



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16004.720207/2013-27
ACÓRDÃO	3003-002.630 – 3ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	7 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	REAL RIO PRETO COMÉRCIO DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2009, 2010

MULTA DE OFÍCIO. EFEITO CONFISCATÓRIO. NÃO CONHECIMENTO.

Inviável a análise de alegação de efeito confiscatório da multa de ofício na esfera administrativa, nos termos da Súmula CARF nº 2.

PIS/COFINS. ATIVIDADE COMERCIAL. INEXISTÊNCIA DE CRÉDITO.

Inexistente o direito a crédito de PIS e COFINS na atividade de comércio, conforme entendimento consolidado na Súmula CARF nº 234.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, conhecer em parte do recurso voluntário, apenas em relação ao direito a crédito para as contribuições sociais relativo a insumos para empresa comercial, e negar-lhe provimento.

Sala de Sessões, em 7 de novembro de 2025.

Assinado Digitalmente

Alexandre Freitas Costa – Relator

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Vinicius Guimaraes, Regis Xavier Holanda (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário contra acórdão proferido pela 1ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento em Campo Grande que julgou improcedente a impugnação do sujeito passivo.

O Acórdão n.º 04-52.441 (fls. 895/906) apresenta a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009, 2010

DILIGÊNCIAS E PERÍCIA.

Apesar de ser facultado ao sujeito passivo o direito de solicitar a realização de diligências ou perícias, compete à autoridade julgadora decidir sobre sua efetivação, podendo ser indeferidas as que sejam consideradas prescindíveis ou impraticáveis.

MULTA. INCONSTITUCIONALIDADE. EFEITO CONFISCATÓRIO. EXAME NA ESFERA ADMINISTRATIVA. IMPOSSIBILIDADE.

É defeso na esfera administrativa o exame de constitucionalidade de lei, bem como o da violação pelo ato normativo a princípios constitucionais, entre eles o da vedação ao confisco.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Ano-calendário: 2009, 2010 EMPRESA COMERCIAL. CRÉDITO FISCAL. COMPROVAÇÃO.

Não comprovada a possibilidade de creditamento, esse não é possível de ocorrer, em especial quanto aos insumos e encargos de depreciação relativamente a empresas exclusivamente comerciais.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Ano-calendário: 2009, 2010 MOTIVOS DE AUTUAÇÃO E RAZÕES DE IMPUGNAÇÃO. SIMILITUDE.

Aplicam-se à Contribuição para o PIS/Pasep as mesmas razões expendidas para a Cofins, em face da similitude dos motivos de autuação e das razões de impugnação.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Por bem resumir os fatos, sirvo-me do Relatório do Acórdão *a quo*:

Trata o presente processo de lançamentos de ofício de Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins (fls. 797 a 817), dos períodos de apuração janeiro de 2009 a dezembro de 2010.

Os valores lançados foram de R\$ 1.212.949,14 (Cofins) e R\$ 263.337,70 (PIS/Pasep), incluídos a multa de ofício (75%) e os juros moratórios calculados até abril de 2013.

No Termo de Descrição dos Fatos (fls. 786 a 796), anexo aos Autos de Infração, constam a descrição dos fatos motivadores e a fundamentação quanto aos lançamentos de ofício.

A ciência quanto aos lançamentos ocorreu em 2 de maio de 2013, conforme assinatura aposta nos campos próprios dos Autos de Infração.

Na impugnação (fls. 820 a 841), protocolada em 31 de maio de 2013, foi alegado, em apertada síntese:

a) “PARA QUE SEJA CARACTERIZADA RECEITA, TOMA-SE A PALAVRA NA SUA ACEPÇÃO MAIS AMPLA POSSÍVEL, OU SEJA, TUDO QUE É AUFERIDO PEIA PESSOA, JURÍDICA OU FÍSICA, DE TODOS OS SETORES PRODUTIVOS DA SOCIEDADE, AGRICULTURA, INDÚSTRIA, COMÉRCIO E SERVIÇOS. PORÉM, PARA SE CREDITAR DOS INSUMOS DA CADEIA PRODUTIVA DE QUALQUER UM DESSES SEGMENTOS, DIRETA OU INDIRETAMENTE ENVOLVIDOS NA OBTENÇÃO DA RECEITA TRIBUTADA, RESTRINGE-SE, ENTENDENDO QUE SÓ DARÃO DIREITOS AQUELES ENVOLVIDOS DIRETAMENTE NA PRODUÇÃO E SOMENTE DOS SETORES DA INDÚSTRIA E SERVIÇOS, ISTO É ANTI-ISONÔMICO! TRATA-SE COM EXCESSIVA VANTAGEM O SUJEITO ATIVO EM DETRIMENTO DO CONTRIBUINTE, NESTE CASO REFÉM DE UM ENTENDIMENTO DESPROPORCIONAL, DEZARRAZOADO E CONSTITUCIONALMENTE NÃO ENCONTRA GUARIDA”;

b) “SERÁ QUE AS LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR SÓ SE ENCONTRAM DESCRITAS NO ARTIGO 150 E 151 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL?

CLARO QUE NÃO! O ART. 150 DA CF JÁ COMEÇA DESMISTIFICANDO A QUESTÃO QUANDO DIZ ‘SEM PREJUÍZO A OUTRAS GARANTIAS ASSEGURADAS AO CONTRIBUINTE’”;

c) “NO INC. II DO ART. 146 DA CF VEMOS QUE ‘CABE À LEI COMPLEMENTAR REGULAR AS LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR’. COM ISSO QUER DIZER QUE AS LIMITAÇÕES ESTÃO TODAS NO BOJO DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, CABENDO A LEI COMPLEMENTAR SOMENTE REGULÁ-LAS”;

d) "... NECESSÁRIO SE FAZ ENTENDERMOS QUE A LEI TRIBUTÁRIA NÃO EXISTE PARA SERVIR COMO MEIO DE ARRECADAÇÃO DO ESTADO, MESMO SENDO IMPRESCINDÍVEL ESSA ARRECADAÇÃO. EXISTE COMO MEIO DE PROTEÇÃO À ESFERA A ESFERA PRIVADA DO PARTICULAR CONTRA A INVAÇÃO E VORACIDADE DO FISCO. ISSO, COMO TODAS AS DEMAIS REGRAS JURÍDICAS TEM QUE TER NA CONSTITUIÇÃO O SEU FUNDAMENTO";

e) "... QUANDO VEMOS ARTIGOS COMO OS O AUTO DE INFRAÇÃO, NÓS VEMOS A LEI SE PRESTANDO A PROTEGER MUITO MAIS INTERESSES DA ARRECADAÇÃO DO QUE A ESFERA DA LIBERDADE DO PARTICULAR";

f) "... 'NINGUÉM É OBRIGADO A FAZER OU DEIXAR DE FAZER ALGUMA COISA SENÃO EM VIRTUDE DE LEI', ART. 5, INC. II. O PARTICULAR PODE FAZER TUDO QUE NÃO LHE SEJA PROIBIDO, DIFERENTEMENTE DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA QUE SÓ PODERÁ AGIR QUANDO LHE FOR PERMITIDO POR LEI";

g) "... VEMOS NOS FUNDAMENTOS DESSE AUTO UMA INVERSÃO DESSES PRINCÍPIOS. QUANDO SE FALA QUE SÓ PODERÁ, O CONTRIBUINTE, SE CREDITAR EM DETERMINADAS CIRCUNSTÂNCIAS, É O QUE DIZ, POR EXEMPLO, O ART. 3º 10.637/2002 E 10.833/2003, SE DIZ QUE O PARTICULAR SÓ PODE FAZER O QUE A LEI LHE PERMITE, ENQUANTO QUE O ADMINISTRADOR PODE RECLAMAR (FAZER/AGIR) CONQUANTO QUE A LEI NÃO LHE PROÍBA";

h) mesmo que no artigo 111 do CTN haja a determinação de interpretação literal da legislação, esta deve ser finalística, lógico-sistemática, histórica, gramatical etc.;

i) "a não-cumulatividade do PIS e da COFINS não visa eliminar o ônus das contribuições apenas no processo industrial, pois tais contribuições não são devidas apenas pelas pessoas jurídicas do setor industrial, mas por todas as pessoas jurídicas que auferam receitas";

j) "os insumos no contexto do regime de apuração da contribuição ao PIS e da COFINS devem ser considerados como todos os fatores necessários ao desempenho das atividades empresariais, seja na, produção, comercialização de bens ou prestação de serviços";

k) "dessa forma, poderiam ser considerados como insumos para fins de PIS e de COFINS não apenas o consumo relativo à produção ou execução de bens, mas também os demais fatores necessários à obtenção de receitas, seja na prestação de serviços, na fabricação ou na comercialização de mercadorias, afastando-se o conceito delineado pela legislação do IPI";

l) "outro argumento favorável à tese decorre da leitura atenta do art. 3º, II das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, que menciona o crédito de insumos na venda de bens e faz referência expressa à vedação de crédito em relação a uma modalidade de comissão de venda prevista no art. 2º da Lei nº 10.485/02 paga pelo fabricante ou importador aos concessionários na venda direta de determinados tipos de automóveis";

- m) “em face dessa exclusão expressa de insumos de venda, poder-se-ia concluir a contrário sensu que os demais insumos de venda geram direito a crédito de PIS e de COFINS”;
- n) “... a não-cumulatividade do PIS/COFINS está prevista no artigo 195, §12, da Constituição Federal. De sua análise, extrai-se a seguinte norma jurídica: “dada a competência tributária da União para impor o PIS/COFINS sobre o faturamento, deve ser observada a não-cumulatividade das contribuições”;
- o) “a Constituição Federal vedou, portanto, a cumulação do PIS e da COFINS do faturamento dos contribuintes ao longo das várias cadeias de comercialização de determinada mercadoria, de modo a expurgar o efeito cascata das contribuições”;
- p) “esse valor se afigura como um princípio constitucional e também como um limite objetivo do referido princípio, i.e., prescrições normativas que viabilizam sua instrumentalização. E não se verifica na norma do artigo 195, §12, da Constituição Federal, qualquer vedação à não-cumulatividade do PIS/COFINS”;
- q) “mas as Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, ao preverem restrições a este regime, incorrem em inconstitucionalidades notórias”;
- r) a inconstitucionalidade das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 está explícita na violação à plenitude da não-cumulatividade, à capacidade contributiva, à isonomia constitucional e à vedação ao confisco em relação aos prestadores de serviços;
- s) tais leis ainda padecem de inconstitucionalidades formais, por terem se originado de Medidas Provisórias editadas entre 1º de janeiro de 1995 a 11 de setembro de 2001;
- t) recentes decisões judiciais e administrativas mudaram o conceito de insumos e abriram oportunidades “para empresas recuperarem créditos nos últimos 5 anos”;
- u) são exorbitantes os valores das multas sobre os “... CRÉDITOS SOBRE ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO (3.1.2.1); CRÉDITOS NÃO COMPROVADOS(3.1.2.2.1); CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS (3.1.2.2.2); CRÉDITOS NÃO UTILIZADOS OU UTILIZADOS INCORRETAMENTE (3.1.2.2.3); BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO (3.1.2.3)”, afrontando assim os princípios da razoabilidade, proporcionalidade e vedação ao confisco;
- v) “no final de 2010, a 2ª Turma da 2ª Câmara do CARF, ao apreciar o Recurso Voluntário interposto no âmbito do processo administrativo nº. 11020.001952/2006-22, por unanimidade, alargou o conceito dos insumos que geram o direito aos créditos de PIS e COFINS na modalidade não-cumulativa”;
- w) “segundo a decisão, todos os custos decorrentes de gastos feitos com pessoas jurídicas e que sejam necessários para a atividade produtiva dos contribuintes devem gerar créditos para a apuração do PIS e da COFINS não cumulativos, aproximando o conceito de crédito das contribuições com o conceito de despesas

dedutíveis para a apuração do IRPJ”, entendimento que foi cancelado pelo “Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por meio do acórdão prolatado no julgamento da Apelação Cível nº. 0029040-40.2008.404.7100/RS”;

x) assim, “o critério que se mostra consentâneo com a noção de receita é o adotado pela legislação do imposto de renda. Insumos, então, são os gastos que, ligado 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”.

A decisão recorrida manteve o crédito tributário por entender que a restrição de créditos, especialmente de insumos e depreciação, era legalmente imposta à empresa, dado seu objeto social exclusivamente comercial, e por não ser competente para julgar a inconstitucionalidade das normas que impõem essas restrições.

A Recorrente apresentou Recurso Voluntário (fls. 925/936) reiterando os argumentos apresentados na Manifestação de Inconformidade e alegando, quanto ao mérito, que:

- as despesas são essenciais para sua atividade comercial;
- ao restringirem os créditos para as contribuições sociais, estão as Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 a violar a Constituição Federal;
- que há violação aos princípios da isonomia, da capacidade contributiva e do não confisco;
- a aplicação da multa no percentual de 75% é flagrantemente confiscatória, desproporcional e excessiva.

Ao final requer *“seja o presente recurso recebido, acolhendo-se as razões ora expostas, julgando-o Totalmente Procedente, para reformar a r. decisão recorrida, determinando-se o cancelamento do débito fiscal ou, alternativamente, o cancelamento ou redução da multa aplicada”*.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Alexandre Freitas Costa**, Relator

I - TEMPESTIVIDADE

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo parcial conhecimento.

II – DO CONHECIMENTO

Alega a recorrente que a multa de ofício no percentual de 75% é exorbitante, desproporcional e possui efeito confiscatório, violando o Art. 150, IV, da Constituição Federal.

Cita o julgamento do Recurso Extraordinário nº 754.554/GO pelo STF, no qual a Corte entendeu que penalidades pecuniárias de valor excessivo, que aniquilam o patrimônio do contribuinte, são inconstitucionais.

Tal argumento foi rejeitado pela DRJ por falta de competência da esfera administrativa para realizar tal análise, conforme o entendimento fixado pela Súmula CARF n.º 2.

A pretensão da recorrente está a colidir com o preceito da Súmula CARF n.º 2, o recurso não deve ser admitido na matéria conforme art. 101, inciso III do RICARF, instituído pela portaria MF Nº 1.634, de 21 de dezembro DE 2023

III – DO MÉRITO

No mérito, a matéria trazida à discussão neste recurso consiste em análise quanto ao direito a crédito para as contribuições sociais relativo a insumos para empresa comercial.

Alega a recorrente que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância para o desenvolvimento da atividade econômica, e não restrito à produção industrial, citando o julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170-PR pelo STJ, em sede de recurso repetitivo.

Sustenta que gastos com transporte e divulgação, por exemplo, são essenciais para a comercialização de mercadorias e, portanto, devem gerar crédito.

Reitera a tese de inconstitucionalidade das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 por restringirem o direito ao crédito.

A DRJ baseou-se no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5/2018, de observância obrigatória, que consolida o entendimento da Receita Federal sobre o tema, concluindo que não existem insumos na atividade de revenda de bens para fins de creditamento de PIS/COFINS, pois a esta atividade já é permitido o crédito sobre o valor dos bens adquiridos para revenda (inciso I do art. 3º das leis).

A decisão recorrida não está a merecer reparos por se apresentar em consonância com a Súmula CARF n.º 234, aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 05/09/2025, com vigência em 16/09/2025, que dispõe:

Na atividade de comércio não é possível a apuração de créditos da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS com base no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Acórdãos Precedentes: 9303-010.247, 9303-014.666, 9303-015.664, 9303-012.455.

Com estes fundamentos voto por negar provimento ao recurso voluntário.

IV – DISPOSITIVO

Ante o exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso voluntário e, na parte conhecida, por negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Alexandre Freitas Costa

ACÓRDÃO 3003-002.630 – 3ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA

PROCESSO 16004.720207/2013-27

DOCUMENTO VALIDADO