalações.*
- *Como se vê, além dos atendimentos personalizados, em que a Impugnante já direciona as demandas de seus clientes com base nos seus contratos através do CPF/CNPJ, a empresa presta ainda uma série de informações aos seus consumidores sobre seus serviços prestados, atendendo, inclusive, às próprias regras de defesa ao consumidor.*
- *Resta, assim, devidamente demonstrado que os serviços telefônicos em questão representam efetivamente insumos intrinsecamente ligados à atividade exercida pela Impugnante, sendo legítimos, dessa forma, os créditos de PIS/Cofins indevidamente negados pelas dd. autoridades fiscais.*
- *Por fim, a Impugnante traz aos autos também notas exemplificativas referentes às despesas de PABX, que decorrem de várias faturas recebidas pela Impugnante (doc. 04), bem como as notas fiscais emitidas pela empresa SASCAR Teleatendimento à Impugnante (doc. 05), referentes às despesas de atendimento ao cliente, que correspondem aos R\$ 17.800.000,00 (dezesete milhões e oitocentos mil reais) glosados no auto de infração.*
- *A simples leitura da natureza dessas despesas (despesas de atendimento ao cliente) não deixa dúvidas acerca da íntima relação com o serviço prestado.*
- *Em resumo, estes serviços permitem que, dentre outras, as seguintes atividades sejam realizadas: CCO - Centro de Controle de Operações: SAC, atendimento a clientes. Operação receptiva, 24 horas, que realiza atendimento a clientes. Dúvidas, orientações, comandos, etc. SASCARGA - SAC do produto SASCAR; atendimento em sua maior parte a GR's (Gerenciadores de Risco). Atendimento receptivo 24 horas. OCORRÊNCIA - Operação receptiva que atende e atua nos casos de roubo. Acionamento equipe de Pronto Resposta (para localização do veículo), polícia e apoio ao Cliente. Operação de apoio a processos da operação de atendimento. Retorno a clientes, acompanhamentos processos pós-atendimento, etc. KEY ACCOUNT - Atendimento exclusivo a clientes do segmento Key Account. Atendimento e acompanhamento processo end-to-end destes clientes. Atua com diversos canais de comunicação aos clientes: chat, email, receptivo e ativo. CCI - Centro de Controle de Instalações: Operação*

de atendimento e suporte técnico aos técnicos/prestadores em atuação junto aos clientes Sascar. AGENDAMENTO: Operação blended; responsável por ligações ativas para agendar OS's de instalações, retirada e assistência. Atuação receptiva a técnicos, clientes e comercial para garantia da execução das OS's em backlog - a serem tratadas.

- *Ou seja, com base em tais elementos, a Impugnante comprova também que os seus registros contábeis de fato refletem as despesas incorridas no período.*

B – COMISSÃO DE VENDAS

- *Os valores referentes à comissão são pagos para os intermediários das relações entre a Impugnante e seus clientes. Tais comissões nada mais são do que pagamentos efetuados pela Impugnante a terceiros pela indicação de clientes. É por meio dessa captação que a Impugnante consegue captar boa parte de seus clientes, de forma que é inerente à atividade exercida pela Impugnante o custo relativo a tal rubrica. Ademais, importante ressaltar que existem diversos precedentes no sentido de que o conceito de insumo a ser aplicado é o de que compreendem todas as despesas operacionais incorridas pela sociedade.*
- *Dessa forma, seja pela corrente orientação adotada sobre o conceito de insumo, seja pela que alarga para incluir as despesas em geral, nos termos do Regulamento de Imposto de Renda, é inequívoco o direito aos créditos em questão.*

C – SERVIÇOS POSTAIS

- *Em relação aos serviços postais, estes decorrem de "custos relativos aos fretes necessários para o envio dos equipamentos (rastreadores e acessórios) aos instaladores". Como se sabe, a Impugnante atua na gestão e monitoramento de frotas, sendo necessário, para tanto, instalar os correspondentes equipamentos adquiridos pelos seus clientes. Tais equipamentos, após serem comercializados, são, por razões óbvias, enviados até o local em que o veículo está localizado, geralmente na sede dos clientes da Impugnante, sendo efetuada lá a respectiva instalação do produto por um profissional habilitado pela Impugnante, dada as especificidades técnicas dos produtos.*
- *Se uma despesa dessas não tem relação com o serviço prestado, é de se perguntar como é que a instalação dos aparelhos seria feita. Sem o envio dos equipamentos (a instalação e o funcionamento dos mesmos fazem parte da estrutura montada e necessária para a prestação dos serviços), por óbvio, não há como se prestar os serviços que a empresa vende.*
- *Os custos postais, portanto, nada mais são do que os gastos necessários para que Impugnante possa realizar a prestação de seus serviços de*

instalação e, posteriormente, monitoramento de veículos, nos termos das decisões supra transcritas.

- *Como já amplamente destacado acima, são diversos os precedentes já emanados pelo Carf em que se reconhece a legitimidade dos créditos de PIS/Cofins sobre o transporte/frete, razão pela qual tem-se também demonstrada a legitimidade do direito creditório da Impugnante também quanto a este ponto.*

Por fim, a Impugnante requer o cancelamento do crédito tributário consubstanciado nos autos de infração e protesta por demonstrar a verdade dos fatos pelos meios em direito permitidos.

A Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 05, por meio do Acórdão nº 105-005.605, de 13 de agosto de 2021, decidiu, por unanimidade de votos, considerar a impugnação parcialmente procedente e manter em parte o crédito tributário lançado de ofício, conforme entendimento resumido na seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2013

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime não cumulativo, o termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam essenciais ou relevantes para a produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade, e atendidos os requisitos legais.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2013

LANÇAMENTO. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. DECISÃO. MESMOS FUNDAMENTOS.

Aplicam-se ao lançamento da contribuição para o PIS as mesmas razões de decidir aplicáveis à Cofins, quando ambos os lançamentos recaírem sobre idêntica situação fática.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Considerando que o v. acórdão recorrido decidiu pela reversão das glosas relativas aos serviços de teleatendimento e telefonia PABX, e aos serviços postais, com a consequente exoneração do crédito tributário correspondente, com base no artigo 34 do Decreto nº 70.235/72 e Portaria MF nº 63, de 9 de janeiro de 2017 – vigente à época -, a autoridade julgadora de 1ª instância recorreu de ofício, por se tratar de decisão que exonerou o sujeito passivo do pagamento

de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

A recorrente Sascar Tecnologia e Segurança Automotiva S/A interpôs Recurso Voluntário, contestando o v. acórdão recorrido apenas na parte em que manteve as glosas de créditos da não-cumulatividade das contribuições ao PIS e da COFINS relativos às despesas com comissões de vendas.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Matheus Schwertner Ziccarelli 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, pertinente trazer considerações acerca da atividade exercida pela recorrente.

Por bem descrever o objeto social da recorrente, merece transcrição o artigo 2º do seu Estatuto Social:

Art. 2º - A Companhia tem por objeto social: a locação mercantil, comercialização, importação e exportação de equipamentos eletrônicos e serviços de monitoramento de veículos automotores; comércio a varejo de peças e acessórios para veículos automotores; licenciamento ou a cessão de direito de uso de programas de computação; processamento de dados; serviços de manutenção, suporte e assistência técnica de equipamentos eletrônicos; e treinamento profissional para utilização de programas e equipamentos eletrônicos.

Ainda, de acordo com o Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas do Ministério da Economia, a atividade principal da empresa está enquadrada no CNAE 8020.0.01 – Atividades de monitoramento de sistemas de segurança eletrônico.

Com isso em vista, passamos a analisar a glosa combatida no Recurso Voluntário.

1.1 DOS GASTOS COM COMISSÕES DE VENDAS

Conforme se extrai do Termo de Verificação Fiscal, a autoridade lançadora glosou o valor incluído na base de cálculo para apropriação dos créditos da não-cumulatividade das

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

contribuições ao PIS e da COFINS, anos-calendário 2011, 2012 e 2013, a título de Comissão de Locação/Monitoramento, registrado contabilmente na conta 3301050200301, linha 03 das Fichas 06-A e 16-A do Dacon – Serviços Utilizados como Insumos, com base no entendimento de que “[c]onsiderando a atividade desenvolvida pelo Sujeito Passivo, os custos ou despesas relativas a pagamento de comissão de locação/monitoramento não geram direito à apropriação de créditos da não-cumulatividade para o PIS e a COFINS, uma vez que não se enquadram no conceito de insumos, previsto no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, e tampouco constam entre as demais despesas arroladas nos incisos III a XI do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03”.

No mesmo sentido, o v. acórdão recorrido manifestou o entendimento de que “[o]s gastos com comissão de vendas não fazem parte de nenhuma etapa do processo de prestação do serviço de gestão de frota e rastreamento de veículos, sendo gastos anteriores ao início da execução do serviço, incorridos em momento em que sequer há contrato celebrado com os tomadores do serviço”.

Por sua vez, em seu Recurso Voluntário, a recorrente sustenta que os valores referentes à comissão são pagamentos efetuados por ela a terceiros pela indicação de clientes e venda de produtos/serviços, destacando que “[é] por meio dessa captação que a Recorrente consegue captar boa parte de seus clientes, de forma que é inerente à atividade exercida pela Recorrente os custos relativos a esta rubrica”.

Ressalta, ainda, que “[...] tem como clientes seguradoras, empresas de transporte, empresas que possuem frotas e estes intermediários são pagos para fechar os contratos com estas empresas. Ou seja, estes intermediários procuram os clientes, apresentam os serviços e trabalham para realizar o cadastro e o fechamento do contrato com os clientes, em favor da Sascar. Trata-se de serviço extremamente relevante, até mesmo essencial, para que a Sascar desenvolva suas atividades”.

Citando decisões deste e. CARF em sentido análogo, a recorrente destaca também que “[...] não realiza de maneira relevante propaganda institucional e tampouco possui lojas para contato direto com o público e com clientes em potencial, por meio de mídias quaisquer, de forma que esta atividade se mostra ainda mais relevante”.

É o que passo a apreciar.

Inicialmente, cumpre destacar 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, como são os casos em que a venda antecede a feitura do bem ou a prestação do serviço.

Em tais situações, os gastos para atingimento do consumidor são essenciais para o desenvolvimento da atividade econômica da empresa, sendo que, só posteriormente à contratação do serviço ou à aquisição do produto, que se dá a efetiva prestação do serviço ou o encerramento do processo produtivo.

Analisemos uma situação cotidiana em que, por intermédio de terceiros, o consumidor realiza a aquisição dos serviços de locação ou monitoramento de veículos automotores, surgindo o dever de pagamento, pela recorrente, da comissão estabelecida pela captação do cliente.

É inegável que o processo produtivo da recorrente já se iniciou com o desenvolvimento e manutenção da estrutura que lhe permite oferecer os serviços de locação e monitoramento de veículos automotores, de modo que a recorrente está preparada para prestar aquele serviço a partir do momento em que o cliente realiza a sua aquisição.

Sob esse aspecto, como bem pontua a recorrente, trata-se do primeiro passo para a prestação do serviço, pois envolve cadastro e fechamento do contrato.

Neste cenário, a efetiva prestação do serviço só ocorre após a sua aquisição pelo cliente, sendo os gastos com comissões de venda, por conseguinte, determinantes para a continuidade do processo produtivo. Sem a aquisição prévia do serviço (ou seja, sem a venda do serviço pelo intermediário), 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 as comissões de venda no presente caso.

Além disto, reiteramos que, 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.

Neste sentido, ressaltamos a informação da recorrente de que não realiza de maneira relevante propaganda institucional, tampouco possui lojas para contato direto com o público e com clientes em potencial, por meio de mídias quaisquer, de modo que o cadastro e fechamento de clientes por intermédio de terceiros se torna essencial para o desenvolvimento de sua atividade econômica.

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.

Ora, conforme ressaltado pela recorrente, a captação de seus clientes se dá de forma majoritária por intermédio de terceiros, sendo inegável que as comissões a eles pagas estão umbilicalmente ligadas às suas atividades, e, por conseguinte, podem ser consideradas insumos, nos termos do artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/03 e 10.833/03.

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)

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário, para o fim de reverter as glosas relativas às despesas com comissões de venda.

Recurso de ofício

O Recurso de Ofício foi interposto com base no artigo 34 do Decreto nº 70.235/72 e na Portaria MF nº 63, de 9 de janeiro de 2017 – vigente à época –, por se tratar de decisão que exonerou o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

Considerando que (i) nos termos da Súmula CARF nº 103, “[p]ara fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância”, e (ii) atualmente, encontra-se vigente a Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023, que estabelece o limite de alçada de R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais), valor não atingido pelo crédito tributário exonerado em 1ª instância, deixo de conhecer do Recurso de Ofício.

CONCLUSÃO

Por todo exposto, voto por (i) não conhecer do Recurso de Ofício, e (ii) conhecer do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, para dar-lhe provimento, no sentido de reverter as glosas relativas às despesas com comissões de venda, com a consequente exoneração do crédito tributário correspondente.

Assinado Digitalmente

Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Fábio Kirzner Ejchel**, redator designado

Em que pesem os argumentos expostos no voto do relator, meu entendimento e minhas conclusões com relação ao recurso voluntário no presente caso são divergentes, conforme segue.

Trata-se de glosas de créditos de contribuições não cumulativas relativos a comissões de vendas pagas a terceiros.

Alega-se que o pagamento de tais comissões é essencial para o desenvolvimento das atividades da recorrente, já que “estes intermediários são pagos para fechar os contratos com estas empresas. Ou seja, estes intermediários procuram os clientes, apresentam os serviços e trabalham para realizar o cadastro e o fechamento do contrato com os clientes” e que é por meio desta captação que a empresa consegue captar boa parte de seus clientes.

Meu entendimento, porém, é que as comissões sobre vendas, apesar de muito importantes para a empresa, não fazem parte do custo da prestação de serviços. Pelo contrário, qualquer atividade comercial possui despesas com vendas, que pela legislação tributária, são separadas do processo produtivo, independentemente do momento em que são pagas.

As comissões sobre as vendas não estão intrinsecamente ligadas ao cerne da prestação de serviços de locação e monitoramento realizados pela recorrente.

A empresa alega que não realiza propaganda institucional - o que torna o pagamento de comissões ainda mais relevante. De algum modo, o pagamento de comissões substituiria a propaganda. Tal alegação apenas reforça o entendimento de que tais comissões não geram direito a crédito, na medida em que despesas com publicidade e propaganda também não geram crédito para o PIS e Cofins.

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 comissões de vendas.

Como colocado no recurso voluntário, a matéria foi levada ao Poder Judiciário e, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo, o Superior Tribunal de Justiça decidiu que o conceito de insumos no âmbito do PIS e da COFINS deve se pautar pelos critérios da essencialidade e relevância dos produtos adquiridos em face à atividade econômica desenvolvida pela empresa. Porém, considerando tal REsp, apenas os dispêndios feitos dentro do processo produtivo podem gerar crédito para as contribuições não-cumulativas. Imaginar que dispêndios fora deste pudessem gerar crédito significaria admitir, por exemplo, que as aquisições para setores administrativos, que também são essenciais e relevantes para qualquer empresa, igualmente gerariam créditos.

Mesmo sendo muito importantes para a empresa, a eventual supressão do pagamento de comissões sobre vendas não provocaria a paralisação dos serviços prestados, ainda que pudesse trazer algum impacto na atração de consumidores.

Várias decisões recentes do CARF adotam tal entendimento. Abaixo, uma delas:

PROCESSO 10980.723683/2011-03

ACÓRDÃO 3302-014.783 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

SESSÃO DE 22 de agosto de 2024

RECURSO VOLUNTÁRIO

RECORRENTE UNILANCE ADMINISTRADORA DE CONSÓRCIOS LTDA

RECORRIDA FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/08/2005 a 31/12/2008

(...)

DESPESAS OPERACIONAIS E ADMINISTRATIVAS E O CONCEITO DE INSUMOS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. TESTE DE SUBTRAÇÃO.

As despesas incorridas com publicidade; comissões e corretagens; processamento dados; impressos e emolumentos judiciais/cartorários não se caracterizam como insumos pois, apesar de serem importantes para a atividade da empresa, contribuindo para o atingimento do seu objetivo, não atendem aos critérios de essencialidade e relevância definidos pelo STJ. Pela simples aplicação do “teste de subtração” verifica-se que, mesmo sem estas despesas, a prestação do serviço de administração de grupos de consórcios continuaria sendo executada. Trata-se, no caso, de meras despesas administrativas/operacionais da empresa.

Nesse mesmo sentido, segue recente precedente do STJ:

Agravo em Recurso Especial - AREsp 2.622.775/SC, Relator Ministro FRANCISCO FALCÃO, publicação em 02/08/2024:

No tocante ao alargamento do conceito de insumo, tenho esse não pode ser interpretado de forma a abranger todo e qualquer custo e despesa que mantenha vínculo com a atividade empresarial e a fonte produtora de receitas.

[...]

Como se vê, o Superior Tribunal de Justiça acabou por adotar uma posição intermediária entre o que era pleiteado pelos contribuintes - interpretação mais ampla de insumo, considerando todos os custos e despesas relacionados ao serviço prestado ou ao processo produtivo (crédito financeiro), e o sustentado pela Receita Federal, conceito de insumo ligado à noção de crédito físico.

[...]

Já no que pertine aos serviços de software, propaganda e publicidade, comissões de vendas, honorários contábeis e advocatícios, além da assistência técnica para fins diversos do examinado alhures, por não integrar diretamente a atividade empresarial da impetrante, mas meramente de forma indireta ou acessória,

configura despesa operacional, refugindo ao conceito de insumo preconizado legalmente, pelo que não gera direito ao creditamento postulado.

Conclusão

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Fábio Kirzner Ejchel