



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.720174/2012-62
ACÓRDÃO	3201-012.673 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BUD COMERCIO DE ELETRODOMESTICOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO.

Conforme estabelecido na Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGFN-MF, que produz efeitos vinculantes no âmbito da RFB, o conceito de insumos, para fins de apuração de créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins, deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços realizados pela pessoa jurídica.

CRÉDITO. COMISSÕES DE VENDA. IMPOSSIBILIDADE.

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

DESPESA COM COBRANÇA DE TÍTULOS VENCIDOS. IMPOSSIBILIDADE.

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

CALL CENTER. PROVAS. IMPOSSIBILIDADE.

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

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

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

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO.

Conforme estabelecido na Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGFN-MF, que produz efeitos vinculantes no âmbito da RFB, o conceito de insumos, para fins de apuração de créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins, deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços realizados pela pessoa jurídica.

CRÉDITO. COMISSÕES DE VENDA. IMPOSSIBILIDADE.

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

DESPESA COM COBRANÇA DE TÍTULOS VENCIDOS. IMPOSSIBILIDADE.

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

CALL CENTER. PROVAS. IMPOSSIBILIDADE.

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow – Relator

Assinado Digitalmente

Helcio Lafeta Reis – Presidente

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

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento - DRJ/CTA que julgou improcedente a Impugnação apresentada pela Recorrente e manteve integralmente o crédito tributário.

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

Trata o presente processo de impugnação apresentada em face dos autos de infração de fls. 455 a 480, os quais constituíram crédito tributário de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins e de Contribuição para o PIS/Pasep referentes aos meses de janeiro a dezembro de 2007.

O crédito tributário lançado perfaz o montante de R\$ 3.826.604,94, conforme valores conforme Fls. 4 e 5.

De acordo com o Termo de Verificação de Infração Fiscal, foi constatado, no detalhamento dos créditos a título de "Serviços Utilizados como Insumos", que o contribuinte compôs tal rubrica com valores escriturados à conta de despesas de cobrança, "call center" e comissão de venda paga a terceiros, no total de R\$ 18.827.535,33.

Nesse contexto, a Fiscalização considerou que tais despesas não se enquadram no conceito de insumo definido pelas Instruções Normativas SRF nº 247, de 2002, e nº 404, de 2004, pois se trata de despesas operacionais que não se agregam aos produtos e serviços prestados e não estão explicitamente relacionadas dentre as espécies previstas no art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

Dessa forma, a Fiscalização procedeu à glosa dessas despesas para efeito da apuração do PIS e da Cofins não cumulativos e apresentou planilhas com o detalhamento mensal das glosas e dos valores lançados de ofício.

Da Impugnação

Após tomar ciência do Auto de Infração em 31 de janeiro de 2012 (fls. 481), o contribuinte apresentou Impugnação em 1º de março de 2012 (fls. 484 a 513), por meio da qual apresenta os argumentos a seguir relatados.

Inicialmente, a impugnante ressalta que o contribuinte tem por objeto "a compra, venda e distribuição de produtos eletrodomésticos" e "a exploração da atividade de representações e promoções de produtos e marcas" e, sendo assim, não há dúvidas de que as despesas relativas a cobranças em geral, a serviços de "call center" e comissões pagas a terceiros encontram-se no âmbito das atividades fundamentais da impugnante.

Afirma que o objeto da impugnação está adstrito ao inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, e que a impugnante pretende discutir a extensão de seu direito ao desconto de créditos das contribuições.

Para tanto, alega que a sistemática da não cumulatividade do PIS e da Cofins não pode ser equiparada à do IPI/ICMS, pois estes impostos contêm insumos puramente físicos e possuem conceitos constitucionais distintos.

Nesse sentido, afirma que resta evidente que a não cumulatividade do PIS e da Cofins é, do ponto de vista constitucional, muito mais ampla do que a não cumulatividade do ICMS e do IPI e, por essa razão, não se pode conferir uma interpretação restritiva aos comandos contidos nas Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, pois deve ser considerado o contexto normativo do qual partiu o legislador.

Dessa forma, como a Constituição Federal atribuiu à lei ordinária a competência apenas para definir os setores da atividade econômica sujeitos à incidência não cumulativa, é possível concluir que os incisos do artigo 3º das mencionadas leis não devem ser considerados taxativos ou exaustivos das hipóteses de apropriação de créditos, sob pena de inconstitucionalidade.

Ou seja, se o artigo 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, e as Instruções Normativas forem interpretadas no sentido de que há um rol taxativo de hipóteses de crédito que não condigam com o aspecto constitucional dessas contribuições, haverá interpretação em desconformidade com a Constituição.

Assim, conclui a impugnante que o conceito de insumo deve ser aquele considerado para a legislação do imposto de renda, pois este se alinha ao conceito de esforços despendidos para o alcance do objeto social da empresa.

Ademais, a impugnante sustenta que sua estrutura de negócio a obriga a realizar as despesas glosadas, as quais são gastos imprescindíveis e que geram receita ao prestador do serviço.

Por fim, requer a posterior apresentação de outras provas que se fizerem necessárias, bem como a realização de diligência fiscal para analisar as despesas que deram origem aos créditos.

Ainda, apresenta anexos contendo Parecer Jurídico, contratos e planilhas.

Diante do exposto, requer anulação dos autos de infração e protesta pela juntada de novas provas que a autoridade julgadora repute necessárias.

Ato posterior foi proferida decisão pela 5ª turma da DRJ/CTA, na qual manteve integralmente a autuação conforme seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. INCOMPETÊNCIA.

Os órgãos de julgamento administrativo estão obrigados a cumprir as disposições da legislação tributária vigente e o entendimento da RFB expresso em atos normativos, sendo incompetentes para apreciar arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

INSTRUÇÃO PROCESSUAL. PROVAS. DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE.

É prescindível a realização de diligência quando as provas já carreadas aos autos são suficientes para formar a convicção necessária ao julgamento da lide.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

COFINS NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMO. DECISÃO DO STJ. EFEITO VINCULANTE PARA A RFB.

No regime da não-cumulatividade da Cofins, aplica-se o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº1.221.170/PR, julgado em 22/02/2018 sob a sistemática dos recursos repetitivos, no qual restou assentado que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

PIS/PASEP NÃO-CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. DECISÃO DO STJ. EFEITO VINCULANTE PARA A RFB.

No regime da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep, aplica-se o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº1.221.170/PR, julgado em 22/02/2018 sob a sistemática dos recursos repetitivos, no qual restou assentado que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Não concordando com a decisão proferida a autuada apresentou Recurso Voluntário apresentando os argumentos nos quais as despesas referentes a comissões de venda, call center e despesas de cobrança, alegando a essencialidade e relevância dessas despesas dentro do programa “Venda Programada”.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow**, Relator

Inicialmente, antes de enfrentar o mérito das glosas efetuadas, necessário se faz analisar a legislação relativa à apuração e aproveitamento desses créditos. Nesse sentido, as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 estabelecem:

Lei nº 10.637/2002:

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

II – bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) oVI – máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005);

VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) Lei nº 10.833/2003:

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

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) oIII - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) oVI – máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005);

VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Art. 15: Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

Também deve ser observado o Parecer Normativo COSIT nº 5, de 17 de dezembro de 2018:

Parecer Normativo COSIT nº 5/2018:

Assunto: Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

Ementa: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

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

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

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

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

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Dito isto, passemos à análise das glosas efetuadas pela fiscalização e mantidas pela Delegacia de Julgamento - DRJ:

Glosa de despesas de comissões de venda, call center e despesas de cobrança

Relativo as essas despesas a Recorrente alegam o seguinte:

40. Como esclarecido em sua impugnação, a ora Recorrente era responsável pelo gerenciamento e administração de todos os serviços relativos à operação denominada “Venda Programada” para às empresas Multibrás e Semp Toshiba.

41. O serviço prestado correspondia ao atendimento dos clientes das referidas empresas (venda e pós-venda), bem como atendimento de fornecedores, emissão de boletos, emissão de carnês, pedidos de faturamento, cobranças e demais comunicações com os clientes, entre outras atividades relacionadas a gestão e administração da citada operação.

(...)

44. Ora, as comissões de venda que geraram o crédito das Contribuições Sociais, não são pagas pela compra e venda de produtos próprios da Recorrente. As referidas comissões são pagas pela prestação de serviços de administração e gestão do programa “Venda Programada”, caracterizada pela captação de clientes e subsequente venda de produtos de terceiros.

45. Na qualidade de gestora do programa “Venda Programada”, é possível concluir que a busca de interessados, bem como a venda de produtos não são apenas pressupostos, mas são atividades inerentes à prestação de serviço de administração do programa, por serem indispensáveis à existência do serviço.

(...)

53. No caso, a Recorrente contratava empresas de telemarketing, as quais fornecem estrutura física e tecnológica e recursos humanos para formação da Central de Atendimento e Vendas aos Clientes das suas contratantes, por meio telefônico.

54. Como se sabe, para prestação de serviço de administração e gerenciamento do programa “Venda Programada”, é indispensável a existência de um canal de comunicação entre clientes e Recorrente, para que aqueles possam solicitar produtor e obter informações sobre o andamento das suas compras, bem como solucionar dúvidas ou resolver qualquer tipo de questão relativa ao programa, inclusive para questões relacionadas ao pós-venda.

(...)

62. Ora, é obrigação da administradora, ora Recorrente, o envio periódico dos boletos bancários, carnês, bem como postagem dos mesmos aos clientes do “Venda Programada” para pagamentos das respectivas parcelas.

63. Diante da diversidade de material impresso, bem como a quantidade de clientes que devem recebê-los, para dar maior efetividade à confecção e envio de

tais informações e comunicações, a Recorrente suportou os gastos com os referidos serviços e, portanto, tem direito ao crédito glosado pelo Fisco.

64. Sendo obrigação da Recorrente, na qualidade de administradora, o envio de boletos para pagamento, bem como comunicados/avisos aos clientes sobre os acontecimentos relevantes e pertinentes, por consequência lógica a contratação de serviços para viabilizar a confecção e entrega de tais materiais é dispêndio essencial e pertinente à prestação de serviço de administração.

65. Além disso, o envio das vias físicas de avisos, comunicados ou qualquer outro tipo de impresso aos clientes do programa “Venda Programada” depende da contratação de serviço de postagem, devendo o referido gasto ser considerado insumo para fins e crédito do PIS e da COFINS.

66. Por fim, novamente, a Recorrente reitera que acostou aos autos, em especial às fls. 705 e seguintes dos autos, contratos firmados com empresas especializadas em cobrança, os quais não foram analisados pela decisão recorrida.

67. Em breve síntese, o que se expõe no presente tópico é que todas as despesas que ora se discute se referem a subcontratação de parte do serviço prestado pela Recorrente às suas contratantes e, portanto, se refere a dispêndios reconhecidos como insumos inclusive pelo Parecer Normativo COSIT nº 5/2018, conforme ser verifica “in verbis”:

Cumpre esclarecer que a Recorrente apresentou na Impugnação parecer na qual discute a operação realizada por ela dentro do programa “Venda Programada”, bem como a possibilidade de crédito de PIS/COFINS das despesas relacionadas a essa prestação de serviço.

Já em petição complementar a Recorrente apresenta documentação complementar juntando aos autos contrato com as empresas de serviços de cobrança.

Despesas com Comissões

Com relação ao crédito em despesas referentes a comissões pagas a representantes comerciais, tenho que não se enquadram entre aquelas essenciais e relevantes no caso da recorrente, pois tais despesas estão definidas em contratos acordados entre a recorrente e empresas intermediárias contratadas, portanto, tais despesas são caracterizadas como uma discricionariedade das partes, que podem dispensá-la ou não.

Seguindo entendimento do próprio CARF:

CRÉDITO. COMISSÕES DE VENDA. IMPOSSIBILIDADE.

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

(Acórdão nº 3003-002.257 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária - Sessão de 15 de dezembro de 2022 – Relator: Marcos Antonio Borges)

CRÉDITO. COMISSÕES DE VENDA. IMPOSSIBILIDADE.

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

(Acórdão nº 3102-002.488 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária - Sessão de 21 de maio de 2024 – Relator: Pedro Sousa Bispo)

CRÉDITO. COMISSÕES SOBRE VENDAS. IMPOSSIBILIDADE.

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

(Acórdão nº 3201-010.656 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária - Sessão de 25 de julho de 2023 – Relator: Pedro Rinaldi de Oliveira Lima)

Motivo pelo qual mantenho a glosa aplicada pela fiscalização.

Despesas com Call Center

Apesar de entender que possa existir a possibilidade de crédito com despesas com Call Center, porém é sempre necessário verificar a situação fática de cada contribuinte para verificar a existência de essencialidade e relevância conforme conceito determinado pelo STJ.

Todavia no presente processo em nenhum momento, a Recorrente apresentou provas dos serviços prestados para que pudesse ser analisado dentro do conceito de insumo do PIS/COFINS, mesmo existindo diversas oportunidades para apresentação de documentos, como durante a diligência, na Impugnação e no presente Recurso Voluntário, porém em nenhum momento foi apresentada documentação dessas despesas, apenas sendo alegada as informações nas petições.

Por esse motivo entendo por manter a glosa aplicada pela fiscalização.

Despesas com empresas de cobrança

A Recorrente apresenta no presente processo cópia de 4 contratos, nos quais o objeto eram execução dos serviços de cobrança extrajudicial (Recuperação amigável de crédito dos títulos vencidos).

Mesmo considerando que o serviço da recorrente seja relacionado com venda e pós-venda de seus clientes, inclusive segundo a Recorrente, gerando boleto de cobrança, o serviço relatado pela Recorrente encerra no momento da emissão da fatura para o comprador da mercadoria, porém como podemos ver dos contratos, o serviço realizado pelas empresas contratadas está relacionado a cobrança após o título ter vencido, portanto posterior ao serviço prestado pela Recorrente.

Por esse motivo entendo por manter a glosa aplicada pela fiscalização.

Conclusão

Assim, diante do exposto, conheço do Recurso Voluntário para no mérito NEGAR-LHE PROVIMENTO.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow