



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10314.720782/2019-35
RESOLUÇÃO	3101-000.607 – 3 ^a SEÇÃO/1 ^a CÂMARA/1 ^a TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	WHIRLPOOL S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto da relatora.

Assinado Digitalmente

Sabrina Coutinho Barbosa – Relatora

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenburg Filho – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Laura Baptista Borges, Luciana Ferreira Braga, Ramon Silva Cunha, Renan Gomes Rego, Sabrina Coutinho Barbosa, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

RELATÓRIO

A fim de melhor evidenciar as particularidades da controvérsia, transcreve-se, adiante, o relatório elaborado pelo Juízo a quo, tal como consignado no acórdão ora recorrido:

Trata-se do Mandado de Procedimento Fiscal de nº 08.1.65.00-2018-00045-9 aberto para verificação dos períodos de apuração do ano de 2015 relativamente ao PIS e à Cofins, com as suas respectivas prorrogações (fl. 2). O Termo de Início de Fiscalização é datado de 31/01/2018 (fls. 3 a 6).

Com base nesse procedimento de fiscalização foram formalizados os Autos de Infração de PIS no montante de R\$ 6.699.927,17, incluídos a correspondente multa e juros de mora, enquanto que para a Cofins o valor foi de R\$ 30.887.454,79 (ver fls. 10.990 a 11.009). O valor total englobado dos Autos de Infrações foi de R\$ 37.587.381,96.

Foram solicitados ao contribuinte diversos documentos e esclarecimentos a saber: recibos da Escrituração Fiscal e Contábil Digital; contrato social e alterações; existência de processos judiciais envolvendo essas contribuições; balanço patrimonial; documentação hábil e idônea a respeito dos serviços de manutenção ecohouse, propaganda e marketing, mão-deobra de terceiros, mão-de-obra de garantia, armazenagem externa, estorno de créditos, tratamento de resíduos, equipamentos de proteção individual, armazenagem na importação, comissões, créditos extemporâneos e créditos utilizados em PERDCOMPs; organograma com das divisões e das fábricas/escritórios; aquisições de serviços utilizados como insumos; ajustes de créditos; aquisições de serviços utilizados como insumos com CFOP; entre outros.

Estão juntados aos autos: balanço patrimonial e demais demonstrações (fls. 40 a 104); contratos de prestação de serviço (fls. 243 a 251, 289 a 479, 1.013 a 1.033); proposta comercial ability (fls. 262 a 276); contratos de prestação de serviço de mão-de-obra temporária (fls. 277 a 288); pedidos de compra (fls. 482 a 672); formalizações de negociações (fls. 673 a 691, 1.218 a 1.283); contratos de comodato (fls. 692 a 716); propostas comerciais EADI Santo André e ECO Porto Santos (fls. 717 a 826); contratos de representação comercial (fls. 827 a 1.012); propostas comerciais (fls. 1.034 a 1.083); contatos de prestação de serviços de logística (fls. 1.084 a 1.094); apresentação institucional e técnica (fls. 1.095 a 1.217); contratos de prestação de serviços e venda de produtos (fls. 1.218 a 1.926); purchases (fls. 1.927 a 2.683); explicação sobre diversos itens considerados como créditos (fls. 2.702 a 2.706, 7.564); notas fiscais de prestação de serviços e de vendas com demais documentos (fls. 2.728 a 3.494, 3.496 a 4.083, 4.241 a 4.252, 4.291 a 4.296, 4.298 a 4.385, 4.395 a 5.018, 5.346 a 7.554, 8.953 a 9.019, 9.072 a 9.102, 9.134 a 10.015, 10.017 a 10.208, 10.212 a 10.216, 10.218 a 10.564, 10.566 a 10.955); descrição de locações com demais documentos (fls. 4.092 a 4.288); orders of air shipment e demais documentos (fls. 5.019 a 5.345); contratos de locação de imóvel (fls. 7.566 a 7.593); conhecimentos de transporte e demais documentos auxiliares – DACTE (fls. 7.613 a 8.127, 8.132 a 8.312, 8.315 a 8.513 a 8.622, 8.625 a 8.950); recibos de locação de imóveis (fls. 9.020 a 9.067); entre outros.

Temos também os seguintes arquivos não pagináveis: serviços de manutenção de ecohouse; comissões, bonificações e premiações; mão-de-obra temporária; mão-de-obra de serviços em garantia; estorno de créditos; resíduos; equipamentos de proteção individual (EPI); armazenagem; comissões; créditos extemporâneos; armazenagem externa; mão-de-obra de terceiros; armazenagem na importação; organograma com das divisões, e das fábricas e escritórios;

aquisições de serviços utilizados como insumos; extratos de pagamentos; extratos de auditoria; mão-de-obra de armazenagem; serviços de coleta para aterro da empresa Qualys; discriminação de diversos itens com a base do crédito, notas fiscais, contabilização e contabilização extemporânea; notas fiscais com gestão de taxa de carregamento; comprovação de estornos; créditos de importação; importações; créditos intermediários; fretes; notas fiscais específicas por cliente; entre outros. Foi formalizado, então, o Termo de Verificação Fiscal das fls. 10.957 a 10.988, onde se verifica a análise fiscal do que foi apresentado pelo contribuinte sob intimação, assim como dos demais documentos em geral juntados pelo Fisco. É feito um detalhamento da ação fiscal a respeito de todas as solicitações encaminhadas ao sujeito passivo com as respectivas respostas dadas pelo impugnante. A fiscalização em posse desses elementos constatou irregularidades na apuração dos créditos relativos ao PIS e à Cofins.

A respeito dos créditos de serviços utilizados como insumos são descritas no relatório fiscal as despesas com propaganda e marketing, locação de caminhões, locação de galpões de lona, locações de rádio comunicador e CFTV, serviços de prototipagem, serviços de desenvolvimento de produtos e demais serviços não caracterizados como insumos.

Identificou-se, também, inconsistência na apuração do contribuinte referente a bens do ativo permanente, no sentido de ter se creditado integralmente desses valores, enquanto que o correto seria apropriar as cotas de depreciação de acordo com cada período de apuração.

Ocorreram também glosas pelo creditamento indevido de armazenagens e de fretes, creditados pela WHIRPOOL em desacordo com o art. 3º, inciso IX, e art. 15, da Lei nº 10.833/2003.

Foram constatadas ainda prestações de serviços não discriminadas, pois nos documentos fiscais comprobatórios não havia a descrição dos serviços prestados. São precisamente apontadas tais situações.

No referente aos valores de bens adquiridos e que foram utilizados como insumos, observou a fiscalização que o contribuinte declarou um valor no EFD – Contribuições de R\$ 2.640.069.682,48, enquanto que os documentos apresentados pelo mesmo sob intimação totalizaram uma importância de R\$ 2.637.807.374,18, o que resultou numa diferença glosada no montante de R\$ 2.262.308,30.

O mesmo ocorreu nos ajustes de créditos e tratamento de resíduos sólidos apurados pelo contribuinte, onde foi comprovado pelo interessado um valor inferior ao que havia sido declarado.

Foram glosadas na seqüência despesas de ferramentas, assentos sanitários, aeventais, cadeados, chuveiros, copos plásticos, espanadores, espelhos, carpetes, giroflex, meias, pincéis e sabonetes líquidos.

Encontraram-se também diferenças nos valores relativos a créditos extemporâneos de locação de mão-de-obra de terceiros. Já a mão-de-obra em garantia e armazenagem de mão-de-obra externa não teriam previsão legal de creditamento.

Outras inconsistências foram encontradas pela fiscalização, como, por exemplo, nas armazenagens nas importações e serviços aduaneiros, nos fretes na importação, nas comissões de vendas, nos créditos sobre gás, nas ferramentas, nos bens de natureza permanente, nos ajustes sem discriminação, nos créditos extemporâneos, entre outros, o que resultou na glosa consolidada constante às fls. 10986 a 10.987. Os demonstrativos das glosas com seus valores se encontram em arquivo não paginável. Essa glosa de créditos foi que originou os Autos de Infração aqui lavrados.

A ciência foi dada ao contribuinte em 03/12/2019, conforme se observa à fl. 11.012 dos autos, sendo que o mesmo apresentou impugnação em 27/12/2019 (fls. 11.017 a 11.148). A manifestação, em síntese, apresenta os seguintes argumentos:

- QUE primeiramente não teria impugnado parte do crédito tributário tendo efetuado o recolhimento das contribuições lançadas correspondentes. O pagamento envolve as glosas integrais objeto dos itens 2.1.1.7 (Serviços Diversos), 2.1.3.4 (Armazenagem de Mão de Obra Externa – Provisões para Frete) e 2.1.3.12 (Dos Ajustes sem Discriminação) do Termo de Verificação Fiscal, bem como parte das glosas objeto do item 2.1.1 (Bases de Cálculo dos Créditos de Serviços Utilizados como Insumos) que tratam dos documentos ilegíveis.

- QUE sobre o conceito de insumo passa a discorrer a respeito do Recurso Especial nº 1.221.170/PR do STJ, o qual teria declarado ilegais as Instruções Normativas nº 247/2002 e 404/2004. Tece comentários do significado dos critérios de essencialidade e relevância. Faz menção ao teste da subtração. Cita que a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional emitiu a Nota SEI nº 63/2018 e a Receita Federal do Brasil, por sua vez, emitiu o Parecer Cosit/RFB nº 05/2018. Diz que no caso em questão a posição do STJ vincula o CARF.

- QUE sua atividade é de fabricação, comercialização e prestação de serviços relacionados com máquinas e equipamentos de compressão, refrigeração e eletrodomésticos, relacionando seus produtos e suas unidades/estabelecimentos. Anexa material, inclusive com fotos, de sua produção.

- QUE a respeito das Bases de Cálculo dos Créditos de Serviços Utilizados como Insumos (item 2.1.1 do Termo de Verificação Fiscal) diz anexar a documentação faltante (Doc_comprobatório06). Os valores glosados referem-se majoritariamente a serviços de manutenção.

- QUE sobre Gastos de Propaganda e Marketing (item 2.1.1.1 do Termo de Verificação Fiscal) discorda das glosas, pois significaria adotar um posicionamento

restritivo do conceito de insumo, contrariando o REsp nº 1.221.170. Entende que tais despesas se caracterizam como essenciais e relevantes. Argumenta que os insumos passíveis de gerar créditos de PIS e de Cofins não precisam necessariamente relacionar-se com a produção da empresa. Cita o voto da Ministra Regina Helena Costa, assim como outros julgados. Coloca que o CARF também admite o desconto de créditos de PIS e COFINS sobre serviços de publicidade e marketing. Utiliza-se de verbete da Associação Brasileira de Marketing para justificar a essencialidade e a relevância desse tipo de despesa. Fala que contratou a Fundação Getúlio Vargas para analisar seus dispêndios com marketing e propaganda, e o vínculo desses para com seus processos e atividades (sintetizado em seu Sumário Executivo). Apresenta gráficos comparando o desempenho da empresa a partir de gastos desse tipo, concluindo que não haveria dúvidas que o marketing e a publicidade perfazem todo o ciclo de negócios de uma empresa e não apenas o fator pós-produção. Fala do seu Planejamento de Demanda. Traz extensos pontos sobre a atuação do marketing no planejamento de uma empresa, com várias figuras ilustrativas. Finaliza dizendo que seria irrefutável a prova da essencialidade e relevância dos serviços de publicidade e de propaganda para suas atividades.

- QUE relativamente à glosa de Locação de Caminhão, de Caminhão Hidrovácuo, de Caminhão Munck e de Caminhão Guindauto (item 2.1.1.2 do Termo de Verificação Fiscal) discorda entendendo ser plenamente aplicável a regra contida no artigo 3º, VI, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. Menciona acórdão do CARF. Defende isso mesmo que se entenda que “veículos” não podem ser tratados como “máquinas e equipamentos”. Diz que tais veículos são locados para elevação de estruturas fabris, a fim de facilitar e permitir a instalação de máquinas e equipamentos em linhas de produção. Junta notas fiscais e imagens dos caminhões.

- QUE da Locação, Montagem, Desmontagem e Manutenção de Galpão de Lona(item 2.1.1.3 do Termo de Verificação Fiscal), aponta que tais serviços servem para armazenamento de produtos utilizados na produção de fogão e de máquinas de lavar na unidade de Rio Claro, defendendo que seria plenamente aplicável a regra contida no artigo 3º, VI, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. Apresenta fotos exemplificativas. Cita acórdão do CARF.

- QUE através da Locação de Rádio Comunicador e de CFTV (item 2.1.1.4 do Termo de Verificação Fiscal) tem-se câmeras colocadas em locais estratégicos da empresa, que permitem a garantia da segurança do processo produtivo, dos empregados e dos produtos.

- QUE os Serviços de Prototipagem (item 2.1.1.5 do Termo de Verificação Fiscal) correspondem aos serviços para desenho técnico de novos produtos e peças que estão sendo desenvolvidos como protótipos.Cita acórdão do CARF.

- QUE os Serviços de Desenvolvimento de Produtos (item 2.1.1.6 do Termo de Verificação Fiscal) servem também para a realização de desenhos técnicos de novos produtos e peças.
- QUE sobre os Serviços Diversos (item 2.1.1.7 do Termo de Verificação Fiscal) informa que efetuou o recolhimento dos créditos tributários vinculados a tais serviços.
- QUE os Bens de Natureza Permanente (item 2.1.1.8 do Termo de Verificação Fiscal) estariam relacionados à manutenção de bens e de equipamentos utilizados no processo produtivo. Cita jurisprudência administrativa que reconheceria esse tipo de crédito. Diz que no tocante a impossibilidade de reconhecer o custo dos bens superiores a R\$ 1.200,00 de uma única vez nos termos do artigo 15 do Decreto-lei nº 1.598/1976, deveria se levar em conta que tais bens não se enquadrariam no ativo imobilizado de acordo com o Pronunciamento Técnico 27 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Diz que a Autoridade Fiscal não levantou nenhum óbice documental quanto a sua contabilização. Aponta, ainda, que se tais bens fossem do imobilizado faria jus a depreciação proporcional, o que não teria sido apurado pela fiscalização. Existiriam também nas glosas valores inferiores a R\$ 1.200,00 (ver Doc_comprobatórios18).
- QUE das Armazenagens e Fretes Diversos (item 2.1.1.9 do Termo de Verificação Fiscal) defende que tais conceitos previstos no inciso IX, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003 são mais amplos que o utilizado pela Autoridade Fiscal. Tais serviços englobam carga e descarga de armazéns, a armazenagem de matéria-prima, o transporte interno de mercadorias e a manutenção e reoperação de purificadores de água. Os serviços de carga e descarga têm como objetivo a arrumação, organização, carregamento e descarregamento de produtos acabados, defendendo que os mesmos podem ser compreendidos como fretes em operações de venda e insumos, citando jurisprudência administrativa. A armazenagem de matéria-prima ocorreriam na unidade de Joinville. O transporte interno de mercadorias corresponde à necessidade de movimentação de produtos de uma fábrica para outra dentro da mesma planta. A manutenção de purificadores de água ocorre para os equipamentos que são alugados pelo impugnante para seus clientes.
- QUE das Prestações de Serviços não Discriminadas (item 2.1.1.10 do Termo de Verificação Fiscal), em que pese não ser possível identificar o serviço, a fiscalização poderia ter cotejado a identidade do prestador. Diz que a totalidade dos serviços cujos créditos foram glosados teria relação com o seu processo produtivo e atividade. No parágrafo 204 da peça de defesa relaciona esses itens, os quais em sua grande maioria são os que estão aqui sendo discutidos. Junta a título amostral o Doc_Comprobatorios24 e o Doc_Comprobatorios25. Faz menção específica aos serviços de carga e descarga da V10 Logística, serviços de manutenção de purificadores da RW e serviços de transporte interno da PC Transportes.

- QUE passando a análise da base de créditos dos bens utilizados como insumos, inicia falando dos Serviços Diversos e Gastos que não são insumos (item 2.1.2.1 do Termo de Verificação Fiscal) procurando demonstrar que tais bens em questão estariam relacionados à aquisição de bens utilizados para manutenção de máquinas empregadas no processo fabril.
- QUE os Bens de Natureza Permanente (item 2.1.2.2 do Termo de Verificação Fiscal) tratar-se-iam de aquisições de bens e de serviços utilizados para manutenção de máquinas empregadas no processo fabril.
- QUE os Ajustes de Créditos (item 2.1.3 do Termo de Verificação Fiscal) serão tratados para cada item individualmente.
- QUE sobre os Gastos de Propaganda e Marketing (item 2.1.3.1 do Termo de Verificação Fiscal) faz remissões aos argumentos já elencados anteriormente no tópico de serviços como insumos.
- QUE os Créditos Extemporâneos da Locação de Mão de Obra Terceiros RH(item 2.1.3.2 do Termo de Verificação Fiscal) corresponderiam a serviços prestados pela RH Brasil Serviços Temporários Ltda., tendo utilizado como base dos créditos a taxa administrativa cobrada por essa empresa. Diz não proceder o argumento de que tal mão-deobra não era empregada no seu processo produtivo. Aduz que a análise sobre a natureza ou não do insumo deve recair sobre o seu vínculo com o processo produtivo e não sobre a forma de remuneração. Cita jurisprudência administrativa.
- QUE os Serviços de Mão de Obra em Garantia (item 2.1.3.3 do Termo de Verificação Fiscal) são contratados para o conserto de produtos que apresentaram defeitos e estavam cobertos por cláusulas de garantia, seja ela legal ou contratual. Comenta que em seu objeto social consta serviços de assistência técnica. Coloca que o artigo 26, incisos I e II, do Código de Defesa do Consumidor, prevê essa garantia legal de 30 a 90 dias.
- QUE sobre as Armazenagens Mão de Obra Externa (Provisões para Frete) (item 2.1.3.4 do Termo de Verificação Fiscal) efetuou o recolhimento dos créditos tributários vinculados a tais serviços.
- QUE a respeito dos Tratamentos de Resíduos Sólidos (Locações de Caçambas)(item 2.1.3.5 do Termo de Verificação Fiscal) discorda do entendimento da fiscalização de que a locação de caçambas não poderia ser considerada uma espécie de serviço de tratamento de resíduos sólidos, pois seria uma etapa desse tipo de serviço.
- QUE as Armazenagens nas Importações e dos Serviços Aduaneiros (item 2.1.3.6 do Termo de Verificação Fiscal) englobariam a armazenagem de produtos importados, fretes internos e serviços aduaneiros. Sobre a armazenagem de produtos importados faz remissão a argumentos de tópico anterior, o mesmo valendo para fretes internos. Nos serviços aduaneiros se encontrariam aqueles relacionados à movimentação dos produtos importados, os quais entende como

essenciais e relevantes a sua atividade. Cita a Lei nº 12.815/2013 que fala de capatazia e de estiva, assim como jurisprudência administrativa.

- QUE os Fretes na Importação (item 2.1.3.7 do Termo de Verificação Fiscal) seriam aqueles contratados para a transferência de produtos entre portos, aeroportos, terminais de carga e os seus estabelecimentos. Discorda de que tais serviços não foram pagos para pessoa domiciliada no país. Defende que os fretes incorridos para transferência dos produtos até os estabelecimentos da Impugnante têm a natureza de insumo.

- QUE as Comissões de Vendas (item 2.1.3.8 do Termo de Verificação Fiscal) seriam pagas aos seus representantes comerciais. Cita decisões administrativa envolvendo consórcios e agências de viagens.

- QUE os Créditos sobre Gás (item 2.1.3.9 do Termo de Verificação Fiscal) são originados do fato de que esse gás é empregado no seu processo produtivo para aquecer fornos de esmaltação.

- QUE as Ferramentas (item 2.1.3.10 do Termo de Verificação Fiscal) são usadas no seu processo produtivo, citando exemplos dessas ferramentas com fotos.

- QUE os Bens de Natureza Permanente (item 2.1.3.11 do Termo de Verificação Fiscal) envolvem gastos com a manutenção de equipamentos utilizados em seu processo produtivo, fazendo remissão a argumentos já feitos em tópico anterior.

- QUE sobre os Ajustes sem Discriminação (item 2.1.3.12 do Termo de Verificação Fiscal) informa que efetuou o recolhimento dos créditos tributários vinculados a tais serviços.

- QUE os Créditos Extemporâneos (item 2.1.3.13 do Termo de Verificação Fiscal) foram glosados pelo fato de não ter feito a retificação das obrigações acessórias, além de não se caracterizarem como insumos. Sobre a necessidade de apropriação no mês em que incorrido os encargos/despesas geradoras de créditos e da retificação do DACON/EFD-Contribuições e das DCTF (item 2.1.3.13.1 do Termo de Verificação Fiscal) aponta que a legislação não estabelece vedação por tal requisito, desde que respeitado o prazo decadencial. Cita jurisprudência que trata de créditos extemporâneos. Relativamente aos procedimentos adotados (item 2.1.3.13.2 do Termo de Verificação Fiscal) entende não ser necessária retificação das obrigações acessórias para aproveitamento de créditos. Quanto aos créditos extemporâneos da locação de mão de obra de terceiros – RH, (item 2.1.3.13.3 do Termo de Verificação Fiscal), dos tratamentos de resíduos sólidos (locação de caçambas) (item 2.1.3.13.4 do Termo de Verificação Fiscal), das armazenagens nas importações e dos serviços aduaneiros, das armazenagens nas importações e dos serviços aduaneiros (item 2.1.3.13.5 do Termo de Verificação Fiscal), dos fretes na importação (item 2.1.3.13.6 do Termo de Verificação Fiscal) e das comissões de venda (item 2.1.3.13.7 do Termo de Verificação Fiscal), para todos esses itens faz remissão aos argumentos já apresentados nos respectivos

tópicos anteriores de sua peça de defesa, tendo em vista a identidade argumentativa entre os itens.

- QUE na hipótese de se entender que os esclarecimentos prestados nessa peça de defesa não serem suficientes, formaliza Pedido de Diligência, apresentando os quesitos da fl. 11.145.

POR FIM, entende ter demonstrado a improcedência das glosas dos créditos das contribuições do PIS e da Cofins que apropriara, requerendo que seja julgada sua impugnação, exonerando-se os créditos tributários constituídos.

Sobre determinados itens o contribuinte fez o pagamento dos valores que foram lançados, aproveitando-se da redução da multa de ofício, como se observa às fls. 11.182 a 11.185. A tabela com os valores recolhidos a título de PIS e de Cofins pode ser vista à fl. 13.657, com o Termo de Transferência de Débitos constando às fls. 13.658 a 13.659.

Encontram-se juntados à peça de defesa arquivos não pagináveis, assim como os documentos correspondentes às fls. 11.187 a 13.652.

É o relatório.

Travada a lide em torno do conceito de insumos e suas implicações na atividade operacional da recorrente, diante da ausência de previsão legal específica e/ou da inexistência de provas suficientes do direito pleiteado, a 2^a Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre/RS decidiu pela **parcial procedência da impugnação apresentada**, mantendo-se, contudo, a exigência das contribuições ao PIS e à COFINS sobre as diversas rubricas glosadas pela autoridade fiscal, conforme ementa transcrita a seguir:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1221170/PR.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1221170/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.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1221170/PR.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1221170/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.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte .

Inexiste recurso de ofício, guardando devolução da matéria ao juízo de segunda instância, mediante recurso voluntário, temas afetos a(o):

II – DAS PRELIMINARES

II.1 – Da Tempestividade

II.2 – Da Nulidade do Acórdão Recorrido por Cerceamento do Direito de Defesa

III – DO CONCEITO DE INSUMO

IV – DA ATIVIDADE DA RECORRENTE

V – DAS RAZÕES PARA REFORMA DO ACÓRDÃO RECORRIDO

V.1 – Das Bases de Cálculo dos Créditos de Serviços Utilizados como Insumos (item 1 do Acórdão Recorrido / item 2.1.1 do Termo de Verificação Fiscal)

V.2 – Dos Gastos de Propaganda e Marketing (Item 2 do Acórdão Recorrido / Itens 2.1.1.1 e 2.1.3.1 do Termo de Verificação Fiscal)

V.2.1 – Da Possibilidade de Caracterização de Serviços de Publicidade e Marketing como Insumos

V.2.2 – Da Comprovação da Essencialidade e Relevância dos Serviços de Marketing e Propaganda

V.3 – Da Locação de Caminhão, de Caminhão Hidrovácuo, de Caminhão Munck e de Caminhão Guindauto (Item 3 do Acórdão Recorrido / Item 2.1.1.2 do Termo de Verificação Fiscal)

V.4 – Da Locação, Montagem, Desmontagem e Manutenção de Galpão de Lona (Item 4 do Acórdão Recorrido / Item 2.1.1.3 do Termo de Verificação Fiscal)

V.5 – Da Locação de Rádio Comunicador e de CFTV (Item 5 do Acórdão Recorrido / Item 2.1.1.4 do Termo de Verificação Fiscal)

V.6 – Dos Serviços de Prototipagem (Item 6 do Acórdão Recorrido / Item 2.1.1.5 do Termo de Verificação Fiscal)

V.7 – Dos Serviços de Desenvolvimento de Produtos (Item 7 do Acórdão Recorrido / Item 2.1.1.6 do Termo de Verificação Fiscal)

V.8 – Dos Serviços Diversos (Item 8 do Acórdão Recorrido / Item 2.1.1.7 do Termo de Verificação Fiscal)

- V.9 – Dos Bens de Natureza Permanente (Item 9 do Acórdão Recorrido / Itens 2.1.1.8, 2.1.2.1, 2.1.2.2 e 2.1.3.11 do Termo de Verificação Fiscal)
- V.10 – Das Armazenagens e Fretes Diversos (Item 10 do Acórdão Recorrido / Item 2.1.1.9 do Termo de Verificação Fiscal)
- V.10.1 – Serviços de Carga e Descarga
- V.10.2 – Armazenagem de Matéria Prima
- V.10.3 – Transporte Interno de Mercadorias
- V.10.4 – Manutenção de Purificadores de Água
- V.11 – Das Prestações de Serviços não Discriminadas (Item 11 do Acórdão Recorrido / Item 2.1.1.10 do Termo de Verificação Fiscal)
- V.11.1 – Serviços de Carga e Descarga: V10 Logística
- V.11.2 – Serviços de Manutenção de Purificadores: RW
- V.11.3 – Serviços de Transporte Interno: PC Transportes
- V.12 – Dos Serviços Diversos e Gastos que não São Insumos (Item 12 do Acórdão Recorrido / Item 2.1.2.1 do Termo de Verificação Fiscal)
- V.13 – Dos Ajustes de Créditos (Item 13 do Acórdão Recorrido / Item 2.1.3 do Termo de Verificação Fiscal)
- V.14 – Dos Créditos Extemporâneos da Locação de Mão de Obra Terceiros RH (Item 14 do Acórdão Recorrido / Itens 2.1.3.2 e 2.1.3.13.3 do Termo de Verificação Fiscal)
- V.15 – Dos Serviços de Mão de Obra em Garantia (Item 15 do Acórdão Recorrido / Itens 2.1.3.3 do Termo de Verificação Fiscal)
- V.16 – Das Armazenagens Mão de Obra Externa (Provisões para Frete) (Item 16 do Acórdão Recorrido / Item 2.1.3.4 do Termo de Verificação Fiscal)
- V.17 – Dos Tratamentos de Resíduos Sólidos (Locações de Caçambas) (Item 17 do Acórdão Recorrido / Itens 2.1.3.5 e 2.1.3.13.4 do Termo de Verificação Fiscal)
- V.18 – Das Armazenagens nas Importações e dos Serviços Aduaneiros (Item 18 do Acórdão Recorrido / Itens 2.1.3.6 e 2.1.3.13.5 do Termo de Verificação Fiscal)
- V.18.1 – Da Armazenagem de Produtos Importados
- V.18.2 – Dos Fretes Internos
- V.18.3 – Dos Serviços Aduaneiros
- V.19 – Dos Fretes na Importação (Item 19 do Acórdão Recorrido / Itens 2.1.3.7 e 2.1.3.13.6 do Termo de Verificação Fiscal)
- V.20 – Das Comissões de Vendas (Item 20 do Acórdão Recorrido / Itens 2.1.3.8 e 2.1.3.13.7 do Termo de Verificação Fiscal)

V.21 – Dos Créditos sobre Gás (Item 21 do Acórdão Recorrido / Item 2.1.3.9 do Termo de Verificação Fiscal)

V.22 – Das Ferramentas (Item 22 do Acórdão Recorrido / Item 2.1.3.10 do Termo de Verificação Fiscal)

V.23 – Dos Ajustes sem Discriminação (Item 23 do Acórdão Recorrido / Item 2.1.3.12 do Termo de Verificação Fiscal)

V.24 – Dos Créditos Extemporâneos (Item 24 do Acórdão Recorrido / Itens 2.1.3.13, 2.1.3.13.1 e 2.1.3.13.2 do Termo de Verificação Fiscal)

V – DO PEDIDO DE DILIGÊNCIA

Conclui sua peça recursal requerendo:

VI – DOS PEDIDOS

345. Diante de todo o exposto, pleiteia-se seja dado provimento ao Recurso Voluntário, reformando-se o acórdão recorrido e exonerando-se os créditos tributários constituídos ou reconhecendo-se a nulidade do acórdão recorrido, como medida de direito e justiça.

346. Alternativamente, requer-se seja deferido o pedido de diligência, caso esse Conselho entenda ser necessária a produção de provas adicionais ou esclarecimentos fáticos.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Sabrina Coutinho Barbosa**, Relatora.

Verificado o cumprimento dos requisitos formais de admissibilidade do recurso voluntário interposto pela recorrente, conheço do recurso para fins de processamento.

Antes de adentrar na análise das glosas efetuadas no âmbito do procedimento fiscal, observo que o feito ainda **não se encontra em condições de imediato julgamento**. Todavia, antes de apreciar eventual proposta de diligência, passo ao exame da **PRELIMINAR DE NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO**, suscitada pela recorrente nos seguintes termos:

11. Ocorre que a DRJ não apreciou o Estudo – sequer o mencionou em sua decisão – e deixou, também, de analisar todas as questões fático-probatórias acerca do caráter de insumo dos serviços em questão abordados pela Recorrente no item IV.2.2 da Impugnação (equivalente ao item V.2.2 deste Recurso Voluntário).

12. Além disso, em nenhum momento a DRJ analisou ou mencionou as provas apresentadas pela Recorrente relativas aos demais itens autuados, tendo-os recusado sumariamente sem embasar sua recusa. A título exemplificativo, veja-se

que não há qualquer fundamento utilizado pela DRJ para rejeitar as provas relativas aos bens permanentes (item 08 do acórdão recorrido – item V.9 deste Recurso Voluntário): (...)

14. Além disso, em outros itens do acórdão, a DRJ sequer menciona a existência de documentos juntados, tendo fundamentado sua decisão com base em seu conceito genérico e restritivo de insumo, sem, contudo, analisar o caso concreto nem refutar as alegações específicas da Recorrente.

Com a devida vênia, discordo integralmente da preliminar suscitada pela recorrente, uma vez que inexiste qualquer das hipóteses de nulidade previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, *in verbis*:

Art. 59. São nulos:

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

No caso em apreço, não se verifica qualquer vício de competência ou cerceamento de defesa que comprometa a validade do acórdão recorrido, tratando-se, na realidade, de mera inconformidade da recorrente com o resultado do julgamento.

Constata-se, inclusive, que o acórdão recorrido foi devidamente motivado, especialmente no tocante à manutenção das glosas relativas aos gastos com propaganda e marketing, bem como à aquisição de bens do ativo imobilizado, com fundamento na legislação aplicável e na análise da documentação acostada aos autos pela própria recorrente.

Trechos do acórdão recorrido demonstram claramente essa fundamentação, conforme se verifica a seguir:

2) Dos Gastos de Propaganda e de Marketing

Frise-se que no objeto social do impugnante não constam serviços de propaganda e de marketing.

Em que pese todo o estudo trazido pelo contribuinte aos autos a respeito da importância do marketing e da publicidade, os serviços de propaganda, publicidade e marketing não atendem os critérios da essencialidade, porque não são elementos inseparáveis da execução do serviço prestado ou da produção do bem, ou da relevância, porquanto não integram a prestação de serviço ou a produção do bem do interessado.

9) Dos Bens de Natureza Permanente

As informações e as provas acostadas aos autos pelo contribuinte, não demonstram que os bens relacionados no citado anexo não têm o condão de aumentar a vida útil em mais de um ano das máquinas em que são empregadas, como afirmou a autoridade a quo.

O art. 48 da Lei n.º 4.506, de 30 de novembro de 1964, versou sobre o tratamento conferido aos dispêndios com manutenção periódica dos ativos produtivos da pessoa jurídica, o que abrange, entre outras: a) aquisição e instalação no ativo produtivo de peças de reposição de itens que se desgastam com o funcionamento do ativo; b) contratação de serviços de reparo do ativo produtivo (conserto, restauração, etc.) com ou sem fornecimento de bens. As partes e peças adquiridas para reposição, utilizadas em máquinas e equipamentos que atuam no processo de fabricação dos bens destinados à venda, que porventura representem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem no qual ocorra sua aplicação, devem ser capitalizadas. Ou seja, tratando-se de partes e peças significativas em um equipamento, a sua substituição irá aumentar a vida útil deste equipamento, razão pela qual os respectivos créditos não podem ser concedidos na condição de insumos

Portanto, cumpridos os requisitos de validade da decisão, notadamente a motivação (art. 31 do Decreto nº 70.235/72 e § 1º do 38 e art. 50 ambos da Lei nº 9.874/99) e a competência da autoridade julgadora, **afasto a preliminar de nulidade** arguida pela recorrente.

No que se refere ao **MÉRITO RECURSAL**, entendo imprescindível a conversão do julgamento em diligência, diante do vasto arcabouço probatório apresentado pela recorrente em sede recursal, o qual contrapõe diretamente as razões de decidir da DRJ, que, em diversas passagens do acórdão, fundamentou a manutenção das glosas na alegada ausência ou insuficiência de provas por parte da contribuinte, conforme se detalha a seguir:

- 1) **Gastos de Propaganda e de Marketing (serviços de campanhas publicitárias, fotografia e cinematografia (inclusive revelação) e agenciamento de propaganda) – falta de previsão legal:** a DRJ decidiu pela improcedência do crédito sob o argumento de que, embora tais gastos possam ser considerados necessários, os serviços de propaganda e marketing não estariam contemplados no objeto social da recorrente, o que afastaria sua essencialidade ou relevância como insumos;
- 2) **Serviços de Prototipagem – falta de provas:** segundo a DRJ, a recorrente não teria comprovado a efetiva realização e utilização dos protótipos no processo produtivo, o que inviabilizaria o reconhecimento do crédito;
- 3) **Serviços de Desenvolvimento de Produtos – falta de provas:** entendeu a DRJ que a recorrente não demonstrou que os serviços contratados seriam necessários à elaboração de desenhos técnicos ou ao desenvolvimento de novos produtos e peças, tampouco que tais dispêndios resultaram em insumos utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;
- 4) **Bens de Natureza Permanente – falta de provas:** a DRJ concluiu que a recorrente não comprovou que os bens adquiridos não têm o efeito de

aumentar a vida útil das máquinas por mais de um ano, o que descaracterizaria o conceito de insumo, por se tratar, em tese, de ativo imobilizado;

- 5) **Prestações de Serviços com Descrição Genérica – falta de esclarecimentos:** entendeu a DRJ que as descrições constantes nos documentos fiscais apresentados são excessivamente genéricas, o que impede a aferição quanto à natureza dos serviços e sua eventual qualificação como insumo; e
- 6) **Serviços Diversos e Demais Gastos Não Qualificáveis como Insumos – falta de provas:** conforme a decisão da DRJ, a recorrente não demonstrou que as aquisições e serviços foram efetivamente utilizados para a manutenção de máquinas e equipamentos empregados diretamente no processo produtivo, o que afastaria seu enquadramento como insumo.

Inúmeras provas foram trazidas pela Recorrente em sede recursal, com o objetivo de contrapor a alegada falta de provas apontada pela DRJ (alínea 'c', § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72). Dentre os documentos apresentados, destacam-se: planilha de serviços utilizados como insumos, contratos de prestação de serviços, notas fiscais de serviços, laudos técnicos, planilha de ajustes de crédito e o Termo de Constatação elaborado pela empresa de auditoria KPMG.

Destaco que os referidos documentos complementam as provas já apresentadas pela Recorrente por ocasião da impugnação, nos termos do art. 16 do Decreto nº 70.235/72.

Ante o exposto, converto o julgamento em diligência, para que a Unidade de Origem com base nos novos fatos e provas, no REsp nº 1.221.170/PR-RR e na Instrução Normativa RFB nº 2.121/2022, confirme a manutenção das glosas efetuadas com base adotando, para tanto, as seguintes providências:

1. Responda aos seguintes questionamentos do colegiado:

- (I) Constatada as e-fls. 18.841/18.873 do Contrato Social que a recorrente também desempenha atividade de comercialização e veiculação de publicidade, e considerando o laudo técnico e documento comprobatório 10 da impugnação e-fls. 11.622/11.705, verificar se os serviços de propaganda, campanhas publicitárias, fotografia, cinematografia (inclusive revelação) e agenciamento de propaganda possuem relação com as atividades desempenhadas pela recorrente. Ainda informe se é possível afirmar que existe um vínculo entre os serviços de publicidade e propaganda e sua atividade. As atividades produtivas e fim da Recorrente seriam comprometidas pela não contratação dos serviços em questão? Isto é, existe uma relação de essencialidade e relevância entre os serviços contratados e a atividade da Recorrente?

- (II) Analisar se os serviços de prototipagem contratados pela recorrente foram efetivamente realizados e se resultaram em produtos, modelos ou peças destinadas ao desenvolvimento ou aperfeiçoamento de bens comercializados ou utilizados na prestação de serviços;
- (III) Examinar se os serviços de desenvolvimento de produtos tiveram por objeto a criação de desenhos técnicos, projetos ou especificações técnicas de novos produtos ou peças, e se esses serviços se traduziram em etapas integrantes da produção de bens ou da prestação de serviços;
- (IV) Verificar se os bens adquiridos e classificados como de natureza permanente foram utilizados como insumos no processo produtivo, ou se se enquadram como ativos imobilizados, notadamente por aumentarem a vida útil de máquinas e equipamentos em período superior a um ano. Avaliar se há comprovação de que tais bens são consumidos ou desgastados na atividade produtiva;
- (V) Avaliar se, a partir dos esclarecimentos quanto às prestações de serviços que constam nos documentos fiscais com “**descrições genéricas ou imprecisas**” com a finalidade de identificar a natureza do serviço, sua efetiva prestação e eventual vinculação com a produção de bens ou prestação de serviços da empresa. Verificar se tais serviços podem ser enquadrados como insumos, conforme os critérios de essencialidade ou relevância;
- (VI) Analisar os serviços diversos e os demais gastos apontados como insumos, especialmente no tocante à manutenção de máquinas e equipamentos utilizados diretamente no processo fabril;
- (VII) Informe qual a penalidade mais benéfica a recorrente, se dá alínea ‘a’ do inciso III do art. 57 da MP nº 2.158-35/2001 ou se do inciso II do art. 12 da Lei nº 13.670/2018;
- (VIII) A partir da análise do Laudo elaborado pela Thelos (Doc_Comprobatorios01 deste Recurso Voluntário), seus anexos (Doc_Comprobatorios02 a Doc_Comprobatorios28), e da documentação acostada à Impugnação (cuja relação encontra-se no tópico Lista de Documentos Anexos à Impugnação e Referência ao Número de Folhas dos Autos), é possível estabelecer um vínculo entre os seguintes itens e o processo produtivo e atividade da Recorrente: (i) Serviços Utilizados como Insumos (natureza descrita no item Vi.1 deste Recurso); (ii) Gastos de Propaganda e Marketing; (iii) Locação de Caminhão, de Caminhão Hidrovácuo, de Caminhão Munck e de Caminhão Guindauto; (iv) Locação, Montagem, Desmontagem e Manutenção de Galpão de Lona; (v) Locação de Rádio Comunicador e de CFTV; (vi) Serviços de Prototipagem; (vii) Serviços de Desenvolvimento de Produtos; (viii) Bens

de Natureza Permanente; (ix) Armazenagens e Fretes Diversos; (x) Serviços de Carga e Descarga; (xi) Armazenagem de Matéria Prima; (xii) Transporte Interno de Mercadorias; (xiii) Manutenção de Purificadores de Água; (xiv) Serviços não Discriminados (cuja natureza foi identificada no item V.11 deste Recurso); (xv) Serviços de Carga e Descarga: V10 Logística; (xvi) Serviços de Manutenção de Purificadores: RW; (xvii) Serviços de Transporte Interno: PC Transportes; (xviii) Serviços Diversos e Gastos que não São Insumos (natureza demonstrada no item V.12 deste Recurso; (xix) Créditos Extemporâneos da Locação de Mão de Obra Terceiros RH; (xx) Serviços de Mão de Obra em Garantia; (xxi) Tratamentos de Resíduos Sólidos (Locações de Caçambas); (xxii) Armazenagem de Produtos Importados; (xxiii) Serviços Aduaneiros; (xxiv) Fretes na Importação; (xxv) Comissões de Vendas; e (xxvi) Ferramentas. As atividades produtivas e fim da Recorrente seriam comprometidas pela não contratação dos serviços em questão? Isto é, existe uma relação de essencialidade e relevância entre os serviços contratados e a atividade da Recorrente?;

- (IX) A partir do Laudo elaborado pela KPMG (Doc_Comprobatorios29), é possível verificar que a Recorrente calculou créditos extemporâneos em 2015 sobre despesas contabilizadas em anos anteriores? Se sim, em qual período? Os documentos demonstram que a Recorrente não se aproveitou em duplicidade dos créditos e, consequentemente, podem ser apropriados pela Recorrente?
- (X) Ainda, com relação ao crédito extemporâneo, informe se as obrigações acessórias (Dacon, DCTF e EFD-Contribuições) foram retificadas. Sendo necessário, intime a recorrente para que entregue as retificadoras e/ou preste esclarecimentos necessários. Também informe se foi atendido o prazo decadencial e que seja observado o critério de rateio, sendo caso;

2. Adote as seguintes providências:

- (XI) Intime a Recorrente para que, no prazo que for fixado, apresente esclarecimentos adicionais e, se for o caso, junte provas complementares àquelas já constantes dos autos, com vistas ao adequado exame das glosas impugnadas;
- (XII) Realize diligência *in loco* nas dependências da Recorrente, caso entenda necessário, com o objetivo de verificar a efetiva destinação dos bens e serviços apontados como insumos e esclarecer eventuais pontos de dúvida relacionados à documentação apresentada;

- (XIII) **Encerrados os trabalhos, elabore relatório conclusivo de diligência**, no qual se indiquem, de forma clara, objetiva e fundamentada as eventuais alterações na base de cálculo do crédito tributário lançado;
- (XIV) Dê-se ciência à Recorrente do teor do relatório conclusivo de diligência, abrindo-lhe prazo de 30 (trinta) dias para manifestação. Com ou sem manifestação, retornem os autos ao CARF para prosseguimento do julgamento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Sabrina Coutinho Barbosa