

O ENQUADRAMENTO DE DESPESAS COM COMISSÕES COMO INSUMO PARA FINS DE CREDITAMENTO DE PIS/COFINS

THE FRAMING OF EXPENSES WITH COMMISSIONS AS INPUT FOR THE PURPOSE OF CREDITING PIS/COFINS

LUÍSA JOTZ DA ROCHA

Pós-graduanda em Direito Tributário na PUCRS/IET. Bacharela em Direito pela PUCRS.
Curso "Financial Law and Economics: the (Next) Financial Crisis and Europe" em
Utrecht University, menção honrosa *The Best Group Paper Price*. Advogada.
ljotzdarocha@gmail.com

Resumo: O presente trabalho versa sobre a possibilidade de enquadramento de comissões pagas a representantes comerciais como insumos para fins de creditamento de PIS/Cofins. Demonstrar-se-á, a partir de uma análise de decisões administrativas do CARF e do Judiciário a importância da análise casuística relativamente à atividade exercida pelo contribuinte para a caracterização de tais dispêndios como insumos, de forma a poder gerar o crédito no sistema não-cumulativo de tributação do PIS/Cofins.

Abstract: This paper deals with the possibility of framing commissions paid to commercial representatives as inputs for the purpose of crediting PIS/Cofins. It will be demonstrated the importance of case-by-case analysis in relation to the activity carried out by the taxpayer for the characterization the commissions as an inputs.

Palavras-chaves: PIS/Cofins; comissões; insumo; não-cumulatividade.

Keywords: PIS/Cofins; commissions; input; non-cumulation.

Sumário: 1. Introdução - 2. A análise do crédito de insumo para o sistema não-cumulativo de tributação do PIS/Cofins - 3. A caracterização de despesas com comissões como insumos: possibilidades e análise jurisprudencial - 4. Análise da jurisprudência judicial e conclusão entre o tratamento administrativo e judicial a essa hipótese de creditamento - 5. Conclusão - 6. Referências.

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho versa sobre a possibilidade de enquadramento de comissões pagas a representantes comerciais como *insumos* para fins de creditamento de PIS/Cofins. A discussão se justifica, pois não somente ainda se verifica insegurança relativamente ao conceito de insumo para fins de PIS/Cofins, como também pelo fato de que os dispêndios com comissões podem se dar em diferentes contextos e circunstâncias, de forma que é muito difícil de se estabelecer regras gerais e abstratas quanto ao tema.

Com a edição das Leis 10.637/02 e 10.833/03, que instituíram o regime não-cumulativo da PIS/Cofins, pretendeu-se modernizar e otimizar a tributação por meio de um regime de tributação operacionalizado por uma sistemática de créditos

e débitos.¹ Os créditos passíveis de apropriação seriam somente aqueles previstos na legislação, a qual, por sua vez, previu a possibilidade de tomada de créditos sobre o genérico vocábulo “insumos”.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil definiu prontamente o que seriam insumos no seu entendimento por meio das IN 274/02 e 404/04, valendo-se do conceito de insumo de IPI como um paralelo. Os contribuintes, por sua vez, insurgiram-se contra tal delimitação, sustentando um conceito mais largo e amplo de insumo para fins de PIS/Cofins, visto que os parâmetros fazendários estavam pautados por critérios restritivos que não contemplavam qualquer correlação com a materialidade das contribuições.

Tal discussão somente foi sedimentada com o julgamento pelo STJ do REsp Nº 1.221.170/PR, oportunidade em que as referidas instruções normativas foram reconhecidas ilegais por estabelecerem um conceito demasiadamente restritivo de insumos para fins de PIS/Cofins. Em tal precedente, estabeleceu a 1ª Seção do STJ que seriam insumos todos aqueles dispêndios *necessários* ou *relevantes* para a atividade do contribuinte, o que precisaria ser aferido casuisticamente.

Em suma, ainda que o STJ tenha resolvido assunto que causava grande insegurança jurídica, acabou abrindo espaço para outra discussão: afinal, quais são os custos e despesas necessários e relevantes para as atividades dos contribuintes? O ponto é complexo, pois gera potencial discussão para cada dispêndio individualmente considerado. É neste contexto que se analisará o enquadramento de gastos com comissões pagas a representantes comerciais como um insumo.

Para fins de análise do tema a que se propõe, abordar-se-á a não-cumulatividade da PIS/Cofins, com suas principais regras e formas de operacionalização, bem como o instituto da *representação comercial*. Após, demonstrar-se-á a importância da análise casuística para a caracterização de um dispêndio como insumo para fins de PIS/Cofins, dando-se especial enfoque ao custo objeto do presente trabalho que são as comissões pagas a representantes comerciais.

Sendo assim, demonstrar-se-á como algumas empresas utilizam a representação comercial de forma necessária e relevante para o desenvolvimento da sua atividade final, fazendo com que tais gastos se enquadrem como insumos aptos a gerarem créditos de PIS/Cofins.

2. A ANÁLISE DO CRÉDITO DE INSUMO PARA O SISTEMA NÃO-CUMULATIVO DE TRIBUTAÇÃO DO PIS/COFINS

A partir de uma análise histórica, pode-se referir o sistema não-cumulativo como decorrência do princípio da capacidade contributiva, objetivando evitar a temida bitributação do mesmo fato. Sendo uma inovação para o sistema tributário, trouxe

¹ Neste sentido, vide a Exposição de Motivos da MP 66/02, convertida na Lei 10.637/02.

uma proposta de tributação que evita o “sistema cascata”, de forma a incidir apenas sobre o valor agregado em cada etapa da cadeia produtiva, afastando a incidência sobre bases já tributadas.² Objetivando, em suma, atingir uma “neutralidade fiscal”,³ de forma a assegurar que o ônus pela cadeia seja suportado pelo consumidor final apenas.

Em outras palavras:

[...] a não-cumulatividade permite que o crédito fiscal das aquisições de bens e serviços vinculados, direta e indiretamente, ao processo de produção seja oposto ao débito decorrente das operações mercantis de vendas e assemelhados, garantindo a natureza jurídica ontológica dos chamados impostos sobre o consumo que devem ser suportados financeiramente pelo consumidor final de mercadorias e serviços.⁴

Para tanto, a operacionalização do sistema não-cumulativo da PIS/Cofins se dá por uma sistemática de créditos e débitos, no qual o contribuinte deve apurar o seu débito a partir da aplicação das respectivas alíquotas sobre suas receitas, mas deduzir de tal valor créditos calculado sobre certas despesas por si incorridas, nas hipóteses autorizativas previstas em lei. Assim, visa-se tributar a receita efetivamente gerada pelo contribuinte, abatendo-se os custos e despesas autorizados em lei, incorridos para a geração da respectiva receita.

Dentre as hipóteses autorizativas de créditos de PIS/Cofins previstas nas referidas leis, merece especial atenção, para os fins do presente feito, a constante dos Art. 3º, II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03, ao preverem a possibilidade de apropriação de créditos sobre insumos:

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; (sem grifos no original).*

Como a legislação não prevê um conceito de insumo, perdurou no cenário jurídico pátrio longa discussão sobre o seu alcance, pois a Receita Federal do Brasil emitiu as IN 247/02 e 404/04 equiparando o conceito de insumos de PIS/Cofins ao conceito de insumos do IPI. A questão é que enquanto o IPI incide apenas sobre as saídas de produtos industrializados realizadas pelos contribuintes, tendo o valor do respectivo produto como sua base de cálculo, a PIS/Cofins incide sobre uma base muito mais

² MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

³ CALIENDO, Paulo. Da justiça fiscal: conceito e aplicação. *Interesse público*, Porto Alegre: Notadez, v. 29, 2005, p. 176.

⁴ MANEIRA, Eduardo. Considerações sobre o Art. 166 do CTN e a não-cumulatividade das contribuições ao PIS e à Cofins. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n 124, p. 42–47, jan, 2006.

ampla, consistente na integralidade das receitas auferidas pelos contribuintes, de forma que equiparar o conceito de insumo de tais tributos gera uma disparidade muito grande entre “sobre o que se paga” e “sobre o que se credita”.

Justamente pela necessidade de vinculação entre a materialidade do tributo e o alcance do respectivo direito a créditos é que os contribuintes se insurgiram contra o entendimento da RFB, entendendo que o conceito de insumos para PIS/Cofins teria que ser, necessariamente, mais amplo do que o constante nas referidas instruções normativas, visto que a base de cálculo de tais contribuições também é mais ampla que a do IPI.⁵

A natureza jurídica da PIS/Cofins e do IPI são diversas, pois enquanto as contribuições incidem sobre a receita, este último incide sobre a produção/operação, e, assim, por possuírem materialidades totalmente distintas, não poderiam ter o conceito de insumo equivalentes, devendo obedecer a regras próprias. Assim, “o conceito de insumo para fins do PIS/Cofins deve ser definido tendo como referencial eventos relacionados ao processo formativo da receita e não ao processo formativo de determinado produto industrializado”.⁶

Neste sentido, Humberto Ávila defende que há um dever de coerência por parte do legislador que não poderia ser desvirtuado com uma restrição indevida do conceito de insumo:

As considerações precedentes e os exemplos destinados a esclarecê-las levam à conclusão de que a atitude anterior do legislador vincula sua atividade posterior. O legislador, ao criar novas regras, vincula-se às suas próprias decisões fundamentais anteriores na regulação da mesma matéria. (...) Desse modo, tendo o legislador tomado uma decisão fundamental a respeito de determinada regulação, adotando princípios diretivos e critérios de diferenciação para promover determinadas finalidades, deverá desenvolvê-las de modo consequente e isento de contradições, sob pena de violar a norma fundamental da igualdade. (...) Aqui entra em cena o “postulado do legislador coerente”: tendo tomado a decisão fundamental de instituir o regime não cumulativo, deve desenvolvê-la de modo consequente e isento de contradições, sob pena de violar a norma fundamental da igualdade, pouco importando – reitere-se mais uma vez – se o regime não cumulativo é ou não uma imposição constitucional.⁷

No mesmo sentido é o posicionamento de Bruno A. François Guimarães:

⁵ Sobre o ponto, vide: GRECO, Marco Aurélio. Não cumulatividade no PIS e na Cofins. In: PAULSEN, Leandro (coord.). *Não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins*. São Paulo: IOB Thomson; Porto Alegre: Instituto de Estudos Tributários – IET, 2004, p. 22.

⁶ GRECO, Marco Aurélio. Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS. *Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT*, Belo Horizonte, jul/ago. 2008.

⁷ ÁVILA, Humberto. O “Postulado do Legislador Coerente” e a não cumulatividade das contribuições. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Dialética, 2007.

Por ser o espectro de incidência da PIS/Cofins muito mais amplo do que o do IPI ou do ICMS, desse esperar igualmente que a sua noção de insumos seja mais ampla, inclusive como uma forma de coerência com a opção do legislador de lhe instituir um regime não cumulativo.⁸

Assim é que se tem que a adoção dos critérios estabelecidos pelas referidas instruções normativas é juridicamente incorreta, pois não guardam uma relação de pertinência entre a materialidade da PIS/Cofins e o respectivo conceito de insumo, querendo impor um conceito típico do IPI, cuja materialidade é muito mais restrita do que a das contribuições ora em questão.⁹

A não-cumulatividade pode ser exemplificada como uma conta, onde tudo que “entra” credita e tudo que “sai”, debita. Gerando um sistema único, que conduz a tributação a incidir apenas sobre o valor agregado ao produto, de forma a tornar a tributação sobre as cadeias produtivas mais lógica e racional, evitando a já referida dupla incidência tributária sobre uma mesma base.¹⁰

Importante salientar que este sistema é derivado de uma norma de eficácia limitada da CR/88,¹¹ qual seja o seu Art. 195, §12, que delegou ao legislador ordinário a definição do sistema não-cumulativo do PIS/Cofins.¹² Significa dizer, portanto, que enquanto a não-cumulatividade do IPI e do ICMS são disciplinados por normas constitucionais de eficácia plena, a não-cumulatividade do PIS/Cofins foi implementada por opção de legislador ordinário, tornando sua aplicabilidade diferente das demais.¹³

Na estruturação de tal sistemática, gerou enorme controvérsia a possibilidade de tomada de créditos sobre *insumos*, pois a legislação não os definiu para fins de tomada de créditos de PIS/Cofins, o que somente foi sedimentado no cenário nacional pelo julgamento do REsp 1.221.170/PR, por meio do qual o STJ definiu serem insumos aqueles gastos *necessários* ou *relevantes* para a atividade dos contribuintes, disciplinando o que se deve entender por cada uma dessas designações.

Com efeito, com o julgamento pelo STJ do REsp 1.221.170/PR, a 1ª Seção da Corte adotou a linha argumentativa aqui exposta para reconhecer a ilegalidade da sua equiparação ao conceito de insumo de IPI. Ao declarar a ilegalidade das IN 247/02 e 404/04, o STJ expôs que o espectro de alcance da PIS/Cofins é muito

⁸ GUIMARÃES, Bruno A. François. A não-cumulatividade da PIS/Cofins para prestadores de serviços: inconstitucionalidade por violação à isonomia tributária e o RE 607.642/RJ. *Revista de Estudos Tributário, Porto Alegre: SAGE/Síntese*, v. 20, n. 116, p. 218-219 jul./ago. 2017.

⁹ PEREIRA FILHO, Luís Alberto (coord.). *PIS e Cofins na prática: estudo analítico da jurisprudência*. Porto Alegre: Ineje, 2012.

¹⁰ RIBEIRO, Rodrigo Koehler. O Princípio da Não-cumulatividade no direito tributário Brasileiro. *Revista de Doutrina da 4ª Região, Porto Alegre*, n. 18, jun 2007. Disponível em: http://revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/Edicao018/Rodrigo_Ribeiro.htm. Acesso em: 06 nov. 2019.

¹¹ “(...) normas constitucionais de eficácia limitada ou reduzida, que compreendem as normas definidoras de princípio institutivo e as definidoras de princípio programático, em geral dependentes de integração infraconstitucional para operarem a plenitude de seus efeitos (...)”. (BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. São Paulo: Saraiva. 2. ed. 2010. p. 250.).

¹² MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. São Paulo: Noeses, 2012.

¹³ *Idem*.

maior do que o do IPI, de forma que a equiparação de seus conceitos de insumo seria inviável, reconhecendo-se um conceito amplo de insumos, atento à vinculação entre o fundamento do creditamento e a materialidade das contribuições.

Com efeito, o STJ decidiu o RESP 1.221.170/PR, na sistemática dos recursos repetitivos, pela ilegalidade das IN 247/02 e 404/04, bem como que o conceito de insumos deve ser avaliado considerando a essencialidade ou relevância do bem ou serviço para a atividade do contribuinte. Pela relevância, segue trecho da ementa do precedente do STJ que sedimentou a questão:

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

Os conceitos de essencialidade e relevância foram esclarecidos pelo próprio acórdão:

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

Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual – EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Elucidando a questão a partir de uma alegoria do dia-a-dia, o Min Rel. Napoleão Nunes Maia Filho esclareceu o alcance do conceito de insumo para a PIS/Cofins ao exemplificar a produção do bolo, fazendo uma relação quanto à necessidade de ovos e farinha, bem com a do forno ou fogão. Os ingredientes do bolo não seriam capazes de, por si só, transformar-se num bolo, de forma que o forno ou fogão são tão essenciais ao seu processo de feitura como a farinha e os ovos, sendo, portanto, igualmente insumo para a sua consecução. Seguindo esse contexto, finaliza-se com o raciocínio de que insumo deve ser entendido como componente necessário e relevante para a produção, cujo a subtração do mesmo acarretaria na inexistência do produto.

Logo, tem-se segurança para se afirmar que são insumos para fins de PIS/Cofins os gastos necessários ou relevantes para o desenvolvimento da atividade dos contribuintes, devendo-se entender como tal, em linhas gerais, aqueles dispêndios sem os quais seria impossível ao contribuinte dar continuidade à sua empresa ou, ainda que possível, manter um mesmo nível de qualidade e quantidade de produção.

Estabelecidas tais premissas, necessário adentrar em específico na despesa com comissões de representantes comerciais, com o que se faz necessário analisar os contornos jurídicos de tal atividade. É o que se passa a fazer.

3. A CARACTERIZAÇÃO DE DESPESAS COM COMISSÕES COMO INSUMOS: POSSIBILIDADES E ANÁLISE JURISPRUDENCIAL

Considerando todo o exposto, tem-se por evidente que a constatação da *essencialidade* ou *relevância* de determinado gasto, para fins de sua qualificação como insumo para creditamento de PIS/Cofins, tem alto nível de casuística, de forma que a análise do caso concreto e da atividade específica desenvolvida pelos contribuintes se torna vetor de enorme importância.¹⁴ Trata-se de entendimento que já vinha sendo acatado em decisões da Câmara Superior do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, ainda que de forma titubeante.¹⁵

Para fins de PIS/Cofins, *essencialidade* significa considerar todos os bens e serviços empregados direta ou indiretamente na fabricação do bem e na prestação do serviço cuja subtração importe na impossibilidade da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

Volta-se a citar Min Napoleão Nunes Maia Filho:

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

No entendimento da ilustre Min. Regina Helena Costa, pode ser considerado insumo toda despesa com bens e serviço essenciais para a atividade da empresa. Para ser considerado essencial “[...] *é preciso que a sua subtração importe na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultante*”.

O segundo critério definidor para fins de conceito de insumo é o da *relevância* que, consoante assentou o STJ, é identificado no “[...] *item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou a prestação de serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades, de cada cadeia produtiva*”.

¹⁴ MAGALHÃES, Bruna; SARNO, Felipe. O conceito de insumo para o regime não cumulativo da contribuição para o PIS/Cofins. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*, [S. l.], v. 6, p. 63-83, maio/jun 2017.

¹⁵ Neste sentido, exemplificativamente, vide: BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009 PIS E COFINS. [...]. *Acórdão Nº 3201-003.073*. Brasília, DF, 17 set. 2017. BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdão Nº 9303-005.456*. Rel. Tatiana Midori Migiyama. Brasília, DF, 17 set. 2017

Significa dizer que o entendimento finalmente prevalecente diz respeito a uma análise casuística, pois somente com a análise do caso concreto é que se poderá verificar a pertinência e a essencialidade do suposto insumo para a atividade empresarial do contribuinte especificamente considerado.¹⁶ Logo, impossível a caracterização abstrata e hipotética de determinado bem ou serviço como insumo, uma vez que este se vincula ao objetivo final da atividade e ao contexto comercial do setor do contribuinte.

É por isso que se defende que as comissões pagas a representantes comerciais podem ser configuradas como insumo para fins de creditamento de PIS/Cofins, visto que podem ser dispêndios necessários para o desenvolvimento de determinadas atividades, de forma que sem tais profissionais se torne impossível ou altamente comprometedor ao representado dar continuidade nas suas atividades, seja por uma inviabilidade econômica propriamente dita, seja por contextos de mercado que tornem a representação comercial uma necessidade concorrencial.

O representante comercial é como um *mediador profissional*, responsável por aproximar o comprador do vendedor, tendo liberdade quanto a escolha da sua rota, desde que obre de forma conforme com o contratado com o representado, podendo, inclusive, ser fiscalizado neste sentido. O profissional terá a liberdade necessária para atuar na sua profissão de forma autônoma, contudo, não poderá esquecer que está sujeito aos critérios estabelecidos pelas partes mediante contrato.¹⁷

A relação jurídica de representação comercial se trata de um contrato bilateral em que ambas as partes assumem direitos e obrigações no intuito de que o representante comercial atue em nome do representado, visando a realização de negócios jurídicos mediante comissão de forma ou em localidades que não lhe seriam possíveis. Trata-se, portanto, de importante relação obrigacional que muitas vezes é a única forma economicamente viável para empresas manterem um patamar mínimo de competitividade nos seus respectivos âmbitos de atuação.

Por exemplo, é muito comum que determinadas localidades não ofereçam uma quantidade suficiente de mercado consumidor para justificar que empresas abram lojas ou filiais, com a construção ou locação de estrutura física e a contratação de funcionários. Contudo, surge como alternativa possível a contratação de representante comercial, de forma que a representada comercializa os bens e serviços que produz, obtendo receita que viabiliza sua atividade.

Noutros termos, sem a representação comercial, muitas empresas não teriam condições de desenvolver suas atividades por conta dos respectivos custos, sendo graças a tal estrutura de negócios que conseguem obter receita e ter um nível mínimo

¹⁶ A título exemplificativo, interessante destacar que a decisão paradigma proferida pelo STJ no REsp 1.221.170/PR não foi pelo reconhecimento ao contribuinte do direito ao respectivo crédito, mas sim pelo retorno dos autos à origem para verificação se os insumos pretendidos seriam essenciais ou relevantes para a atividade do contribuinte. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial Nº 1.221.170 - PR* (2010/0209115-0). Rel. Min Napoleão Nunes Maia Filho, Brasília/DF, 22 de fevereiro de 2018. Dje, 24 abr. 2018.).

¹⁷ BARBOSA, Ilmo Tristão. O contrato de representação comercial e a relação de emprego. *Semina: Ciências Sociais e Humanas*, [S. l.], v.12, n. 3, p. 127-135, 1991.

suficiente de capilaridade nas suas operações, de forma que para muitos setores a representação comercial é simplesmente fundamental. Não fosse tal estrutura de negócios, muitas empresas não conseguiriam ter crescimento econômico e condições de livre iniciativa e livre concorrência.

É por tais motivos que a análise da viabilidade e importância da contratação de representação comercial precisa ser realizada casuisticamente, o que ganha especial relevo para o objeto do presente trabalho, que diz respeito à possibilidade de enquadramento de tais dispêndios como insumos para fins de creditamento de PIS/Cofins.

Justamente pela amplitude das situações em que comissões podem ser contratadas, visto que são inúmeras as atividades e estruturas negociais que comportam a contratação de representantes comerciais, é que se faz necessária a análise caso a caso. Ao imaginarmos uma empresa que objetiva a produção e a venda de seus produtos, caracteriza-se uma cadeia produtiva que não finaliza com a fabricação do objeto em si, mas sim com a sua comercialização, de forma que uma estrutura comercial de representantes comerciais pode ser tida como necessária, especialmente se tal formato for uma prática de mercado que, acaso não adotada pelo contribuinte, impor-lhe-ia uma desvantagem concorrencial de tamanha monta que inviabilizaria o desenvolvimento de sua atividade.

Um exemplo pode melhor elucidar a potencial essencialidade da atividade de representação comercial. Imagina-se uma empresa localizada em uma cidade X do Brasil que vem enfrentando muitas dificuldades financeiras no desenvolvimento de sua atividade, de forma que para sua manutenção não pode mais se restringir ao local onde permanece a sede. Contudo, a abertura de filiais apenas para comercialização dos produtos por ela produzidos tornaria a atividade extramente onerosa e a restrição da localidade da venda iria inviabilizar sua atividade perante as demais concorrentes. Neste nada raro contexto, a atividade de representação comercial surge como essencial ou, no mínimo, relevante para o desenvolvimento da atividade da empresa contribuinte, visto que ela está vinculada a tal estrutura negocial para ter êxito na atividade.

A compreensão do creditamento de comissões como insumos para o sistema não-cumulativo do PIS/Cofins, pode ser evidenciada em diversas hipóteses de acordo com o caso concreto. Contudo, limitar-se-á no presente trabalho a dois exemplos que demonstram a essencialidade existente no serviço contratado.

Em um cenário em que o produto oferecido pela empresa é de cadeia produtiva comum, sem maiores diferenciações dos seus concorrentes, torna-se de suma importância a abrangência de mercado e a disponibilidade da empresa em vender noutras cidades. Assim, é essencial a contratação de representantes comerciais para efetivação do referido trabalho nas mais diversas áreas do país, sendo impossível alcançar uma amplitude suficiente contando apenas com funcionários internos.

Outro cenário diz respeito a empresas que comercializam produtos apenas sob encomenda. A comissão nestes casos é devida anteriormente ao início da produção do

produto, sendo necessária para o desencadeamento da atividade. Trata-se de situação análoga à prestação de serviços, pois nestes casos também a efetiva prestação se dá somente posteriormente à contratação.

Nestes dois casos, evidencia-se que a representação comercial não só impulsiona o negócio jurídico, como também proporciona sua concretização. Desta forma, as comissões que são pagas pelos contribuintes aos seus representantes comerciais caracterizam despesas essenciais e necessárias ao desenvolvimento das suas atividades e, portanto, estão abarcadas no conceito de insumo definido pelo STJ no REsp 1.221.170/PR.

Quando do julgamento do recurso repetitivo mencionado, o STJ entendeu pela importância da análise de cada caso em específico para identificar a essencialidade e a relevância de determinada despesa para cada contribuinte, tendo em vista, claro, que o desenvolvimento das atividades empresariais varia muito com relação ao setor e tipo de atividade exercido.

Considerando o exposto acima, pondera-se que o enquadramento dos pagamentos de comissões como insumo perpassa pela análise de questões como, por exemplo: (i) a viabilidade econômica da empresa sem seus representantes comerciais; (ii) a viabilidade financeira da adoção de estruturas de negócio alternativas à representação comercial; (iii) a análise concorrencial, visto que há muitos setores que atuam historicamente por meio de representantes comerciais, de forma que a adoção de estruturas alternativas implicaria em discriminações por fornecedores ou clientes; etc,

Interessante verificar que o que se está expondo já vem sendo adotado pela jurisprudência do CARF, no sentido de analisar casuisticamente a realidade da empresa contribuinte e seu respectivo setor econômico. Neste sentido, veja-se a importante decisão consubstanciada no Acórdão N° 3001000.757,¹⁸ oportunidade na qual se reconheceu que as despesas com comissões a agências de viagem são essenciais ao setor econômico, visto que, sem estas, não seria possível a venda de pacotes de viagens e afins aos consumidores destinatários de tal serviço.

No mesmo sentido, recentemente o CARF também admitiu que uma empresa exportadora de café tomasse créditos de PIS/ Cofins sobre despesas de corretagem (comissão) pagas aos representantes contratados.¹⁹ Na oportunidade, o CARF adotou a postura de analisar a realidade do contribuinte de forma casuística, levando em consideração o contexto da indústria cafeeira.

Constatou-se que o serviço de corretagem é prática assente do mercado cafeeiro, pois esta é a única forma aceita de contratação formal de um profissional barista para realização das suas respectivas atividades. Isso porque os agentes habilitados

¹⁸ CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP – CARF - *Acórdão N° 3001000.757* – Turma Extraordinária / 1ª Turma - Período de apuração: 01/02/2003 a 28/02/2003.

¹⁹ BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Processo M° 15578.000142/2010-90*. Rel. Jorge Olmiro Lock Freire, 15 ago. 2018. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=7434955>. Acesso em: 15 out. 2019.

para tal atividade não se sujeitam à relação de emprego para apenas uma empresa, senão por valores que implicariam em insustentável aumento do custo da atividade à indústria cafeeira.

Ainda, entendeu-se que a alegação da Fazenda de que a venda dos produtos do contribuinte poderia ser realizada diretamente seria descabida, reconhecendo-se a essencialidade da atividade para o bom resultado do negócio, visto que se trata de hipótese não adotada pelo mercado e que implicaria na assunção de diversos custos e estruturas que retirariam da contribuinte qualquer condição de competitividade.

Transcreve-se, por elucidativo, trecho do Acórdão:

Contudo, há que se apreciar a atividade econômica cafeeira dentro de sua própria lógica de mercado. *Nesse mercado, o negócio sem a corretagem seria o mesmo que realizar a operação de compra e venda de insumos sem a participação de interveniente responsável pelo frete do insumo até o estabelecimento do comprador: possível, mas economicamente incerta.*

[...]

Se há necessidade de operação eficaz na atividade, a atuação dos corretores passa a ser essencial, sob pena de haver demora ou dificuldades tais que inviabilizem a operação economicamente falando.

[...]

A atividade do corretor na busca do produto com as características necessárias ao produto a ser adquirido para revenda é análoga a do corretor de imóveis que sabe as características do imóvel que seu cliente busca e sabe onde se encontram esses produtos. Prosseguindo essa analogia, não admitir que se deduza a despesa de corretagem na apuração do ganho de capital quando da venda do imóvel com sua participação, *sob a alegação de que essa venda poderia ser realizada sem qualquer intermediário, não afasta a essencialidade da atividade para o bom resultado do negócio.* Entenda-se aqui "bom resultado", como encontrar a mercadoria na qualidade e no tempo adequado à realização dos negócios.²⁰

Em outras oportunidades, também reconheceu o CARF que as comissões pagas por seguradora a terceiros, referente ao serviço de prospecção e de venda do seguro, e as comissões pagas sobre as vendas de consórcios por administradoras de consórcios, consideram-se insumos e, portanto, geram créditos de PIS/Cofins.²¹ Entendeu-se ser uma prática tradicional do setor, configurando-se como uma imposição concorrencial e uma praxe de “boas práticas” que não pode ser simplesmente ignorada por quem queira atuar em tais atividades.

²⁰ BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativa de Recursos Fiscais. *Processo N° 15578.000142/201090*. Rel. Jorge Olmiro Lock Freire, 15 ago. 2018.

²¹ BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativa de Recursos Fiscais. *Processo N° 16327.000635/2009-19*. Rel. Jean Cleuter Simoes Mendonca, 23 abr. 2013; BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativa de Recursos Fiscais. *Processo N° 10805.720578/2017-21*. Rel. Walker Araújo, 30 jan 2019.

4. ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA JUDICIAL E CONCLUSÃO ENTRE O TRATAMENTO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL A ESSA HIPÓTESE DE CREDITAMENTO

Assim é que se tem como perfeitamente possível que os gastos com comissões pagas a representantes comerciais sejam enquadrados como insumos para fins de PIS/Cofins, gerando direito à tomada do respectivo crédito com base no Art. 3º, II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03. Para tanto, basta a aplicação dos preceitos estabelecidos pelo STJ quando do julgamento do paradigmático REsp 1.221.170/PR, no sentido de se analisar se, no caso concreto, tal dispêndio é *essencial* ou *relevante* para a atividade do contribuinte.

Lamentavelmente, a jurisprudência dos Tribunais Federais é bem negativa quando da análise específica da concessão do crédito para a atividade de representação comercial. Há sempre a mesma linha argumentativa de que o insumo deve estar dentro do processo produtivo, caracterizado como parte imprescindível do mesmo, de forma que sua subtração inviabilize a atividade. Significa dizer que sobre o ponto a jurisprudência não consegue enxergar a atividade do representante comercial como essencial e relevante para atividade da empresa, ainda apega ao paradigma superado pelo STJ.

Nota-se uma postura rígida e de certa forma ultrapassada dos magistrados, pois quando se trata de avaliar a relevância e a essencialidade das comissões pagas durante um processo produtivo, os Tribunais se valem do argumento de que insumos precisariam estar vinculados diretamente ao processo produtivo do contribuinte, ainda apegos ao superado paralelismo entre o conceito de insumos para PIS/Cofins e para IPI. Tal posicionamento, que demonstra falta de análise casuística, vem sendo usado por diferentes tribunais. no que se refere ao pedido de enquadramento de comissões como insumos.

Neste sentido, veem-se afirmações no sentido de que “somente podem ser considerados como insumos e deduzidos da base de cálculo das referidas contribuições os créditos previstos na norma tributária e que sejam utilizados no processo de fabricação dos produtos destinados à venda ou na prestação dos serviços”,²² ou ainda que “sendo aptas ao creditamento apenas aquelas necessárias ao desempenho das atividades econômicas da empresa (operações relacionadas ao processo produtivo)”,²³ o que, conforme já exaustivamente visto, trata-se de posicionamento em tudo incompatível com a não-cumulatividade da PIS/Cofins e com a atual jurisprudência do STJ.

Outro fundamento costumeiramente utilizado pela jurisprudência diz respeito à ausência de essencialidade às comissões, como se sua subtração não fosse um impeditivo ao desenvolvimento da atividade empresarial do contribuinte. Neste sentido, vê-se afirmações no sentido de que “não podem ser entendidos como insumos, por não

²² ApCiv 5027793-41.2017.4.03.6100, Juiz Federal Convocado LEILA PAIVA MORRISON, TRF3 - 6ª Turma, e - DJF3 Judicial 1 DATA: 29/07/2019

²³ AC - *Apelação Cível* - 571371 0001005-74.2013.4.05.8100, Desembargador Federal Paulo Roberto de Oliveira Lima, TRF5 - Segunda Turma, DJE - Data::28/03/2019 - Página::55

se caracterizarem como pressuposto ou condição para o exercício de suas atividades”²⁴ ou, ainda, que “no caso concreto - em observância ao "teste de subtração" - as despesas com telefone, fretes, aquisição de encartes/tablóides/catálogos e comissões de representantes comerciais não se caracterizam como insumos, uma vez que - mesmo que possuam importância no desenvolvimento do processo produtivo da Autora - nenhuma sobrevive ao teste de subtração”.²⁵

Veja-se que uma vez mais se tem por claro que a jurisprudência parece relutar em aceitar o importante papel que as comissões para representantes comerciais têm. De fato, são raros os casos em que comissões superariam o “teste da subtração”, pois é evidente que raramente um representante comercial será imprescindível a um processo produtivo. Acontece que sua importância reside no aspecto comercial, tornando concorrencialmente viável negócios que, de outra forma, não o seriam. Ainda, de se destacar que o STJ em momento algum chancelou tal “teste da subtração”, vinculando o conceito de insumos não somente à essencialidade, mas também à relevância do dispêndio.

Diante dos argumentos expostos, resta claro que o judiciário não faz a análise do caso concreto, apenas segue um posicionamento restritivo quando se trata de custo com comissões pagas na cadeia produtiva, valendo-se de fundamentos via de regra já superados e incompatíveis com o que decidiu o STJ. Os Tribunais deixam claro que o crédito só pode ser concedido se o tratar-se de algo que com a sua subtração inviabilize o processo produtivo, acabe com a cadeia e que este seja algo palpável dentro da mesma. Argumentos muito semelhantes ao que se referem o insumo nos casos de IPI e que, hoje, após muito discutir-se sobre, já não caracteriza mais a realidade adotada para o conceito de insumos na cadeia do PIS e do Cofins.

Com isso, percebe-se que há uma grande diferença entre a linha argumentativa utilizada pelos Tribunais e a trazida pelo CARF, para avaliar a concessão do crédito em questão. Em diversas oportunidades encontramos nas decisões administrativas um bom raciocínio casuístico, reconhecendo que a essencialidade ou relevância não dizem respeito apenas a uma obrigatoriedade, no sentido de que somente seriam insumos aqueles custos ou despesas de assunções impositivas. Pelo contrário, apresentam-se diversas análises dos casos em questão, no sentido de avaliar se dado o contexto do contribuinte e o mercado em que inserido, a suspensão da prática de comissões implicaria na inviabilidade ou prejuízo na qualidade do produto ou nas condições concorrenciais do contribuinte.

Trata-se de análise complexa, que deve levar em consideração diversos fatos como a situação econômico-financeira da empresa, a viabilidade financeira e concorrencial de outras estruturas de mercado, a realidade do respectivo setor econômico, etc. Todavia, ainda que complexa, trata-se de análise que não pode deixar de ser realizada, visto que

²⁴ AC 0036308-35.2012.4.01.3400, DESEMBARGADOR FEDERAL HERCULES FAJOSÉS, TRF1 - SÉTIMA TURMA, e-DJF1

²⁵ TRF4, AC 5019679-44.2013.4.04.7000, PRIMEIRA TURMA, Relator FRANCISCO DONIZETE GOMES, juntado aos autos em 19/02/2020

a adequada aplicação da legislação tributária no que diz respeito ao enquadramento de tais dispêndios como insumos depende de tal análise, tratando-se de prática que já começa a ser adotada pela recente jurisprudência administrativa do CARF e que se espera seja refletida pelo Judiciário.

5. CONCLUSÃO

O sistema não-cumulativo de tributação do PIS/Cofins está longe de ter suas discussões jurídicas esgotadas. Trata-se de uma forma de tributar oriunda de norma constitucional de eficácia limitada de princípio institutivo facultativo, a qual depende de legislação ordinária para regulá-la.

Como já dito, visando a instituição de uma tributação que não gere tantas distorções nas cadeias produtivas e de consumo, surgiu a tributação não-cumulativa operacionalizada por um sistema de créditos e débitos que, abatidos uns dos outros, indicam o valor a ser recolhido. Sabe-se que há limitações e imprecisões na perfeita operacionalização da não-cumulatividade, mas sua ideia principal é a de que haja uma correlação entre a materialidade do tributo e o fundamento do respectivo crédito.

Neste sentido, com base no que decidiu o STJ quando do julgamento do paradigmático REsp 1.221.170/PR, acredita-se ter evidenciado com o presente artigo que as comissões pagas aos representantes comerciais podem ser essenciais para o exercício de algumas atividades, de forma a autorizar o respectivo creditamento a título de PIS/Cofins.

Embora o assunto ainda seja incipiente, já há importantes decisões do CARF que bem ilustram a importância da análise casuística da estrutura de negócio do contribuinte e o respectivo setor econômico, de forma a se aferir pela *relevância* ou *essencialidade* do dispêndio. Por outro lado, o Judiciário não vem fazendo esta análise e adotou uma postura negativa à atividade de representante comercial, com um posicionamento forte no que diz respeito a adoção da mesma como crédito de insumo para tributação do PIS/Cofins.

Assim, evidencia-se que é de extrema importância para o contribuinte, quando for pleitear o crédito, fazer uma análise demonstrativa do seu processo produtivo, de forma que fique evidenciada a relevância e a essencialidade da comissão paga ao representante comercial para o desenvolvimento da atividade.

Isto posto, conclui-se que a análise casuística para o deferimento do crédito será sempre necessária, de forma a abranger todas as espécies de produção e suas particularidades.

6. REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Paulo Dóron Rehder de. Contrato de representação comercial. In: FERNANDES, Wanderley (org.). *Contratos de execução da atividade empresarial*. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 265-317.

ÁVILA, Humberto. O “Postulado do Legislador Coerente” e a não cumulatividade das contribuições. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Dialética, 2007.

BARBOSA, Ilmo Tristão. O contrato de representação comercial e a relação de emprego. *Semina: Ciências Sociais e Humanas*, [S. l.], v.12, n. 3, p. 127-135, 1991.

BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 250.

GRECO, Marco Aurélio. Não cumulatividade no PIS e na Cofins. In: PAULSEN, Leandro (coord.). *Não-cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins*. São Paulo: IOB Thomson; Porto Alegre: Instituto de Estudos Tributários – IET, 2004.

GUIMARÃES, Bruno A. François. A não-cumulatividade da PIS/Cofins para prestadores de serviços: inconstitucionalidade por violação à isonomia tributária e o RE 607.642/RJ. *Revista de Estudos Tributário*, Porto Alegre: SAGE/Síntese, v. 20, n 116, p. 218-219 jul./ago. 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008. v.2. p. 210.

MAGALHÃES, Bruna; SARNO, Felipe. O conceito de insumo para o regime não cumulativo da contribuição para o PIS/Cofins. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*, [S. l.], v. 6, p. 63-83, maio/jun 2017.

MANEIRA, Eduardo. Considerações sobre o Art. 166 do CTN e a não-cumulatividade das contribuições ao PIS e à Cofins. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 124, p. 42-47, jan, 2006.

MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

PEREIRA FILHO, Luis Alberto (coord.). *PIS e Cofins na prática: estudo analítico da jurisprudência*. Porto Alegre: Ineje, 2012.

RIBEIRO, Rodrigo Koehler. O Princípio da Não-cumulatividade no direito tributário brasileiro. *Revista de Doutrina da 4ª Região*, Porto Alegre, n 18, jun 2007. Disponível em: http://revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/Edicao018/Rodrigo_Ribeiro.htm. Acesso em: 06 nov. 2019.
