



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>13656.720965/2018-97</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3102-003.817 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	22 de maio de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	CONDUSPAQUA – CONDUTORES ELÉTRICOS LTDA.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Ano-calendário: 2014

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade e relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos. Alegações genéricas de que todos os itens utilizados pela empresa devem ser considerados como insumos não são aceitáveis.

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Ano-calendário: 2014

PIS. LANÇAMENTO DECORRENTE DA MESMA MATÉRIA FÁTICA.

Aplica-se ao lançamento da Contribuição para o PIS/PASEP o quanto decidido em relação à COFINS lançada a partir da mesma matéria fática.

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Ano-calendário: 2014

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ART. 135, III, CTN.

A hipótese de responsabilização tributária preceituada pelo artigo 135, inciso III, do CTN pressupõe que a pessoa indicada tenha efetivamente praticado, conhecimento ou se beneficiado pessoalmente de algum ato abusivo ou ilegal.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer

parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo no que se refere ao caráter confiscatório da multa, para, na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento para excluir da solidariedade passiva os sócios Renato Pasqua e Regina Célia Vieira Pasqua.

*Assinado Digitalmente*

**Fábio Kirzner Ejchel** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Pedro Sousa Bispo** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Fabio Kirzner Ejchel, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Jorge Luis Cabral, Sabrina Coutinho Barbosa, Wilson Antonio de Souza Correa e Pedro Sousa Bispo (Presidente).

## RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos, transcrevo trechos do acórdão recorrido:

Em decorrência de ação fiscal desenvolvida junto à empresa qualificada, foram lavrados os Autos de Infração da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins (2/15) e da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS (fls. 16/30), como segue:

<b>Cofins – período: 01/01/2014 a 31/12/2014</b>	
Contribuição	R\$ 1.225.076,11
Juros de Mora	R\$ 550.656,21
Multa Proporcional	R\$ 918.807,04
Valor do Crédito Apurado	R\$ 2.694.539,36
<b>PIS/Pasep – período: 01/01/2014 a 31/12/2014</b>	
Contribuição	R\$ 284.394,79
Juros de Mora	R\$ 128.716,42
Multa Proporcional	R\$ 213.296,05
Valor do Crédito Apurado	R\$ 626.407,26

A autuação ocorreu em razão de que créditos não-cumulativos foram descontados indevidamente na apuração das contribuições e insuficiência de recolhimento da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no ano de 2014, conforme consta do Relatório Fiscal, juntado aos autos às fls. 31/49.

A fiscalização elaborou também o Termo de Ciência de Lançamentos e Encerramento Total do Procedimento Fiscal - Responsabilidade Tributária para o Sr. Renato Pasqua, CPF n.º 027.973.806-49 e para a Sra Regina Célia Vieira Pasqua,

CPF nº 436.526.206-82, por excesso de poderes, infração de lei ou contrato social, nos termos do inc. III do art. 135 do Código Tributário Nacional.

No Relatório Fiscal, destaca a fiscalização que a ação fiscal teve como objetivo a verificação da apuração das contribuições para o Programa de Integração Social - PIS e para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, tendo como subsídios as informações constantes nos sistemas internos da Secretaria da Receita Federal do Brasil, as informações declaradas pelo sujeito passivo no Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) e as respostas às intimações enviadas à empresa. Explica, ainda, que o procedimento fiscal partiu dos indícios de utilização indevida de créditos não-cumulativos, levantados pelo setor de planejamento da fiscalização e pela insuficiência de declaração - DCTF - de valores de tributos apurados pela própria empresa em seus arquivos digitais.

Para verificar as bases de cálculo dos créditos, a fiscalização confrontou as notas fiscais e conhecimentos de transporte eletrônicos com as informações apresentadas pela empresa em relação ao processo produtivo, insumos utilizados, material de embalagem, documentação fiscal de contratação de serviços e os lançamentos contábeis na EFC de 2014, resultando na glosa de créditos relativos às despesas de bens adquiridos para revenda, bens utilizados como insumos, energia elétrica e serviços utilizados como insumos.

(...)

Responsabilidade pelo Crédito Tributário: informa que os responsáveis pela empresa, ao omitirem parte das contribuições de PIS e Cofins nas DCTF de 2014, infringiram o Decreto- Lei nº 2.124 de 13 de junho de 1984 e as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, que dispõem sobre os tributos de PIS e Cofins, respectivamente. Além disso, "a empresa na apuração do resultado do período de 2014, conforme Demonstração do Resultado do Exercício - DRE - informada em sua Escrituração Contábil Fiscal - EFC 2014, considerou com dedução da receita bruta os tributos PIS e Cofins nos valores apurados em sua EFD Contribuições sem declará-los ou confessá-los em parte e sem os devidos recolhimentos, infringindo, portanto, o RIR - Regulamento do Imposto de Renda - Decreto nº 3.000/99."

Cientificados o contribuinte e os responsáveis solidários, por meio de sua Caixa Postal, considerando seu domicílio tributário eletrônico (DTE), em 15/10/2018, apresentaram impugnações separadamente, em 06/11/2018 (fls. 1371/1376 e 1379/1384), porém com alegações idênticas, as quais serão, a seguir sintetizadas.

A contribuinte e os responsáveis solidários, por meio de representante legalmente constituído, alegam fundamentalmente, o seguinte:

que a responsabilidade solidária não tem cabimento na autuação ora impugnada. Todos os atos mercantis efetivos foram praticados pela personalidade jurídica e, portanto, descabida a inclusão de sócios na condição de solidários responsáveis;

aplica-se ao caso o entendimento expresso na Súmula 430, do STJ, pois se mantida a capacidade contributiva na personalidade jurídica, além de não

provada a omissão dos sócios, não prospera intenção de incluí-los. O art. 135 do CTN não tem aplicação ao presente caso;

Requerem seja desconsiderada a proposta de responsabilizar os sócios;

nos tópicos seguintes, tratam do mérito da autuação, alegando, em síntese, que todos os itens que foram glosados são utilizados como insumos.

diz que o Auditor, de forma subjetiva, faz juízo de valores infundados sobre o que seja ou não integrante da cadeia produtiva dos bens produzidos;

o conceito de insumo deve mesmo ser ampliado e não restrito, <sup>2</sup> cita e transcreve ementa do CARF;

as normas das duas contribuições contemplam rol exemplificativo e não restrito;

para compor o preço final dos bens produzidos, todo e qualquer item compõe o custo e a pretensa limitação não se sustenta. Diz que é inconcebível não considerar o café servido no setor produtivo como custo e que os "paletes" são utilizados como embalagem.

diz que a aproveitamento dos créditos foi demonstrado à exaustão ao agente fiscal com a entrega dos arquivos magnéticos e em sintonia com a decisão do STJ quando a Primeira Sessão julgou o Recurso Especial, pelo sistema repetitivo nº 779 e declarou a ilegalidade das Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004, e em resumo definiu que a aferição da essencialidade ou da relevância daqueles elementos na cadeia produtiva impõe análise casuística, porquanto, sensivelmente dependente de instrução probatória.

diz que não reconhece o objeto da autuação, mas se, porventura restar vencida no enfrentamento - com o devido processo legal - o crédito poderá vir a se tornar legítimo e, portanto, injustificada a imposição de multas cuja finalidade não é outra senão o de verdadeiro confisco;

Ao final requer o cancelamento da autuação e, subsidiariamente, caso prevaleça o entendimento de que a autuação esteja correta, que seja realizada a redução das multas - que sabidamente não podem ter caráter de confisco - conforme já definido pelo STF.

A impugnação foi analisada e julgada parcialmente improcedente, por unanimidade de votos, pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba (PR) conforme acórdão 06-66.706, cuja ementa está transcrita abaixo:

Acórdão 06-66.706 - 3ª Turma da DRJ/CTA

Sessão de 12 de junho de 2019

Processo 13656.720965/2018-97

Interessado CONDUPASQUA - CONDUTORES ELÉTRICOS LTDA

CNPJ/CPF 03.986.887/0001-27

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2014 a 30/12/2014

DECISÃO ADMINISTRATIVA. MATÉRIA NÃO CONTESTADA.

Consideram-se definitivas as glosas efetuadas relativamente aos itens que não foram expressamente contestados.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS.

Conforme estabelecido no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018, 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 dos bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.

O critério da essencialidade requer que o bem ou serviço creditado constitua elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pela contribuinte; já o critério da relevância é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção do sujeito passivo, seja pela singularidade de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DESPESAS COM COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES.

Somente dão direito a crédito no âmbito do regime da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, as aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DESPESAS COM MATERIAL DE EMBALAGEM DE TRANSPORTE.

As embalagens utilizadas no transporte de mercadorias acabadas não podem ser consideradas insumos e, conseqüentemente, não geram direito ao crédito não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, uma vez que são gastos posteriores à finalização do processo de produção.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DESPESAS COM BENS DE USO E CONSUMO.

Os bens de uso e consumo não podem ser considerados insumos e, conseqüentemente, não geram direito ao crédito não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, uma vez que não são despesas relacionados à produção ou fabricação de bens.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS.

As despesas com serviços que não são essenciais ou relevantes ou ainda serviços utilizados após a finalização do processo produtivo não ensejam o direito ao crédito.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2014 a 30/12/2014

DECISÃO ADMINISTRATIVA. MATÉRIA NÃO CONTESTADA.

Consideram-se definitivas as glosas efetuadas relativamente aos itens que não foram expressamente contestados.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS.

Conforme estabelecido no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018, 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 dos bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.

O critério da essencialidade requer que o bem ou serviço creditado constitua elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pela contribuinte; já o critério da relevância é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção do sujeito passivo, seja pela singularidade de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DESPESAS COM COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES.

Somente dão direito a crédito no âmbito do regime da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, as aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DESPESAS COM MATERIAL DE EMBALAGEM DE TRANSPORTE.

As embalagens utilizadas no transporte de mercadorias acabadas não podem ser consideradas insumos e, conseqüentemente, não geram direito ao crédito não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, uma vez que são gastos posteriores à finalização do processo de produção.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DESPESAS COM BENS DE USO E CONSUMO.

Os bens de uso e consumo não podem ser considerados insumos e, conseqüentemente, não geram direito ao crédito não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, uma vez que não são despesas relacionados à produção ou fabricação de bens.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS.

As despesas com serviços que não são essenciais ou relevantes ou ainda serviços utilizados após a finalização do processo produtivo não ensejam o direito ao crédito.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

O contribuinte foi cientificado da decisão de primeira instância em 28/06/2019 por meio de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a RFB e, em 25/07/2019, apresentou recurso voluntário em que solicita:

24. Feitas as ponderações, requer o CANCELAMENTO da autuação, inclusive, determinação para encerramento da fiscalização – que demonstrou retidão das operações realizadas pela Contribuinte – ora Autuada.

25. Se em extrema e remota hipótese prevalecer entendimento que autuação esteja correta (parcial ou na íntegra), o que ora admite por argumento, que seja realizada a redução de multas – que sabidamente não podem ter caráter de confisco – conforme amplamente já definido pelo C. STF.

26. De toda forma, ao final, o que se almeja é que seja declarada insubsistência da autuação. É o que requerem íntegro o V. Acórdão a ser proferido nesta Instância Recursal.

É o relatório.

## VOTO

O recurso voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso dele deve se tomar parcial conhecimento (exceto no que se refere ao caráter confiscatório da multa), conforme disposto a seguir.

Como relatado, a lide trata de lançamentos do PIS e Cofins relativos a glosas de créditos e insuficiência de recolhimento das contribuições. O recurso traz questão preliminar de ilegitimidade das pessoas naturais e, como questões de mérito, argumentação sobre caráter confiscatório das autuações, conceito de insumos e descumprimento de obrigação acessória.

Todas as questões passam a ser tratadas a seguir.

### 1) Ilegitimidade das pessoas naturais

Neste tópico a recorrente discorre sobre a responsabilidade solidária. Abaixo, excertos do recurso voluntário:

1. A responsabilidade solidária não tem cabimento na autuação impugnada. Todos atos mercantis, efetivos, foram praticados pela personalidade jurídica e,

portanto, descabido neste momento a inclusão de sócios na condição de solidários responsáveis.

(...)

4. Ora, só na impossibilidade de atingir o contribuinte natural, que se admitiria rotular os sócios por “responsáveis”; além do mais, qual ou quais fatos podem ser apontados como praticados com excesso de poderes?

(...)

5. Por proximidade, se aplica aqui o entendimento expressos na Súmula 430, do C. STJ, pois se mantida capacidade contributiva na personalidade jurídica, além de não provada qualquer ação ou omissão dos sócios, não prospera intenção de incluí-los. O artigo 135, do CTN não tem aplicação ao presente caso.

(...)

7. Portanto, requerem de antemão, seja desconsiderada proposta do i. Auditor Fiscal de responsabilizar sócios; determinando, incontinenti, a exclusão dos dois da autuação.

Assiste razão à recorrente.

A responsabilidade foi atribuída aos sócios conforme disposto no relatório fiscal nos seguintes trechos:

Ao omitir parte das contribuições PIS e COFINS nas DCTF de 2014 os responsáveis infringiram o Decreto-Lei nº 2.124 de 13 de Junho de 1984 e as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 que dispõe sobre os tributos PIS e COFINS respectivamente.

(...)

Além disso, a empresa na apuração do resultado do período de 2014, conforme Demonstração do Resultado do Exercício - DRE – informada em sua Escrituração Contábil Fiscal - ECF 2014, considerou como dedução de receita bruta os tributos PIS e COFINS nos valores apurados em sua EFD Contribuições sem declará-los ou confessá-los em parte e sem os devidos recolhimentos, infringindo, portanto, o RIR – Regulamento do Imposto de Renda – Decreto nº 3.000/99.

(...)

No contrato Social da empresa, conforme cláusula oitava, a sociedade é administrada pelos sócios Renato Pasqua, CPF 027.973.806-49 e Regina Célia Vieira Pasqua, CPF 436.526.206-82 e, portanto, estes passam a ser pessoalmente responsáveis pelos créditos tributários, segundo art. 135, inciso III do CTN. Trecho abaixo extraído do Contrato Social de 24/08/2011.

A DRJ teve o mesmo entendimento, conforme disposto no acórdão recorrido:

Conforme se verifica nos Autos de Infração, a empresa, ao longo do ano de 2014, omitiu, nas respectivas DCTF, parte do débito das contribuições apuradas em seus

arquivos digitais, eximindo-se de efetuar o recolhimentos das contribuições para o PIS e para a Cofins para os períodos citados. Constatou a fiscalização que na Demonstração do Resultado do Exercício - DRE (informada na Escrituração Contábil Fiscal - ECF 2014), a fiscalizada considerou como dedução da receita bruta os tributos de PIS e Cofins nos valores que foram apurados na EFD - Contribuições, sem, contudo, declará-los integralmente nas DCTF e sem os devidos recolhimentos.

Nota-se, portanto, que os atos praticados atestam a prática habitual de não declarar integralmente o valor das contribuições nas DCTF, tal como escriturado em sua contabilidade (ECF e EFD), caracterizando a omissão de informações a que estava obrigado a prestar à autoridade fazendária.

A responsabilidade atribuída aos sócios baseou-se no inciso III do art. 135 do CTN, abaixo transcrito:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Tratando-se de responsabilidade pessoal, é necessário que exista alguma mínima indicação de sua participação no ato praticado ou, ao menos, indicação de que tinham conhecimento ou tenham se beneficiado pessoalmente de tal ato.

Não existe tal indicação no processo.

Primeiro porque a omissão de valores em DCTF não foi total. Como exposto pela fiscalização, a recorrente omitiu **parte** de seus débitos em DCTF. Não se espera que **todos** os sócios tenham conhecimento pleno dos tributos devidos pela empresa e que saibam exatamente o que foi ou não declarado em DCTF - especialmente como no caso em tela em que, como será visto adiante, a obrigação acessória é cumprida por terceiros.

Sobre a segunda alegação da fiscalização, de que os sócios seriam responsáveis por conta de uma informação equivocada na DRE, também não é razoável. A argumentação é a de que no demonstrativo de resultados foram descontados da receita bruta os valores de PIS e Cofins constantes na EFD-Contribuições que não foram declarados integralmente em DCTF. Ora: não se espera que os sócios tenham conhecimento e sejam responsáveis por uma sutileza como essa, difícil de ser verificada até por quem conhece bem a parte tributária.

Pelo contrário, em simples cotejamento das assinaturas constantes em carta resposta à intimação da fiscalização com as constantes no contrato social, verifica-se que não era algum dos sócios que atendia a fiscalização e que seria responsável pelas informações fornecidas:

Para essa industrialização a empresa conta com vários parceiros, como: CBL - Laminação Brasileira de Cobre, Cecil S/A - Laminação de Metais e Paranapanema S/A. Para exemplificar a operação, anexo cópia de algumas remessas de sucata e retorno de vergalhão referente a essas remessas.

#### 7 - Energia Elétrica


Estamos anexando cópias de todas as notas fiscais de aquisição de energia elétrica que geraram créditos de PIS e COFINS no período.

Guaxupé, 16 de julho de 2018.

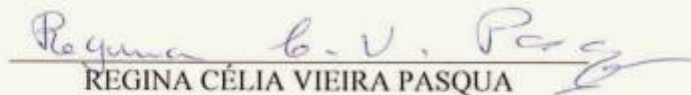
  
Condupasqua Condutores Elétricos Ltda.

**CLÁUSULA DÉCIMA NONA** – Fica eleito o foro da comarca de Guaxupé – MG, para o exercício e o cumprimento dos direitos e obrigações resultantes deste contrato.

E assim, por estarem justos e contratados, assinam o presente instrumento de alteração de contrato social, em três vias de igual teor e validade na presença das duas testemunhas, que também assinam, para os devidos efeitos.

  
Guaxupé, 24 de agosto de 2011.

  
RENATO PASQUA

  
REGINA CÉLIA VIEIRA PASQUA

NE0250336  
PROTOCOLO: 11/649.2  
JUNTA COMERCIAL  
CERTIFICADO O REGISTRO:  
EM 16/09/2011  
CONDUPASQUA CONDUTORES ELE

Nas próprias DCTF enviadas para a RFB, o nome do responsável pelo preenchimento dos documentos não é o de nenhum dos sócios:

---

**Dados do Responsável pelo Preenchimento**

---

Nome: PAULO FERNANDO PIOLI

CPF: 040.096.876-22

Inscrição no CRC: 69742

UF: MG

Telefone: (35)3559-6650 Ramal: 6661

Fax: (35)3559-6663

Correio Eletrônico: PAULO@CONDUPASQUA.COM.BR

Não existe também, no processo, nenhuma informação ou alegação que pudesse levar à conclusão de que Renato ou Regina tenham se beneficiado direta ou indiretamente dos atos praticados.

Nesse contexto, entendo que não existem elementos que comprovem a participação, o conhecimento ou o beneficiamento pessoal de ambos os sócios nos atos praticados, não cabendo a atribuição de responsabilidade solidária para nenhum deles.

**2) Caráter confiscatório das autuações, conceito de insumos e descumprimento de obrigação acessória.**

No presente tópico, a recorrente alega de forma genérica que todos os itens glosados são utilizados como insumos, sem entrar em nenhuma questão específica sobre cada um deles, improcedência da hipótese de descumprimento de obrigação acessória e discorre sobre o caráter confiscatório das multas. Abaixo, trechos do recurso:

8. A autuação focou, em comum, duas contribuições sociais: PIS e COFINS e, glosando créditos legítimos e, ainda, valendo de meras faltas administrativas para onerar a Contribuinte.

(...)

12. Todos itens glosados são utilizados como insumos. O i. Auditor Fiscal, de forma subjetiva, faz juízo de valores infundados sobre o que seja ou não integrante da cadeia produtiva dos bens produzidos pela Autuada, ou seja, conjecturou que diversos produtos não poderiam ser considerados insumos.

(...)

14. Com a devida vênia, o conceito de insumos deve mesmo ser ampliado e não restrito – como pretendido na autuação. A questão já foi objeto de inúmeras discussões até surgir posicionamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais-CARF, como por exemplo, o julgamento do recurso voluntário do processo 11020.001952/2006-22:

(...)

16. Ora, para compor o preço final dos bens produzidos, todo e qualquer item compõe o custo. A pretensa limitação não se sustenta. Exemplificando,

inconcebível não considerar o café servido no setor produtivo como custo! Por igual, os paletes, que verdadeiramente são utilizados por embalagens.

17. Conceito de insumos para as duas hipóteses de contribuições sociais – PIS e COFINS – há de ser o mais amplo possível; afinal, não se concebe limitação conforme difundido na autuação.

(...)

20. E quanto a hipótese e infringência acessória, ou seja, descumprimento de norma em não entregar DCTF's ou mesmo com lançamentos diferentes daquilo que efetivamente deveria ser posto como apurados, também não pode proceder.

21. O mero fato de se permitir ao i. Agente Fiscal o levantamento constante da autuação, por si, permite afastar a cominação pretendida! Ora, se o fez – e imaginando que houvesse razão no trabalho por ele elaborado – o lançamento tornar-se-ia uma exação regular quando esgotadas as Instâncias.

22. Então, porque apenar a Contribuinte com exageradas multas? Porque o caráter de confisco?

23. A Contribuinte não reconhece objeto da autuação, mas se por ventura restar vencida no enfrentamento – com o devido processo legal – o crédito poderá vir a se tornar legítimo e, portanto, injustificada a imposição de multas cuja finalidade não é outra senão a de verdadeiro confisco.

Não assiste razão à recorrente.

Com relação à argumentação da recorrente de que todo e qualquer item compõe o custo dos bens produzidos, deve ser considerado como insumo e que não se concebe qualquer limitação ao seu creditamento, não é verdadeira.

A matéria já foi levada ao Poder Judiciário e, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo, o Superior Tribunal de Justiça decidiu que o conceito de insumos no âmbito do PIS e da COFINS deve se pautar pelos critérios da essencialidade e relevância dos produtos adquiridos em face à atividade econômica desenvolvida pela empresa, nos seguintes termos:

EMENTA TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, (...).

DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA.

(...).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando

contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

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

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual EPI.

(...)

VOTO

(...)

31. Reconheça-se que a interpretação restritiva do conceito de insumos, para fim de creditamento relativo às contribuições PIS/COFINS, tem realmente prevalecido nesta Corte Superior; eis a indicação de decisões nesse sentido, aliás esmeradamente elaboradas por um dos seus mais cuidadosos, meritosos e percuientes julgadores:

(...)

37. Contudo, a reflexão nos mostra que o conceito estreito de insumo, para além de inviabilizar a tributação exclusiva do valor agregado do bem ou do serviço, como determina a lógica do comando legal, decorre de apreensão equivocada, com a devida vênia, do art. 111 do CTN em que, aliás, insiste, persiste e não desiste a Fazenda Pública, como se trabalhasse algo aleatório ou incerto, num ambiente em que se prima pelas certezas, qual seja, o ambiente da tributação.

(...)

41. Todavia, após as ponderações sempre judiciosas da eminente Ministra REGINA HELENA COSTA, acompanho as suas razões, as quais passo a expor:

(...)

É importante registrar que, no plano dogmático, três linhas de entendimento são identificáveis nos votos já manifestados, quais sejam:

i) orientação restrita, manifestada pelo Ministro Og Fernandes e defendida pela Fazenda Nacional, adotando como parâmetro a tributação baseada nos créditos físicos do IPI, isto é, a aquisição de bens que entrem em contato físico com o produto, reputando legais, via de consequência, as Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004;

ii) orientação intermediária, acolhida pelos Ministros Mauro Campbell Marques e Benedito Gonçalves, consistente em examinar, casuisticamente, se há emprego direto ou indireto no processo produtivo ("teste de subtração"), prestigiando a avaliação dos critérios da essencialidade e da pertinência. Tem por corolário o reconhecimento da ilegalidade das mencionadas instruções normativas, porquanto extrapolaram as disposições das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003; e

iii) orientação ampliada, protagonizada pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Relator, cujas bases assenhoreiam-se do conceito de insumo da legislação do IRPJ. Igualmente, tem por consectário o reconhecimento da ilegalidade das instruções normativas, mostrando-se, por esses aspectos, a mais favorável ao contribuinte.

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

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

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.

No caso em tela, observo tratar-se de empresa do ramo alimentício, com atuação específica na avicultura (fl. 04e).

Assim, pretende sejam considerados insumos, para efeito de creditamento no regime de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS ao qual se sujeitam, os valores relativos às despesas efetuadas com "Custos Gerais de Fabricação", englobando água, combustíveis e lubrificantes, veículos, materiais e exames laboratoriais, equipamentos de proteção individual - EPI, materiais de limpeza, seguros, viagens e conduções, "Despesas Gerais Comerciais" ("Despesas com Vendas", incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões) (fls. 25/29e).

Como visto, consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARF, há que se analisar, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.

Observando-se essas premissas, penso que as despesas referentes ao pagamento de despesas com água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI, em princípio, inserem-se no conceito de insumo para efeito de creditamento, assim compreendido num sistema de não-cumulatividade cuja técnica há de ser a de "base sobre base".

(...)

42. Diante do exposto, voto pelo parcial conhecimento do Recurso Especial, para, nesta extensão, dar-lhe parcial provimento, a fim de determinar o retorno dos autos à instância ordinária, nos termos do fundamento supra.

Assim, prevaleceu a orientação intermediária, consistente em examinar, casuisticamente, se há emprego direto ou indireto no processo produtivo ("teste de subtração"), prestigiando a avaliação dos critérios da essencialidade e da relevância.

Deve ser destacado que toda a análise sobre os bens/serviços que podem gerar créditos se refere à essencialidade e relevância destes dentro do processo produtivo, como indicado no Acórdão do STJ. Imaginar que dispêndios fora destes pudessem gerar crédito significaria admitir, por exemplo, que as aquisições para setores administrativos, que também são essenciais e relevantes para qualquer empresa, igualmente gerariam créditos.

Em verdade, essa delimitação consta expressamente do art. 3º, caput, inciso II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003:

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

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

Nesse contexto, fundamental analisar de forma casuística cada situação, não sendo cabíveis alegações de que todo e qualquer item gera direito a crédito do PIS e da Cofins.

A fiscalização analisou de forma individualizada cerca de 1.200 itens diversos, conforme consta às fls. 50 a 195. Para cada mês do ano de 2014 fez essa análise, entendendo que aproximadamente 70% desses itens davam direito a crédito de PIS/Cofins e 30% não dariam tal direito. Foi atendida, então, a orientação do REsp nº 1.221.170/PR.

Dentre os itens glosados, constam produtos diversos como shampoo, silicone, saco de lixo, papel higiênico, papel toalha, registro, rolamento, tarugo de nylon, tampa plástica, vassoura piaçava, ventilador, soro fisiológico, sabonete, além de centenas de outros.

A DRJ fez uma análise e reverteu glosas de serviços utilizados como insumos como manutenção de gerador, esmaltação, locação de equipamento, manutenção de feiras, serviços de empilhadeiras, etc.

A empresa não apresentou elementos que demonstrassem o enquadramento dos itens glosados no conceito de insumos definido pelo REsp 1.221.170/PR.

Nesse contexto, não é cabível o creditamento dos itens cuja glosa foi mantida apenas com base em alegação genérica de que todos eles dariam direito a crédito, como quer a recorrente.

Com relação à argumentação sobre descumprimento de obrigação acessória, fundamental lembrar que a empresa não foi autuada por esse motivo. Não foi aplicada multa regulamentar ou qualquer outro tipo de sanção nesse aspecto (os lançamentos referiam-se apenas a glosas de créditos de PIS/Cofins e insuficiência de recolhimento das contribuições). O descumprimento de obrigação acessória (com omissão de parte dos valores devidos das contribuições) foi abordado no contexto da responsabilização solidária dos sócios – assunto já tratado no item anterior.

Por fim, quanto ao caráter confiscatório da multa, fundamental notar que, nos termos do artigo 26-A, do Decreto nº 70.235/72, não cabe a este Colegiado, “afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade”:

No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

A matéria já foi sumulada pelo CARF:

Súmula CARF nº 2 Aprovada pelo Pleno em 2006

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 101-94876, de 25/02/2005 Acórdão nº 103-21568, de 18/03/2004  
Acórdão nº 105-14586, de 11/08/2004 Acórdão nº 108-06035, de 14/03/2000  
Acórdão nº 102-46146, de 15/10/2003 Acórdão nº 203-09298, de 05/11/2003  
Acórdão nº 201-77691, de 16/06/2004 Acórdão nº 202-15674, de 06/07/2004  
Acórdão nº 201-78180, de 27/01/2005 Acórdão nº 204-00115, de 17/05/2005

A alegação de caráter confiscatório da multa, assim, não deve ser conhecida.

### **Conclusão**

Por todo o exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso voluntário, exceto no que se refere ao caráter confiscatório da multa, para, na parte conhecida, dar-lhe parcial

provimento para excluir da solidariedade passiva os sócios Renato Pasqua e Regina Célia Vieira Pasqua.

*Assinado Digitalmente*

**Fábio Kirzner Ejchel**