



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.722694/2014-39
RESOLUÇÃO	3202-000.520 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de maio de 2026
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, em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto da Relatora.

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima – Relatora

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Aline Cardoso de Faria, Juciléia de Souza Lima (Relatora) e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra lavratura de Autos de Infração para exigir PIS e COFINS, referente à suposta tomada de crédito indevido relativos ao mês 09/2009, no valor de R\$ 5.784.827,30, acrescido de multa de ofício de 75%.

Ante a ausência de crédito disponível, deu-se a não homologação dos PER/DCOMPs anteriores apresentados em razão das seguintes glosas:

- a) correção das bases de cálculo das contribuições em razão da suposta exclusão base de cálculo de valores relativos a descontos incondicionais de vendas à Zona Franca de Manaus;
- b) Glosa de créditos extemporâneos, em razão de ausência de retificação de DICON;
- c) Glosa de créditos relativos a aquisições junto a fornecedores da Zona Franca de Manaus;
- d) Glosa de créditos relativos a despesas com frete para reposição de peças e assistência técnica;
- e) Glosa de créditos relativos a despesas com serviços de propaganda e marketing;
- f) Glosa de créditos relativos a despesas com frete interno entre estabelecimentos;
- g) Glosa de créditos relativos a despesas com aquisição de mão de obra temporária;
- h) Glosa de créditos relativos a despesas com aquisição de serviços de mão de obra em garantia
- i) Glosa de créditos relativos a despesas com fretes na venda com destinação de produtos ao centro de distribuição
- j) Glosa de créditos relativos a despesas com fretes na devolução de produtos para reparo;
- l) Glosa de créditos relativos a despesas com fretes relativos ao retorno de containers vazios e frete em devolução de produtos danificados;
- m) Glosa de créditos relativos a despesas sobre bens do ativo imobilizado
- n) Glosa de créditos relativos a despesas com outros equipamentos essenciais à produção (informática, softwares e etc.);

Cientificada, a Recorrente apresentou defesa administrativa, a qual foi julgada improcedente pela 2ª Turma da Delegacia Regional de Porto Alegre/RS, formalizada através do acórdão 10-056.252, assim ementada:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/09/2009 a 30/09/2009

FISCALIZAÇÃO. SISTEMA INQUISITORIAL. OBRIGAÇÃO DE INFORMAR OU ESCLARECER. A ação fiscal é uma fase pré-processual na qual os agentes da Administração Tributária, imbuídos dos poderes de fiscalização que lhes

são conferidos pelos artigos 194 a 197 do Código Tributário Nacional, verificam e investigam o cumprimento das obrigações tributárias. Informações e esclarecimentos serão solicitados se necessários. Após a ciência do contribuinte no caso de irregularidades constatadas é que se inicia o contraditório.

DESPESAS FORA DO CONCEITO DE INSUMOS.

Existe vedação legal para o creditamento de despesas que não podem ser caracterizadas como insumos dentro da sistemática de apuração de créditos pela não-cumulatividade.

BASE DE CÁLCULO. RECEITA, E NÃO O LUCRO.

A base de cálculo do PIS e da Cofins determinada constitucionalmente é a receita obtida pela pessoa jurídica, e não o lucro.

DESPESAS COM FRETES. CONDIÇÃO DE CREDITAMENTO.

No âmbito do regime não cumulativo do PIS e da Cofins, as despesas com serviços de frete somente geram crédito quando: o serviço consista de insumo; o frete contratado esteja relacionado a uma operação de venda, tendo as despesas sido arcadas pelo vendedor; e o frete contratado esteja relacionado a uma operação de aquisição de insumo, tendo as despesas sido arcadas pelo adquirente.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.

Não compete à autoridade administrativa apreciar arguições de inconstitucionalidade ou de ilegalidade de norma legitimamente inserida no ordenamento jurídico-administrativo, cabendo tal controle ao Poder Judiciário.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS.

Na eventualidade de se apurar extemporaneamente crédito decorrente das sistemáticas de não cumulatividade da Contribuição ao PIS/Pasep ou da Cofins, os respectivos DACONs deverão ser retificados, respeitado o prazo decadencial de cinco anos e atendidas as demais exigências da legislação de regência.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/09/2009 a 30/09/2009

FISCALIZAÇÃO. SISTEMA INQUISITORIAL. OBRIGAÇÃO DE INFORMAR OU ESCLARECER.

A ação fiscal é uma fase pré-processual na qual os agentes da Administração Tributária, imbuídos dos poderes de fiscalização que lhes são conferidos pelos artigos 194 a 197 do Código Tributário Nacional, verificam e investigam o cumprimento das obrigações tributárias. Informações e esclarecimentos serão solicitados se necessários. Após a ciência do contribuinte no caso de irregularidades constatadas é que se inicia o contraditório.

DESPESAS FORA DO CONCEITO DE INSUMOS.

Existe vedação legal para o creditamento de despesas que não podem ser caracterizadas como insumos dentro da sistemática de apuração de créditos pela não-cumulatividade.

BASE DE CÁLCULO. RECEITA, E NÃO O LUCRO.

A base de cálculo do PIS e da Cofins determinada constitucionalmente é a receita obtida pela pessoa jurídica, e não o lucro.

DESPESAS COM FRETES. CONDIÇÃO DE CREDITAMENTO.

No âmbito do regime não cumulativo do PIS e da Cofins, as despesas com serviços de frete somente geram crédito quando: o serviço consista de insumo; o frete contratado esteja relacionado a uma operação de venda, tendo as despesas sido arcadas pelo vendedor; e o frete contratado esteja relacionado a uma operação de aquisição de insumo, tendo as despesas sido arcadas pelo adquirente.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.

Não compete à autoridade administrativa apreciar arguições de inconstitucionalidade ou de ilegalidade de norma legitimamente inserida no ordenamento jurídico-administrativo, cabendo tal controle ao Poder Judiciário.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS.

Na eventualidade de se apurar extemporaneamente crédito decorrente das sistemáticas de não cumulatividade da Contribuição ao PIS/Pasep ou da Cofins, os respectivos DACONs deverão ser retificados, respeitado o prazo decadencial de cinco anos e atendidas as demais exigências da legislação de regência.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada, a Recorrente apresenta Recurso Voluntário pugnando pelo cancelamento da autuação fiscal.

É o que havia a ser relatado.

VOTO

Conselheira **Juciléia de Souza Lima**, Relatora

O Recurso é tempestivo, bem como, atende aos demais pressupostos para sua admissibilidade, portanto, dele conheço.

Conforme já relatado, trata-se de Recurso Voluntário contra lavratura de Autos de Infração para exigir PIS e COFINS, referente à suposta tomada de crédito indevido relativos ao mês 09/2009, no valor de R\$ 5.784.827,30, acrescido de multa de ofício de 75%.

Ante a ausência de crédito disponível, deu-se a não homologação dos PER/DCOMP's anteriores apresentados em razão das seguintes glosas:

a) correção das bases de cálculo das contribuições em razão da suposta exclusão base de cálculo de valores relativos a descontos incondicionais de vendas à Zona Franca de Manaus;

b) Glosa de créditos extemporâneos, em razão de ausência de retificação de DACON;

c) Glosa de créditos relativos a aquisições junto a fornecedores da Zona Franca de Manaus;

d) Glosa de créditos relativos a despesas com frete para reposição de peças e assistência técnica;

e) Glosa de créditos relativos a despesas com serviços de propaganda e marketing;

f) Glosa de créditos relativos a despesas com frete interno entre estabelecimentos;

g) Glosa de créditos relativos a despesas com aquisição de mão de obra temporária;

h) Glosa de créditos relativos a despesas com aquisição de serviços de mão de obra em garantia

i) Glosa de créditos relativos a despesas com fretes na venda com destinação de produtos ao centro de distribuição

j) Glosa de créditos relativos a despesas com fretes na devolução de produtos para reparo;

l) Glosa de créditos relativos a despesas com fretes relativos ao retorno de containers vazios e frete em devolução de produtos danificados;

m) Glosa de créditos relativos a despesas sobre bens do ativo imobilizado

n) Glosa de créditos relativos a despesas com outros equipamentos essenciais à produção (informática, softwares e etc.);

Entretanto, tanto a fiscalização, quanto a autoridade julgadora a quo aplicaram o conceito restritivo de insumo, com amparo nas Instruções Normativas nº 247/02 e 404/04, conforme pode ser visto do texto do Acórdão a seguir: (e-fls. 2312)

4.a) Conceito de Insumo

A discussão sobre o conceito de insumo vem se intensificando nos últimos tempos com inúmeras demandas inclusive ajuizadas no poder judiciário. De forma geral querem os contribuintes essa ampliação do conceito de insumo de forma irrestrita com base nos moldes do Imposto de Renda Pessoa Jurídica.

A sistemática da não cumulatividade do PIS e da Cofins está basicamente regrada no art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, que tratam sobre quais créditos poderão ser descontados:

*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 10.845, de 3 de julho de 2002, pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI. (Lei nº 10.637/02) (gn)

Essas previsões legais foram tratadas no âmbito da RFB pelas Instruções Normativas, nº 247/2002, 358/2003 e 404/2004, conforme transcrito texto dessa última IN abaixo:

*Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica **pode descontar créditos**, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:*

...

I - das aquisições efetuadas no mês:

...

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou

b.2) na prestação de serviços;

...

*4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, **entende-se como insumos:***

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

*a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação **diretamente** exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;*

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (gn)

Por sua vez, o Ato Declaratório Interpretativo (ADI) SRF nº 4, de 3 de abril de 2007, em seu art. 2º, veio a corroborar que somente os gastos efetuados com a aquisição de bens e de serviços aplicados ou consumidos **diretamente** na prestação de serviços geram direito a créditos a serem descontados da contribuição para apuração do valor devido.

Como se vê, a legislação que temos é suficiente para darmos uma definição do termo insumo ligado ao PIS e à Cofins.

Os dispositivos normativos citados mostram que o legislador adotou para fins de utilização do crédito não-cumulativo, o critério de listar taxativamente os bens e os serviços capazes de gerar crédito.

Temos que no conceito do termo insumo **não pode ser considerado** todo e qualquer bem ou serviço que gere despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente, aquele que seja aplicado ou consumido

diretamente na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviço.

Os casos em que o legislador amplia a regra dos insumos além daqueles consumidos ou aplicados na produção de bens e de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, o fez de forma expressa, nos incisos do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Dessa forma, o conceito de insumo **não pode ser ampliado irrestritamente** como pretende o impugnante, pois isso além de contrariar os dispositivos legais citados, significaria também o desvirtuamento da base de cálculo das contribuições ora *in foco*, e o esvaziamento da responsabilidade social destas empresas para com a seguridade social, em flagrante afronta aos ditames constitucionais e legais. (grifos nossos).

Ocorre que, como se sabe, tal entendimento já foi superado definitivamente pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do RESP 1.221.170/PR.

Para interpretar o conceito de insumo, entendo por bem registrar que o conceito de insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS deve tomar como base a decisão proferida no RESP 1.221.170.

É sabido que em fevereiro de 2018, a 1ª Seção do STJ ao apreciar o Resp 1.221.170 definiu, em sede de repetitivo, decidiu pela ilegalidade das instruções normativas 247 e 404, ambas de 2002, sendo firmada a seguinte tese:

“(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e

(b) 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 item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”.

No resultado final do julgamento, o STJ adotou interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, pretendeu-se que seja considerado insumo o que for essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa.

Vejamos excerto do voto da Ministra Assusete Magalhães:

“Pela perspectiva da zona de certeza negativa, quanto ao que seguramente se deve excluir do conceito de ‘insumo’, para efeito de creditamento do PIS/COFINS, observa-se que as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 trazem vedações e limitações ao desconto de créditos.

Quanto às vedações, por exemplo, o art. 3º, §2º, de ambas as Leis impede o crédito em relação aos valores de mão de obra pagos a pessoa física e aos valores de aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições. Já como exemplos de limitações, o art. 3º, §3º, das referidas Leis estabelece que o desconto de créditos aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País e aos custos e despesas pagos ou creditados a pessoas jurídicas também domiciliadas no território nacional.” Restou pacificada no STJ a tese 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 item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”.

O conceito de insumo também foi consignado pela Fazenda Nacional, vez que, em setembro de 2018, publicou a NOTA SEI PGFN/MF 63/2018, in verbis:

"Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia.

Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016. Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014." A Nota clarifica e orienta, internamente, a definição do conceito de insumos na “visão” da Fazenda Nacional:

“41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos, que se trata da “própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.

42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço. Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.” Com tal nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou obste a atividade principal da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Tal ato ainda reflete que o “teste de subtração” deve ser utilizado para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota PGFN:

“15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.”

Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

Dessa forma, considerando que a análise efetuada pela autoridade fiscal e pela DRJ não considerou a essencialidade e relevância dos itens no processo produtivo da Recorrente, entendendo ser necessária uma reapreciação dos créditos objeto do presente julgamento, em consonância com a nova interpretação determinada pelo STJ, sob pena de se verificar supressão de instância.

Diante de todo o exposto, em razão da superveniência do julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, proponho a conversão do presente em diligência, nos termos do art. 29 do Decreto nº 70.235/72, para que a Unidade de Origem:

(i) intime a Recorrente para demonstrar de forma detalhada e individualizada, por meio de Laudo Técnico, o enquadramento das despesas que deram origem aos créditos glosados pela Fiscalização, devendo ser considerado o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, em conformidade com o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça em julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018;

(ii) analise todos os documentos e informações apresentadas nos presentes autos após a decisão recorrida,

(iii) elabore relatório fiscal conclusivo, manifestando-se acerca dos documentos e das informações apresentadas nos presentes autos, avaliando a eventual revisão das glosas realizadas, trazendo os esclarecimentos e as considerações pertinentes, especialmente, quanto ao enquadramento de cada bem e serviço no conceito de insumo delimitado em julgamento ao REsp nº 1.221.170/PR, na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018;

(iv) recalcule as apurações e resultado da diligência;

(v) intime a Contribuinte para, querendo, apresentar manifestação sobre o resultado no prazo de 30 (trinta) dias.

Concluída a diligência, com ou sem resposta da parte, retornem os autos a este Colegiado para julgamento.

É a proposta de Resolução

RESOLUÇÃO 3202-000.520 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10880.722694/2014-39

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima

DOCUMENTO VALIDADO