



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10580.728068/2011-98
ACÓRDÃO	3201-013.143 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BRASQUIMICA PRODUTOS ASFALTICOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

PIS. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

O direito estabelecido para o aproveitamento de créditos do PIS e da COFINS, na sistemática de não-cumulatividade, deve ser exercido pela pessoa jurídica, na forma determinada pela legislação, demonstrando, de forma individualizada e inequívoca, as aquisições que seriam passíveis de aproveitamento do crédito.

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Cabe ao próprio sujeito passivo o ônus de comprovar a existência do direito creditório, discriminando a base de cálculo dos créditos aproveitados, vinculados aos respectivos elementos de prova.

MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO.

A multa que encontra embasamento legal, por conta do caráter vinculado da atividade fiscal, não pode ser excluída administrativamente se a situação fática verificada enquadra-se na hipótese prevista pela norma.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinado Digitalmente

Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow – Relator

Assinado Digitalmente

Helcio Lafeta Reis – Presidente

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

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela DRJ que julgou improcedente a Impugnação, mantendo o crédito tributário.

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

Trata o presente processo de impugnação à exigência formalizada pelos Autos de Infração – PIS e COFINS (fls. 03 a 16), por intermédio dos quais foram apurados os créditos tributários conforme demonstrativo a seguir:

Conforme o Termo de Verificação Fiscal (fls. 18 a 24), os Autos de Infração foram lavrados em decorrência das seguintes constatações e procedimentos adotados no decorrer da ação fiscal:

- Através do Termo de Intimação Fiscal 0005, com ciência em 28 de dezembro de 2010, a empresa foi intimada a apresentar: 1) Informação referente aos Códigos Fiscais de Operações e Prestações (CFOP) utilizados na apuração dos débitos e créditos do PIS e da COFINS, conforme Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais (Dacon) referentes aos períodos de janeiro a dezembro de 2007 e Planilhas "Demonstrativo da Base de Cálculo do PIS" e "Demonstrativo da Base de Cálculo da COFINS"; 2) Informação sobre a existência de produtos isentos ou sujeitos à alíquota zero nas vendas de mercadorias e/ou produtos, bem como nas compras de matérias primas, embalagens, insumos e de mercadorias para revenda; 3) Justificativa e informação referente à legislação que embasou a utilização de custos com pessoal indireto de produção e custos gerais indiretos de produção entre os itens passíveis de apuração de créditos no cálculo do PIS e da COFINS, conforme planilhas "Demonstrativo da Base de Cálculo do PIS" e "Demonstrativo da Base de Cálculo da COFINS".
- Em 06 de janeiro de 2011, respondendo ao Termo de Intimação Fiscal 0005, foi apresentado Demonstrativo de Códigos Fiscais de Operações e Prestações utilizados na apuração dos débitos e créditos do PIS e da COFINS de todos os

estabelecimentos, na oportunidade, a fiscalizada informou que, no ano-calendário 2007, não efetuou vendas de mercadorias ou produtos isentos ou sujeitos à alíquota zero para efeito de cálculo do PIS e da COFINS, tampouco efetuou compras de matérias primas, embalagens, insumes e mercadorias para revenda na mesma situação. Além disso, informou, também, a realização de operação de venda para empresa comercial exportadora com fim específico de exportação (CFOP 6501), que não integrou a base de cálculo do PIS e da COFINS. Quanto à legislação que embasou a utilização de custos com pessoal indireto de produção e custos gerais indiretos de produção entre os itens passíveis de apuração de créditos de PIS e COFINS, o contribuinte indicou o artigo 3º da Lei 10.637/2002 e o artigo 3º da Lei 10.833/2003.

- Tendo em vista a informação de que a empresa realizou venda a comercial exportadora, com o fim específico de exportação, foi solicitada a apresentação de documento fiscal relativo a operação, através do Termo de Intimação Fiscal 0006, com ciência em 18 de fevereiro de 2011. Em 22 de fevereiro de 2011, a empresa apresentou a nota fiscal nº 028742, emitida em 14 de novembro de 2007, referente à venda, com o fim específico de exportação, no valor de R\$ 26.400,00.

- Através do Termo de Intimação Fiscal 0007, com ciência em 20 de abril de 2011, foram solicitadas informações sobre a existência de ações judiciais, relativas ao PIS e à COFINS, com a apresentação, em caso positivo, de cópias das petições iniciais, das decisões proferidas, bem como Certidão de Objeto e Pé. Em 28 de abril de 2011, foram apresentados os documentos solicitados, referentes ao processo judicial nº 2007.33.00.17188-6, com cópia das petições e decisões proferidas, assim como da Certidão de Objeto e Pé. Da leitura da documentação apresentada, depreende-se que a empresa recorreu ao Poder Judiciário com o objetivo de pleitear a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, bem como solicitando compensação dos valores supostamente pagos a maior em função da inclusão do ICMS na base de cálculo, tendo pleiteado medida liminar neste sentido. Apesar de haver sido negada a liminar requerida, o Tribunal Regional Federal da Primeira Região proferiu Acórdão concedendo, em parte, a segurança apenas para, a partir do trânsito em julgado da decisão, eximir a impetrante da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. Como o trânsito em julgado ainda não ocorreu, não produziu qualquer efeito sobre o cálculo do PIS e da COFINS, no período fiscalizado.

- Dando seguimento à fiscalização e tendo em vista a informação, prestada pelo contribuinte, e constante das planilhas "Demonstrativo da Base de Cálculo do PIS" e "Demonstrativo da Base de Cálculo da COFINS", referentes ao ano-calendário 2007, quanto à utilização de créditos relativos ao ICMS sobre compras, referentes aos períodos de dezembro de 2002 a dezembro de 2006, o contribuinte foi intimado, através do Termo de Intimação Fiscal 0008, com ciência em 18 de maio de 2011, a apresentar, dentre outras questões: 1) Planilhas com a formação da base de cálculo do PIS (referente aos períodos de apuração dezembro de 2002 a dezembro de 2006) e da COFINS (referente aos períodos de apuração fevereiro de

2004 a dezembro de 2006), com o objetivo de demonstrar a não utilização dos créditos referentes ao ICMS sobre Compras nestes períodos; 2) Os livros da escrituração contábil e fiscal do período acima referido, com o objetivo de comprovar a não utilização dos créditos referentes ao ICMS sobre Compras nestes períodos.

- Em documento entregue nesta repartição, em 07 de junho de 2011, a empresa apresentou planilhas com a formação da base de cálculo do PIS, referente a 12/2002 a 12/2006, e da COFINS, referente a 02/2004 a 12/2006. No mesmo documento, solicitou prorrogação de prazo para disponibilização dos livros contábeis e fiscais referentes a 12/2002 a 12/2006.

Em função da solicitação da empresa, foi lavrado o Termo de Intimação Fiscal 0009, com ciência em 15 de junho de 2011, informando da prorrogação do prazo e reintimando a empresa a apresentar os livros e documentos solicitados no Termo de Intimação Fiscal 0008.

DOS AUTOS DE INFRAÇÃO DO PIS E DA COFINS

Glosa de Créditos Descontados Indevidamente na Apuração das Contribuições.

- O contribuinte sujeita-se à tributação do PIS e da COFINS pelo critério da não cumulatividade. Durante a fiscalização, apresentou as planilhas "Demonstrativo da Base de Cálculo do PIS" e "Demonstrativo da Base de Cálculo da COFINS", informando, detalhadamente, as contas do livro Razão utilizadas para apuração dos débitos e créditos do PIS e da COFINS. No processo de auditoria, realizamos verificações sobre a compatibilidade entre os valores constantes das planilhas apresentadas pelo contribuinte, os valores declarados nos Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais (DACon), as notas fiscais de entradas e de saídas escrituradas e a escrita contábil e fiscal da empresa, tendo detectado as seguintes infrações à legislação das contribuições:

- Na composição das bases de cálculo dos valores de crédito do PIS e da COFINS, verificou-se itens como "custos com pessoal indireto de produção" e "custos gerais indiretos de produção". Através do Termo de Intimação Fiscal 0005, a empresa foi intimada a justificar a legislação que embasou a utilização destes itens nas referidas bases de cálculo, conforme planilhas "Demonstrativo da Base de Cálculo do PIS" e "Demonstrativo da Base de Cálculo da COFINS", por ele apresentadas. Em documento datado de 06 de janeiro de 2011, o contribuinte fundamentou este procedimento no artigo 3º da Lei 10.637/2002 e no artigo 3º da Lei 10.833/2003, afirmando, ainda, "que insumo representa cada um dos elementos, diretos e indiretos, necessários à produção de produtos e serviços, como, por exemplo, matérias primas, máquinas, equipamento, capital, mão-de-obra, energia elétrica etc...".

- Verificou-se, no entanto, que tal conceituação não encontra amparo nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que utilizam a palavra insumos em seu conceito stricto sensu, quando, o inciso II, do artigo 3º, de ambas as leis, estabelece que

poderão ser descontados créditos em relação aos bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na fabricação de bens ou produtos destinados à venda, não contemplando, neste conceito, os custos indiretos e as despesas em geral, fato que ficou evidenciado quando nos demais incisos, deste mesmo artigo, são estabelecidos, categoricamente, as despesas e demais aquisições sobre as quais poderão ser calculados os créditos a descontar de PIS e COFINS, a exemplo da energia elétrica (inciso III), do aluguel de prédios, máquinas e equipamentos pagos pela pessoa jurídica (inciso IV) e das despesas de depreciação (inciso X, parágrafo 1º, inciso III), conforme se pode aferir dos incisos mencionados.

• Com base na compreensão acima demonstrada, a Instrução Normativa RFB 404/2004, esclarece no parágrafo 4º, do artigo 8º, in verbis:

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:

a) de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 1º do art. 4º;

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, • Na composição dos Custos Gerais Indiretos de Produção, foram relacionados, pelo contribuinte, itens como: água e esgoto, associações e doações, cópias e reproduções, combustíveis e lubrificantes, custas e emolumentos, energia elétrica, fretes e carretos, impostos e taxas, dentre outros. Ressalte-se que os valores totalizados no código contábil 4.3.1.02 já estão subtraídos dos valores

apropriados no custo através de requisições, conforme pode ser visualizado nas planilhas "Demonstrativo da Base de Cálculo do PIS" e "Demonstrativo da Base de Cálculo da COFINS".

- Por outro lado, o parágrafo 2º, do artigo 3º de ambas as lei supramencionadas, veda expressamente a utilização de créditos referentes a mão-de-obra paga a pessoa física, tendo o contribuinte descontado indevidamente créditos relativos a custos com pessoal indireto de produção, a exemplo de assistência médica, cesta básica e equipamentos de segurança, em total desacordo com a legislação tributária, que trata, de forma bastante específica, das despesas que dão direito a crédito, por exemplo, quando faculta, apenas, às pessoas jurídicas que explorem as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção, o que não é o caso da fiscalizada, o desconto de créditos relativos ao PIS e à COFINS, referente a vale transporte, vale refeição e fardamento fornecido aos empregados.

- Portanto, com base no artigo 3º da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, estamos efetuando a glosa de créditos descontados indevidamente na apuração das referidas contribuições.

- Registre-se, outrossim, a glosa de créditos no valor de R\$ 805.770,81, referente a descontado indevidamente promovido na apuração do PIS e da COFINS, em março de 2007, a título de ICMS sobre compras que deixou de ser utilizado em períodos anteriores. O valor da referido glosa corresponde à diferença entre o valor do ICMS referente a créditos do imposto, efetivamente escriturado no Livro Registro de Apuração do ICMS, da filial 0007, localizada em Maracanaú-Ce, no valor de R\$ 165.037,10, e o valor referente à base de cálculo do imposto, de R\$ 970.807,91, indevidamente computado na folha 07, da Planilha "Levantamento Créditos PIS/COFINS s/ ICMS", apresentada pelo contribuinte, ao demonstrar os valores de ICMS sobre compras não descontados em períodos anteriores.

- Os valores do PIS e da COFINS objeto de autuação foram apurados a partir da planilha "Apuração da COFINS e do PIS Devidos", subtítulo "Apuração dos Valores Indevidamente Computados como Créditos". Na coluna (B) da planilha, encontram-se os valores referentes a "Custos d Pessoal Indireto de Produção", relacionados nas páginas 02, 05 e 08 das Planilhas "Demonstrativo da Base de Cálculo do PIS" e "Demonstrativo da Base de cálculo da COFINS".

- A partir de informações das planilhas supramencionadas, ainda nas páginas 02, 05 e 08, na coluna (C), encontram-se relacionados os "Custos Gerais Indiretos de Produção". Nas colunas (D) e (E), encontram-se relacionados valores referentes à energia elétrica e ao aluguel de equipamentos, computados como custos gerais indiretos de produção pelo contribuinte e que estão sendo excluídos do valor a ser glosado, tendo em vista que a utilização destes créditos encontra amparo pelos incisos III e IV, do artigo 3º, das leis supramencionadas.

- Na coluna (F), na linha referente ao mês de março/2007, está relacionado o valor referente à glosa da diferença de ICMS sobre compras, indevidamente

computado, neste período, como crédito, de ambas as contribuições, conforme acima descrito. A coluna (G), refere-se aos valores indevidamente computados como créditos, resultado da soma das colunas (B), (C) e (F) e da subtração das colunas (D) e (E). As colunas (H) e (I) correspondem à apuração da COFINS e do PIS a autuar, com base na aplicação das alíquotas de 7,6% e 1,65%, respectivamente, sobre os valores indevidamente computados como crédito, coluna (G). Os valores da COFINS, coluna (H), e do PIS, coluna (I), correspondentes aos créditos descontados indevidamente, objeto de glosa, estão sendo autuados nos respectivos Autos de Infração de PIS e COFINS que consolidam a ação fiscal desenvolvida.

IMPUGNAÇÃO

Foi apresentada impugnação em 19/08/2011, anexada às fls. 496 a 533, cujos pontos relevantes para a solução do litígio são:

- O Relatório Fiscal dá conta de que o contribuinte autuado se sujeita à tributação do PIS e da COFINS pelo critério da não cumulatividade e que Durante a fiscalização, o mesmo apresentou as planilhas "Demonstrativo da Base de Cálculo do PIS" e "Demonstrativo da Base de Cálculo da COFINS", informando, detalhadamente, as contas do livro Razão utilizadas para apuração dos débitos e créditos do PIS e da COFINS.
- Continua informando que, no processo de auditoria, realizou verificações sobre a compatibilidade entre os valores constantes das planilhas apresentadas pelo contribuinte, os valores declarados nos Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sócias (DACON), as notas fiscais de entradas e de saídas escrituradas e a escrita contábil e fiscal da empresa, tendo detectado infrações à legislação das contribuições
- Narra também que na composição das bases de cálculo dos valores de crédito do PIS e da COFINS, verificou-se itens como "custos com pessoal indireto de produção" e "custos gerais indiretos de produção".
- Após Intimação Fiscal, a empresa fundamentou este procedimento no artigo 3º da Lei 10.637/2002 e no artigo 3º da Lei 10.833/2003, afirmando, ainda, "que insumo representa cada um dos elementos, diretos e indiretos, necessários à produção de produtos e serviços, como, por exemplo, matérias primas, máquinas, equipamento, capital, mão-de-obra, energia elétrica etc...".
- Contudo o relatório conclui que tal conceituação não encontra amparo nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que utilizam a palavra insumos em seu conceito stricto sensu, quando, o inciso II, do artigo 3º, de ambas as leis, estabelece que poderão ser descontados créditos em relação aos bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na fabricação de bens ou produtos destinados à venda, não contemplando, neste conceito, os custos indiretos e as despesas em geral, fato que ficou evidenciado quando nos demais incisos, deste mesmo artigo, são estabelecidos, categoricamente, as despesas e demais aquisições sobre

as quais poderão ser calculados os créditos a descontar de PIS e COFINS, a exemplo da energia elétrica (inciso III,) do aluguel de prédios, máquinas e equipamentos pagos pela pessoa jurídica (inciso IV) e das despesas de depreciação (inciso X, parágrafo 1º, inciso III), conforme se pode aferir dos incisos mencionados.

- Todavia, as conclusões do relatório da fiscalização que embasaram o presente auto de infração não podem prosperar, posto que dissonantes não só do majoritário entendimento doutrinário, mas principalmente das mais recentes decisões emanadas pelo próprio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e também do Poder Judiciário, senão sejam:

DA LEGALIDADE DO CREDITAMENTO EFETUADO

- O regime jurídico da Contribuição ao PIS e da COFINS sofreu modificação com o advento das Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03, as quais instituíram sistemática de incidência diferente daquela até então regulada desde a concepção dessas exações, veiculada pelas Leis Complementares n.º 07/70 e 70/91 e pelas Leis n.º 9.715/98 e 9.718/98.

- A incidência cumulativa deu lugar à incidência não cumulativa para contribuintes sujeitos à apuração do Imposto sobre a Renda com base no lucro real, com a fixação da possibilidade de desconto de créditos acumulados, destacando-se os bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

- A despeito de inicialmente a não-cumulatividade ter sido atrelada ao arquétipo normativo da Contribuição ao PIS e da COFINS no âmbito legal, a modificação do regime jurídico respectivo ganhou concretude apenas posteriormente, com a edição da Emenda Constitucional 42/2003, a qual inseriu ao artigo 195 da Constituição Federal o parágrafo 12º, prevendo que "a lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuintes incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não cumulativas".

- A fim de regulamentar o que poderia se entender como insumo para o exercício do direito de crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS, foram editadas pela Secretaria da Receita Federal, atual Receita Federal do Brasil, as Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004, as quais estipularam que o seu conceito deveria contemplar, na fabricação ou produção de bens destinados à venda, apenas "as matérias primas, os produtos intermediários, 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", e na prestação de serviços, "os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços".

- Assim, a partir da leitura das instruções normativas supracitadas, a apuração de créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS dar-se-ia de forma válida quando da efetiva incorporação do insumo ao processo produtivo de fabricação e

comercialização de bens ou prestação de serviços, no que se torna semelhante às diretrizes estipuladas a esse respeito pelo artigo 164 do Decreto n.º 4.544/02, aplicáveis ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

Restou limitado, portanto, o pleno direito ao creditamento dos contribuintes.

- Ocorre que, como muito bem salientou o Desembargador Federal do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, Joel Ilan Paciornik em brilhante voto, seguido por todos os membros da turma julgadora daquela Corte, o art. 195, § 12, da CF, atribuiu status constitucional à não cumulatividade de PIS e COFINS, mas não adotou as mesmas normas e princípios do IPI e do ICMS. Com efeito, o único mandamento imposto no §12 do art. 195 é a determinação para que o legislador infraconstitucional defina os setores da atividade econômica em relação aos quais a cobrança será não cumulativa. Resta evidente que não houve qualquer imposição ou vedação a outro modo de cobrança de PIS e COFINS, conferindo-se ampla liberdade ao legislador para tornar eficaz a norma constitucional.
- As Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, que instituíram a sistemática de recolhimento não cumulativo de PIS e COFINS, foram editadas antes da Emenda Constitucional n.º 42/2003.

O regime constitucional da não cumulatividade de PIS e COFINS, à míngua de regramento infraconstitucional, serve, no máximo, como objetivo a ser atingido pela legislação então existente. Não é apropriado como parâmetro interpretativo, visto que a EC n.º 42/2003 descurou de estabelecer qualquer perfil ao regime não cumulativo dessas contribuições. Por conseguinte, a expressão "não cumulativa" constitui uma diretriz destituída de conteúdo normativo, ou seja, não é um princípio nem uma regra.

- Não há, portanto, paralelo entre o regime não cumulativo de IPI/ICMS e o de PIS/COFINS, justamente porque os fatos tributários que os originam são completamente distintos. O IPI e o ICMS incidem sobre as operações com produtos industrializados e a circulação de bens e serviços em inúmeras etapas da cadeia econômica; a não cumulatividade visa evitar o efeito cascata da tributação, por meio da técnica de compensação de débitos com créditos. Já o PIS e a COFINS incidem sobre a totalidade das receitas auferidas, não havendo semelhança com a circulação característica de IPI e ICMS, em que existem várias operações em uma cadeia produtiva ou circulatória de bens e serviços. Assim, a técnica empregada para concretizar a não cumulatividade de PIS e COFINS se dá mediante redução da base de cálculo, com a dedução de créditos relativos às contribuições que foram recolhidas sobre bens ou serviços objeto de faturamento em momento anterior.
- A fim de situar as questões atinentes à controvérsia travada neste processo, cabe transcrever os ensinamentos de Leandro Paulsen:

"Preliminarmente à análise da dita não-cumulatividade das contribuições PIS/PASEP e COFINS, importa tem em consideração alguns aspectos:

a) a não-cumulatividade do PIS e da COFINS surgiu por força de leis ordinárias, e a EC 42/03, ao acrescentar o § 12 ao art. 195 da Constituição, apenas a refere, sem estabelecer critérios a serem observados;

b) a receita é fenômeno que diz respeito a cada contribuinte individualmente considerado, não havendo que se falar propriamente em ciclo ou cadeia econômica;

c) a não-cumulatividade em tributo sobre a receita é uma ficção que, justamente por ter em conta a receita, induz uma amplitude maior que a da não-cumulatividade dos impostos sobre operações com produtos industrializados ou mesmo sobre a circulação de mercadorias." Neste sentido, são as lições de Marco Aurélio Greco, que chama atenção para a necessidade de ser interpretar os dispositivos da legislação específica tendo como referência, sempre e necessariamente, a base econômica que é objeto de tributação -a receita-, a racionalidade da sua incidência e a necessária coerência interna do seu regime jurídico: (...) como não há -subjacente à noção de receita -um ciclo econômico a ser considerado (posto ser fenômeno ligado a uma única pessoa), os critérios para definir a dedutibilidade de valores devem ser construídos em função da realidade "receita" como figura atrelada subjetivamente ao contribuinte, isoladamente considerado.

(...) enquanto o processo formativo de um produto aponta no sentido de eventos de caráter físico a ele relativos, o processo formativo de uma receita aponta na direção de todos os elementos (físicos ou funcionais) relevantes para sua obtenção. Vale dizer, o universo de elementos captáveis pela não-cumulatividade de PIS/COFINS é mais amplo do que aquele, por exemplo, do IPI.

(Contribuições: custeio da seguridade social, Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2007, p. 184-185) (grifei)• O art. 3º , inciso II, das Leis nº 10.6372/002 e 10.833/2003, ao estabelecer as hipóteses de creditamento para efeito de dedução dos valores da base de cálculo do PIS e da COFINS, prevê o aproveitamento de bens e serviços utilizados como insumo na produção ou na fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes.

- Conquanto o legislador ordinário não tenha definido o que são insumos, os critérios utilizados para pautar o creditamento, no que se refere ao IPI, não são aplicáveis ao PIS e à COFINS. Prova disso é que combustíveis e lubrificantes são insumos na legislação de PIS/COFINS, mas não na de IPI, porque não se aglutinam ao processo de transformação do qual resultará a mercadoria industrializada, nem se consomem no processo de industrialização em decorrência de contato físico ou de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação ou por esse diretamente sofrida.

- Vale aqui trazer a lume a conceituação definida pelo Poder Judiciário acerca do que seja insumo para efeito de creditamento de PIS e COFINS:

Para definir o que é insumo, para efeito de creditamento de PIS e COFINS, é necessário abstrair a concepção de materialidade inerente ao processo industrial, porque a legislação também considera como insumo os serviços contratados que se destinam à produção, à fabricação de bens ou produtos ou à execução de outros serviços. Serviços, nesse contexto, são o resultado de qualquer atividade humana, quer seja tangível ou intangível, inclusive os que são utilizados para a prestação de outro serviço.

- Na obra supracitada, Leandro Paulsen acolhe o critério proposto por Marco Aurélio Greco, que abrange tudo o que diz respeito à receita da empresa numa perspectiva dinâmica:

Em suma, o inciso II do artigo 3º das Leis em exame consagra o direito à dedução de todos os dispêndios ligados a bens ou serviços cujo grau de inerência em relação aos fatores de produção diga respeito:

- a) à sua existência para o contribuinte;
- b) ao seu fazer funcionar;
- c) ao seu continuar existindo e funcionando com as qualidades originais; e d) ao ter uma existência e um funcionamento com melhores qualidades, pois, ao passar a ter novas qualidades, o bem ou serviço passa a ser - em certa medida - "novo" perante o contribuinte.

A aplicação do critério acima exposto conduz à conclusão de que um conjunto determinável de dispêndios está abrangido pelo dispositivo.

Assim, por exemplo, todos aqueles ligados a bens e serviços que se apresentem como necessários para o funcionamento do fator de produção, cuja aquisição ou consumo configura *conditio sine qua non* da própria existência e/ou funcionamento, estão abrangidos. Também estão abrangidos os bens e serviços ligados à idéia de continuidade ou manutenção do fator de produção, bem como os ligados à sua melhoria.

Ficam de fora da previsão legal os dispêndios que se apresentem num grau de inerência que configure mera conveniência da pessoa jurídica contribuinte (sem alcançar perante o fator de produção o nível de uma utilidade ou necessidade) ou, ainda que ligados a um fator de produção, não interfiram com o seu funcionamento, continuidade, manutenção e melhoria, (p. 192) (grifei)• Em conformidade com as Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004, a Receita Federal entende que apenas os serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto são insumos.

- Entretanto, os atos normativos da administração tributária não oferecem a melhor interpretação ao art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Com efeito, a concepção estrita de insumo não se coaduna com a base econômica de PIS e COFINS, cujo ciclo de formação não se limita à fabricação de um produto

ou à execução de um serviço, abrangendo outros elementos necessários para a obtenção de receita com o produto ou o serviço.

- Dessarte devem ser considerados insumos os gastos que, ligados inseparavelmente aos elementos produtivos, proporcionam a existência do produto ou serviço, o seu funcionamento, a sua manutenção ou o seu aprimoramento. Sob essa ótica, o insumo pode integrar as etapas que resultam no produto ou serviço ou até mesmo as posteriores, desde que seja imprescindível para o funcionamento do fator de produção.
- Não obstante a Auditora Fiscal tenha, no presente caso, refutado a dedutibilidade de despesas necessárias como critério para efeito de apuração de créditos de PIS e de COFINS, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais proferiu decisão em que reconhece a validade do conceito de insumo oferecido pela legislação do IRPJ. Cumpre transcrever o teor de parte da ementa e do voto condutor: (Reproduz Acórdão do Carf).
- Na hipótese vertente, a auditora fiscal comete grave equívoco quando considera como válidos para fins de creditamento somente os custos havidos com energia elétrica e com aluguel de equipamentos.
- Isso porque, os demais custos de produção, sejam eles diretos ou indiretos, com pessoal ou com equipamentos, fazem parte, inexoravelmente, do ciclo produtivo da empresa.
- Nesta qualidade não podem deixar de ser considerados como insumos indispensáveis ao desenvolvimento da atividade empresarial.
- De acordo com as lições de Aliomar Baleeiro, o termo insumo representa "o conjunto dos fatores produtivos, como matérias primas, energia, trabalho, amortização do capital etc, empregados pelo empresário para produzir o produto final."
- Sua origem vincula-se com a expressão inglesa "input", que significa "something put into a system or expended in its operation to achieve output or a result, especially (...) any of the items, including materials, equipment, and funds, required for production". Representa, dessa forma, todos os meios, sejam diretos ou indiretos, utilizados na produção de bens e serviços.
- Natanael Martins auxilia a compreensão do exposto ao defender que "a toda evidência, o conceito de insumo pode se ajustar a todo consumo de bens ou serviços que se caracterize como custo segundo a teoria contábil, visto que necessário ao processo fabril ou de prestação de serviços como um todo. É dizer, bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços', na acepção da lei, refere-se a todos os dispêndios de serviços, ou seja, insumos seriam aqueles bens e serviços contabilizados como custo de produção (...)".

- Assim é que se conclui que a única interpretação plausível para a definição do termo insumos na sistemática da não cumulatividade no recolhimento da Contribuição ao PIS e da COFINS é aquela que contempla todos os dispêndios incorridos pelos contribuintes para a consecução de suas atividades empresariais e para a geração de receita, a qual deve, portanto, subsidiar o afastamento do lançamento fiscal ora exigido.

COBRANÇA DE MULTA COM CARÁTER CONFISCATÓRIO: AFRONTA ÀS GARANTIAS CONSTITUCIONAIS

- No presente caso, inobstante a absoluta improcedência da Notificação imposta à Impugnante, vale a advertência de que estão sendo aplicadas multas em valores nitidamente confiscatórios, em afronta direta às garantias constitucionais do cidadão contribuinte;

configurando-se, com esta atuação, típica violação aos direitos mais básicos assegurados pela Constituição Federal.

- Volte-se a destacar que as autoridades públicas brasileiras durante muito tempo acostumaram-se a praticar atos e mais atos em absoluto desacordo com o ordenamento jurídico vigente, em especial em desrespeito as garantias individuais dos cidadãos. Esta época já findou e a prova cabal disto é que com o contencioso administrativo abre-se a oportunidade para que todos se possam defender perante aquele que pratica o ato.

- Assim, é absolutamente explícito e inequívoco, que nas multas aplicadas, foram utilizadas índices absurdamente elevados e fora da realidade e normalidade prevista pela sistemática legal ora vigente em nosso país. São elas tão elevadas que assumem o caráter confiscatório, a não ser que considere

- absolutamente normal multas que ultrapassem os parâmetros de uma economia cuja variação monetária anual não ultrapassa a casa de um único dígito.

- Atualmente, já é reconhecida a ilegitimidade de multas absurdamente elevadas e as decisões do Poder Judiciário as tem reduzido, corrigindo esta distorção confiscatória imputadas pela Administração.

- Portanto, é facultado ao julgador o poder, diante do fato concreto, de reduzir a multa excessiva aplicada pelo Fisco (ver STF, RE 82.150).

- Nesse sentido, o Colendo SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL é absolutamente explícito em reconhecer a auto aplicabilidade do princípio da vedação do confisco em se tratando de aplicação de multa moratória fiscal.

- Assim sendo, para bem entender os absurdos que foram praticados através da presente atuação é preciso lembrar as lições do Ilustre Prof. RUI BARBOSA NOGUEIRA (in "Curso de Direito Tributário", ed. Saraiva, São Paulo, 14ª edição, p. 124 e ss.).

- Ora, o valor das multas aplicadas ao caso vertente é tão alto que chega a corresponder a um acréscimo de 75% (setenta e cinco por cento) a mais no valor

principal do débito devido, tendo nítido caráter confiscatório e, portanto, inconstitucional de sua exigência por afronta direta ao artigo 150, inc. IV da Constituição Federal.

- A aplicação de juros per si já indeniza o Fisco, tendo, portanto, a multa, apenas o caráter punitivo, que nada tem a ver com a perda do Erário. Assim, quando se demonstra que uma multa que chega perto (ainda mais diante da inclusão de juros acima dos de mercado) de parte considerável do tributo devido, percebe-se, nitidamente, o injusto caráter confiscatório, trocando-se o império da lei pelo do medo e da insegurança jurídica.
- Assim, deve se atentar ao fato de que, por mais que assuma caráter punitivo, a multa não pode gerar a incapacidade de agir economicamente, deveria ela ser antes proporcional e corresponder a um valor compatível com a realidade dos fatos.
- Vale lembrar a lição do Jurista JOSÉ CARLOS GRAÇA WAGNER, in "Penalidades e Acréscimos na Legislação Tributária", Caderno de Pesquisas Tributárias, v. 4, São Paulo Editora Resenha Tributária", São Paulo, 2ª tiragem, 1990, p.329.
- Portanto, nossa Carta Magna, em seus artigos 145, § 1º, e 150, IV, prescreve a vedação do confisco que, embora dirigidos literalmente aos impostos, se espraiam por todo o sistema tributário, atingindo por inteiro o crédito tributário na sua acepção mais lata, vinculando, por isso, inclusive a seara previdenciária.
- O Mestre ALIOMAR BALEEIRO, Direito Tributário Brasileiro, Rio de Janeiro, Forense, 1981, p. 547, leciona que, mediante atenção aos princípios jurídicos que vedam confisco, bem como o uso de equidade (quando ainda se questionava se a vedação estaria em vigor nas constituições anteriores), deve-se amainar multas exorbitantes:
- Portanto, resta clara e explicitamente configurado o caráter confiscatório e abusivo da aplicação da multa, que chega a valores exorbitantes, motivo pelo qual devem ser corrigidas como ora se requer.

DO PAGAMENTO

- Relativamente à glosa aplicada sobre o creditamento de ICMS sobre compras de períodos anteriores na apuração do PIS e da COFINS em março de 2007, a autuada reconhece o equívoco e informa que efetuará o pagamento no próximo dia 22 de agosto de 2011.

PEDIDO

A interessada requer:

Diante do exposto, requer seja julgado improcedente e cancelado o presente Auto de Infração, face às irregularidades antes elencadas, com a imprescindível declaração de inexistência da pretensa relação jurídica obrigacional, ficando a Impugnante exonerada do liame tributário em discussão.

A decisão recorrida julgou improcedente a Impugnação, mantendo o crédito tributário, conforme ementa do Acórdão nº 04-47.310 - 3ª Turma da DRJ/CGE que apresentou o seguinte resultado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

APRECIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE

Não cabe a esta instância julgadora apreciar argumentos de inconstitucionalidade e ilegalidade de norma por ser matéria reservada ao Poder Judiciário.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS

É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais contrárias à orientação estabelecida para a administração direta e autárquica em atos de caráter normativo ordinário.

MATÉRIA ADMITIDA

A matéria admitida leva à consolidação administrativa do crédito tributário lançado, porque não fica instaurado o litígio, tornando precluso o recurso voluntário relativo a esta matéria.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO

No regime da não-cumulatividade, só são considerados como insumos, para fins de creditamento de valores: aqueles utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda; as matérias primas, os produtos intermediários, 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; e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada nº País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO.

A multa que encontra embasamento legal, por conta do caráter vinculado da atividade fiscal, não pode ser excluída administrativamente se a situação fática verificada enquadra-se na hipótese prevista pela norma.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O Recurso Voluntário da Recorrente foi interposto de forma tempestiva, reproduzindo os argumentos apresentados em sede de impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow**, Relator

O recurso é tempestivo, atende os demais requisitos de admissibilidade e dele se toma conhecimento.

Do mérito**Da glosa do creditamento de ICMS**

Nesse item tanto na Impugnação quanto no Recurso Voluntário a Recorrente alega que irá realizar o pagamento desse item:

“Relativamente à glosa aplicada sobre o creditamento de ICMS sobre compras de períodos anteriores na apuração do PIS e da COFINS em março de 2007, a autuada reconhece o equívoco e informa que efetuará o pagamento no próximo dia 22 de agosto de 2011. “

Portanto devendo ser considerada matéria não impugnada.

Do conceito de Insumo

A Recorrente alega que o creditamento efetuado foi realizado de forma legal e que o conceito de insumo utilizado pela fiscalização não pode prosperar.

Todavia a argumentação é somente teórica sem demonstrar nenhum item específico de que deveria ser considerado como insumo, e sem trazer nenhuma prova do quanto alegado, por esse motivo não sendo possível a modificação da quanto decidido pelo acórdão recorrido o qual manteve integralmente a autuação

Além disso, apesar do presente processo administrativo ter se iniciado por meio de auto de infração, a matéria em questão são crédito de PIS/COFINS, situação na qual o ônus da prova é de obrigação do contribuinte, conforme se verifica da jurisprudência atual do CARF:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

(...)

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. AUTO DE INFRAÇÃO

Comprovada a falta de recolhimento do tributo a partir da verificação de descompasso entre a escrita fiscal e contábil e a ausência de declaração confessando os débitos devidos, é cabível o lançamento de ofício.

ÔNUS DA PROVA.

A recorrente tem o ônus de demonstrar a veracidade de seus argumentos, mediante a apresentação de documentos idôneos. Meras argumentações, não são provas hábeis a desconstituir o crédito tributário, se não forem

acompanhadas da documentação que lhe dão suporte. A alegação genérica, desacompanhada de provas e apoiada em poucos exemplos de discordância, não macula a autuação nem coloca em dúvida o procedimento fiscal.

(PROCESSO 12898.002069/2009-46, ACÓRDÃO 3202-002.983 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA, SESSÃO DE 24 de setembro de 2025, Relatora: Onízia de Miranda Aguiar Pignataro)

Portanto fica mantida a autuação em relação as glosas realizadas pela fiscalização.

Do efeito confiscatório da multa

Neste tópico, a recorrente sustenta que, não havendo conduta ilícita, descabe a imposição da multa de 75% (setenta e cinco por cento); e, que a multa no percentual lançado assume o caráter arrecadatório e confiscatório, desrespeitando o princípio constitucional do não confisco.

Conforme já exposto no presente voto, não cabe a este Colegiado invocar a proporcionalidade, a razoabilidade, o não confisco, ou qualquer outro princípio, para afastar a aplicação de lei tributária válida e vigente, na medida em que isso significaria nítida declaração, *incidenter tantum*, de inconstitucionalidade desta norma.

Assim, estando previsto na lei, no caso, no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, a hipótese de aplicação da multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, não pode este colegiado admitir a não aplicação ou a redução da penalidade prevista, uma vez que se estaria afastando a aplicação da lei, com base nos princípios supra mencionados.

Ademais, a lei não prevê qualquer hipótese de redução da multa em razão de circunstâncias de fato, da situação do contribuinte e de sua atividade, estabelecendo uma aplicação neutra da multa em todas as hipóteses de ausência de lançamento ou recolhimento do imposto.

Diante disto, voto por negar provimento ao recurso em relação aos argumentos de afastamento da multa de ofício por afronta a princípios constitucionais.

Da conclusão

Diante do exposto conheço do Recurso Voluntário para no mérito negar provimento.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow

