



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19647.008388/2004-51
ACÓRDÃO	3101-004.178 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	UNILEVER BRASIL NORDESTE PRODUTOS DE LIMPEZA S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/03/1999, 01/08/1999 a 31/03/2000, 01/06/2000 a 30/06/2000, 01/09/2000 a 30/09/2000, 01/12/2000 a 31/12/2000, 01/08/2001 a 31/08/2001, 01/12/2001 a 31/12/2001, 01/05/2002 a 31/05/2002, 01/01/2003 a 30/06/2003

DECADÊNCIA. PAGAMENTO INSUFICIENTE. PRAZO DO § 4o do art. 150 DO CTN. CRÉDITO PARCIALMENTE DECAÍDO.

Confirmado o pagamento a menor do crédito exigido no ano-calendário de 2014, aplica-se o prazo decadencial do § 4o do art. 150 do CTN. Crédito parcialmente cancelado.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/03/1999, 01/08/1999 a 31/03/2000, 01/06/2000 a 30/06/2000, 01/09/2000 a 30/09/2000, 01/12/2000 a 31/12/2000, 01/08/2001 a 31/08/2001, 01/12/2001 a 31/12/2001, 01/05/2002 a 31/05/2002, 01/01/2003 a 30/06/2003

AUTO DE INFRAÇÃO. AUSÊNCIA DE PROVAS. DECISÃO MANTIDA.

Comprovado o fato constitutivo do direito de lançar do Fisco, incumbe ao sujeito passivo autuado alegar fatos impeditivos, modificativos ou extintivos e, além de alegá-los, comprová-los efetivamente.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acatar parcialmente a preliminar suscitada e, no mérito, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, nos termos do voto da Relatora.

Assinado Digitalmente

Sabrina Coutinho Barbosa – Relatora

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenburg Filho – Presidente

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

RELATÓRIO

Com o objetivo de evidenciar adequadamente as particularidades da controvérsia, transcreve-se, a seguir, o relatório elaborado pelo Juízo a quo, conforme consta do acórdão recorrido:

Em desfavor do contribuinte acima identificado foi lavrado o auto de infração para constituição de créditos tributários referentes ao PIS/Pasep, apurado nos regimes cumulativo e não cumulativo, dos períodos acima indicados, nos valores totais (incluindo juros de mora e multa de ofício) de R\$ 119.792,75.

2 A Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, parte integrante do auto de infração em exame, narra que a autuação decorre de diferenças apuradas entre os valores escriturados e os declarados/pagos.

2.1. No Termo de Encerramento da Ação Fiscal, que também integra o citado auto de infração, estão descritos os fatos que embasaram o lançamento em exame:

2. Os valores devidos desta Contribuição foram apurados a partir da composição das bases de cálculo conforme valores contabilizados pela empresa em seus livros Diário/Razão/Balancetes (vide cópias dos balancetes mensais das contas de receitas e deduções, nos anexos - **DOCUMENTO 26**) e estão consolidados mensalmente nos “Demonstrativos dos Valores nas Contas que Compõem as Bases de Cálculo do PIS e da COFINS” (vide anexos - **DOCUMENTO 16**); a partir do qual foram compiladas as Bases de Cálculo e apurados os valores devidos e diferenças a tributar, que constam nos seguintes demonstrativos:
- Composição da Base de Cálculo- PIS – Período de 01/1999 a 06/2003 (**DOC.17**)
 - Apuração de Débito- PIS (período de 01/1999 a 06/2003) e Demonstrativo dos Créditos da Contribuição para o PIS (01/01/2003 a 30/06/2003) (**DOC.18**)
 - Pagamentos- PIS – Período de 01/1999 a 06/2003 (**DOC.19**)
 - Demonstrativos de Situação Fiscal Apurada – PIS – Período de 01/1999 a 06/2003 (**DOC.20**)
3. Em relação aos Créditos do PIS (caput do art. 3.º da Lei n.º 10.637, de 2002, e do art. 3.º da Lei n.º 10.833, de 2003), temos os seguintes esclarecimentos a fazer:
- Na planilha apresentada pela empresa (DOC.28), a mesma apura o crédito relativo as despesas e custos incorridos no mês de **energia elétrica** em duplicidade, ou seja, consta no item serviços utilizados como insumo e no item específico “Energia Elétrica”;
 - Na planilha aludida a empresa calcula crédito sobre bens e serviços, **NÃO** utilizados como **INSUMOS** na fabricação ou produção de bens ou produtos destinados à venda¹;
 - Além dos combustíveis e lubrificantes são **INSUMOS**:
 - a) as Matéria Prima, 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
 - b) os serviços prestados por PJ domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.
4. Os valores devidos apurados por esta fiscalização resultaram maiores que os declarados e que os pagos, compensados ou parcelados pela empresa; pelo que, essas diferenças serão tributadas através da lavratura do Auto de Infração específico.

3. Cientificado da exigência em 27/09/2004, o contribuinte apresentou suas razões de defesa em 26/10/2004, com as seguintes justificativas, em síntese:

3.1. Asseverou que os juros da taxa Selic, por serem ilegais, são inaplicáveis ao crédito tributário não pago tempestivamente.

3.2. Sustentou o caráter confiscatório da multa aplicada.

3.2. Suscitou a nulidade do lançamento, tendo em vista que os valores que deixaram de ser oferecidos à tributação², ora exigidos, referem-se a receitas financeiras e são decorrentes do mandado de segurança nº 99.0004163-1.

3.3. Suscitou a nulidade do lançamento, tendo em vista que os valores que deixaram de ser oferecidos à tributação¹, ora exigidos, referem-se a receitas financeiras e são decorrentes do mandado de segurança nº 99.0004162-3.

3.4. Disse que a autuação também tem como causa os valores referentes ao PRODEPE, esclarecendo o procedimento que adota em relação ao pagamento do ICMS, negando que a empresa receba valores a tal título.

3.5. Quanto à parte da autuação relativa ao regime não cumulativo, questionou as glosas efetuadas a título de aquisição de insumos, aluguel/leasing operacional de máquinas e equipamentos e bens do ativo permanente.

3.6. Propugnou a realização de perícia, protestando pela posterior juntada de seus quesitos e requereu o provimento de sua defesa.

4. Em 05/02/2007, por meio da Resolução 547, a 2ª turma da DRJ/Recife encaminhou o processo à unidade de origem para que a empresa autuada fosse intimada a comprovar a impetração do mandado de segurança cima referenciado.

4.1. O despacho datado de 06/09/2007, a ARF/Paulista (PE) reporta que o contribuinte, apesar de intimado, não apresentou os comprovantes requisitados.

5. Em 29/10/2007, por meio da Resolução nº 607, a 2ª turma da DRJ/Recife encaminhou o processo à unidade de origem para que fosse verificado, junto ao competente setor, se a empresa autuada integra a indigitada ação mandamental, além de outras informações sobre o andamento processual.

5.1. A diligência foi dada por cumprida mediante a juntada das cópias de fls. 625-983, retornando os autos a esta 2ª turma para prosseguimento das análises.

6. É o relatório.

Após a análise da peça de defesa, a 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Recife (PE), por unanimidade de votos, julgou-a parcialmente procedente, ante a inexistência de elementos probatórios aptos a demonstrar o direito invocado, conforme ementa a seguir transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/03/1999, 01/08/1999 a 31/03/2000, 01/06/2000 a 30/06/2000, 01/09/2000 a 30/09/2000, 01/12/2000 a 31/12/2000, 01/08/2001 a 31/08/2001, 01/12/2001 a 31/12/2001, 01/05/2002 a 31/05/2002, 01/01/2003 a 30/06/2003

REGIME CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. ALARGAMENTO. RECEITAS NÃO OPERACIONAIS. INCONSTITUCIONALIDADE.

As receitas não operacionais não devem compor a base de cálculo da Cofins do regime cumulativo, tendo em vista a declaração de inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro 1998, pelo Supremo Tribunal Federal (STF), em julgamento definitivo submetido à sistemática prevista no art. 543-B do então Código de Processo Civil (CPC) vigente à época, tendo a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) já adotado os procedimentos estabelecidos na Portaria PGFN/RFB nº 1, de 12 de fevereiro de 2014.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO. INSUMOS.

A pessoa jurídica poderá descontar créditos do PIS/Pasep na aquisição de 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.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO. ALUGUEIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

A pessoa jurídica poderá descontar créditos do PIS/Pasep de aluguéis de máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/03/1999, 01/08/1999 a 31/03/2000, 01/06/2000 a 30/06/2000, 01/09/2000 a 30/09/2000, 01/12/2000 a 31/12/2000, 01/08/2001 a 31/08/2001, 01/12/2001 a 31/12/2001, 01/05/2002 a 31/05/2002, 01/01/2003 a 30/06/2003

Ementa:

IMPUGNAÇÃO AO LANÇAMENTO. APRESENTAÇÃO DE PROVAS PELO SUJEITO PASSIVO.

Comprovado o fato constitutivo do direito de lançar do Fisco, incumbe ao sujeito passivo autuado alegar fatos impeditivos, modificativos ou extintivos e, além de alegá-los, comprová-los efetivamente.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA COM BASE NA VARIAÇÃO DA TAXA SELIC. LEGALIDADE.

É cabível, por disposição literal de lei, a incidência de juros de mora com base na variação da taxa Selic, sobre o valor do imposto apurado em procedimento de ofício, que deverão ser exigidos juntamente com o imposto não pago espontaneamente pelo contribuinte.

MULTA DE OFÍCIO. CARÁTER CONFISCATÓRIO. IMPROCEDÊNCIA.

O princípio do não-confisco, constitucionalmente expresso, refere-se aos tributos e não às sanções, além de dirigir-se ao legislador e não à Administração Tributária.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Em sede recursal, a recorrente insurge-se contra os fundamentos expendidos no acórdão recorrido, limitando-se, contudo, a reiterar os argumentos anteriormente apresentados em sua manifestação de inconformidade.

É o breve relatório.

VOTO

Conselheira **Sabrina Coutinho Barbosa**, Relatora.

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Consoante narrado, foi lavrado Auto de Infração em face da empresa, visando ao lançamento da Contribuição ao PIS, em razão de diferenças apuradas entre os valores escriturados e os valores declarados/pagos, relativas ao período de fevereiro de 1999 a junho de 2003.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ) apreciou a impugnação apresentada pela contribuinte e decidiu pela **parcial procedência** da defesa, com os seguintes fundamentos principais:

a) **Ação Mandamental e Base de Cálculo da Cofins:** Reconheceu-se que a contribuinte obteve parcialmente a segurança judicial para recolher a Cofins com base na Lei Complementar nº 70/1991 (sem a base de cálculo ampliada da Lei nº 9.718/1998), mantendo-se, contudo, a alíquota de 3%. Após decisões judiciais desfavoráveis à contribuinte e o trânsito em julgado da matéria, concluiu-se que, para o período em questão, as **receitas financeiras não deveriam compor a base de cálculo da Cofins**, conforme entendimento do STF no RE nº 585.235 e Nota PGFN-CRJ nº 1.114/2012;

b) **PRODEPE – Programa de Desenvolvimento de Pernambuco:** A DRJ afastou a alegação da contribuinte de que parte das receitas apuradas seriam decorrentes de incentivos fiscais do PRODEPE, por **ausência de provas** quanto à origem dos valores e à vinculação com os benefícios. Ressaltou-se que o ônus da prova compete ao contribuinte, conforme o art. 373 do CPC e os arts. 16, III, do Decreto nº 70.235/1972 e 36 da Lei nº 9.784/1999;

c) **Dos créditos glosados:** A Fiscalização glosou créditos de PIS/Pasep apurados com base em despesas que o contribuinte declarou como insumos, mas que não se enquadram no conceito legal estabelecido pelo regime não cumulativo. Foram desconsideradas despesas como: vales-refeição, serviços de chá e café, materiais de limpeza, assistência médica, transporte de empregados, entre outras, por não terem relação direta com o processo produtivo.

O conceito de insumo, conforme jurisprudência e a legislação vigente (Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003), deve observar a essencialidade ou relevância para a atividade-fim da empresa. De acordo com a DRJ, alegação genérica de que tais itens seriam necessários à produção não é suficiente, **cabendo ao contribuinte apresentar prova específica**, nos termos do art. 16, III, do Decreto nº 70.235/72.

Não bastasse, a fiscalização não glosou os créditos referentes a matérias-primas (produtos químicos, bouquets e perfumes), nem os relativos à depreciação de bens do ativo imobilizado, tampouco os valores de aluguel/leasing operacional de máquinas em certos meses — créditos esses efetivamente considerados.

Entretanto, verificou-se omissão quanto aos valores de leasing de equipamentos de informática nos meses de março, abril e maio/2003, os quais, por isonomia com os demais meses,

foram reconhecidos como créditos no montante de R\$ 1,54, R\$ 1,45 e R\$ 1,25, respectivamente, com base no art. 3º, IV, da Lei nº 10.637/2002;

d) **Juros – Aplicação da Selic:** Rejeitou-se o questionamento da contribuinte sobre a legalidade da cobrança de juros com base na **taxa Selic**, confirmando sua validade conforme a Lei nº 9.065/1995 e as MPs nº 947/1995 e nº 972/1995, plenamente incorporadas ao ordenamento jurídico.

e) **Multa de Ofício e Princípio do Não-Confisco:** A DRJ afastou a alegação de confisco pela multa de ofício, esclarecendo que o **princípio do não-confisco (art. 150, IV, da CF/88)** aplica-se aos tributos, não se estendendo às penalidades. Destacou que a Administração Tributária é vinculada à legalidade e não possui competência para afastar norma vigente sob alegação de inconstitucionalidade.

Com base nessas razões, a DRJ decidiu pela **manutenção parcial do lançamento tributário**, com exclusão da base de cálculo da Cofins das receitas financeiras bem como, a reversão das glosas atinentes aos aluguéis de máquinas e equipamentos dos meses de março, abril e maio de 2003 e, conseqüentemente, na manutenção das demais exigências restando exonerado o crédito sobre os períodos de fevereiro, março e novembro de 1999, fevereiro, junho e dezembro de 2000, agosto de 2001, e dezembro de 2001.

Feito o introito, passo ao exame do recurso voluntário.

O primeiro ponto que merece destaque diz respeito à **DECADÊNCIA** de parte do crédito tributário exigido na autuação em apreço.

É consabido que, no caso de tributo sujeito ao lançamento por homologação, como é o caso da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, incumbe ao sujeito passivo apurar e recolher o montante devido, cabendo à autoridade fiscal proceder à homologação expressa ou tácita do pagamento, no prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, nos termos do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional.

À luz da legislação vigente à época (Lei Complementar nº 7/1970 e Leis nºs 9.718/1998, 10.637/2002 e 10.833/2003), o fato gerador dessas contribuições dá-se mensalmente, com base na receita auferida. Dessa forma, sendo constatado o pagamento antecipado, ainda que parcial — seja por desembolso direto ou por retenção na fonte —, é aplicável o prazo decadencial previsto no § 4º do art. 150 do CTN, que dispõe:

Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação

Considerando que a presente hipótese versa sobre pagamento a menor do tributo, constatado pela fiscalização com base nas diferenças apuradas entre os valores escriturados e os

valores declarados/pagos, aplica-se ao caso a regra decadencial prevista no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN).

Ao se analisar a data de ocorrência dos fatos geradores e a data da ciência do Auto de Infração, verifica-se que o prazo decadencial de cinco anos foi ultrapassado, conforme se demonstra a seguir:

001 - PIS FATURAMENTO
DIFERENÇA APURADA ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO/PAGO (VERIFICAÇÕES OBRIGATÓRIAS)

Durante o procedimento de verificações obrigatórias foram constatadas divergências entre os valores declarados e os valores escriturados ...

Fato Gerador	Val. Tributável ou Contribuição	Multa(%)
28/02/1999	R\$ 1.924,62	75,00
31/03/1999	R\$ 1.706,15	75,00
31/08/1999	R\$ 224.900,00	75,00
30/09/1999	R\$ 4.913,85	75,00
31/10/1999	R\$ 4.643,08	75,00
30/11/1999	R\$ 1.013,85	75,00
31/12/1999	R\$ 825.898,46	75,00
31/01/2000	R\$ 30.641,54	75,00
29/02/2000	R\$ 16.784,62	75,00
31/03/2000	R\$ 6.760,00	75,00
30/06/2000	R\$ 11.296,92	75,00
30/09/2000	R\$ 4.870,77	75,00
31/12/2000	R\$ 426.103,08	75,00
31/08/2001	R\$ 1.395,38	75,00

Contribuições para o regime de anexo especial

31/12/2001	R\$ 42.135,38	75,00
31/05/2002	R\$ 67.343,08	75,00


002 - PIS FATURAMENTO - INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA
DIFERENÇA APURADA ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO/PAGO (VERIFICAÇÕES OBRIGATÓRIAS)

Durante o procedimento de verificações obrigatórias foram constatadas divergências entre os valores declarados e os valores escriturados, conforme item "1" do Termo de Encerramento de Ação Fiscal, que é parte integrante deste Auto de Infração, como se aqui transcrito fosse.

Fato Gerador	Val. Tributável ou Contribuição	Multa(%)
31/01/2003	R\$ 387.869,70	75,00
28/02/2003	R\$ 347.024,85	75,00
31/03/2003	R\$ 509.016,97	75,00
30/04/2003	R\$ 821.820,00	75,00
31/05/2003	R\$ 523.357,58	75,00
30/06/2003	R\$ 256.002,42	75,00

Ciência do Contribuinte/Responsável

Declaro-me ciente deste Auto de Infração e seus anexos, dos quais recebi cópia.

Nome	Breno Torden Polli	Cargo	Gerente financeiro
CPF	267.831.218-57	Data	24/09/04
		Assinatura	

Logo, considerando que a ciência da recorrente acerca do lançamento ocorreu em 27/09/2004, restam alcançados pela decadência os períodos de apuração relativos a: fevereiro/1999 (vencimento em 27/02/2004), março/1999 (vencimento em 27/03/2004) e agosto (vencimento em 27/08/2004).

Configurada, portanto, a decadência do crédito tributário referente aos períodos mencionados, reconheço, de ofício, a sua inexigibilidade, nos termos do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

No que concerne aos demais argumentos aduzidos pela recorrente em seu recurso, verifica-se que não lhe assiste razão, pois a matéria de mérito suscitada pela Delegacia da Receita Federal para a manutenção do lançamento fiscal fundamenta-se na ausência de provas documentais suficientes que comprovem as alegações da recorrente, o que implica a manutenção da decisão recorrida.

A recorrente permaneceu inerte nesta instância, não aportando fato superveniente ou prova documental apta a fundamentar seu recurso, nos termos do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, inviabilizando o provimento do pedido.

À vista disso, por concordar com os fundamentos da decisão da DRJ, os adoto integralmente:

Do PRODEPE

11. Alega o recorrente que a autuação também tem como causa os valores referentes ao PRODEPE. Após, esclarece como se daria o recolhimento mensal do ICMS.

11.1. É necessário esclarecer que nas fundamentações contidas na descrição dos fatos que embasam a presente autuação, não emerge nenhuma indicação quanto à alegação do impugnante. Com efeito, nos citados demonstrativos dos valores das contas que compõem as bases de cálculo da contribuição, obtidos a partir dos Livros Contábeis do autuado (Diário e Balancetes Mensais) não aparecem, como título ou denominação, receitas ou ganhos que indiquem como origem benefícios advindos do PRODEPE. Confira-se (reprodução parcial da fl. 177):

(+) **OUTRAS RECEITAS**

Outras Receitas Operacionais

51310001 Difer.de Pequenos Valores em Cobrança
 51403001 Vendas Diversas - Bens de Produção
 51403049 Vendas Diversas - Outros
 51420004 Rendas Eventuais-Operacionais
 51404001 Descontos Obtidos

Receitas Financeiras

63104003 Juros S/IRPJ/CSOCIAL/IRE(EX ANT)

Receitas Financeiras Terceiros

51418001 Juros Ativos s/ctas a Receber - Clientes
 51418002 Multas Ativas s/ctas a Receber - Clientes
 62301001 Juros AtivosOutros

11.2. Caberia a ao impugnante ter apresentado elementos que comprovassem, de forma mais precisa, as suas alegações, incluindo os supostos acordos celebrados com o Estado de Pernambuco, a título do referido programa de incentivo fiscal (PRODEPE), para que permitisse ao julgador a análise e enquadramento jurídico dos supostos benefícios.

11.3. Acerca de tal providência, Moacyr Amaral dos Santos em seu Livro “Primeiras Linhas de Direito Processual Civil, Editora Saraiva 2ª edição, página 346”, ensina que “Para CHIOVENDA “o ônus de afirmar e provar se reparte entre as partes, no sentido de que é deixado à iniciativa de cada uma delas provar os fatos que deseja sejam considerados pelo juiz, isto é, os fatos que tenha interesse sejam por estes tidos como verdadeiros”. (...) O Código de Processo Civil, entretanto, resumiu o instituto do ônus da prova a um único dispositivo, o art.3335 , onde se lê:”O ônus da prova incumbe; I- ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito; ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor”. De tal forma, adotou a teoria de CARNELUTTI , estabelecida no seguinte princípio: “Quem opõe uma pretensão em juízo deve provar os fatos que a sustentam; e quem opõe uma exceção deve, por

seu lado, provar os fatos dos quais resulta; em outros termos – quem aciona deve provar o fato ou fatos constitutivos; e quem excetua, o fato a condição ou condições impeditivas ou modificativas”.

11.4. Diante dos ensinamentos acima é de se concluir que, comprovado o fato constitutivo do direito de lançar do Fisco, incumbe ao autuado alegar fatos impeditivos, modificativos ou extintivos e, além de alegá-los, comprová-los efetivamente, nos termos do artigo 373 do Código de Processo Civil vigente (art. 333 do CPC anterior), que estabelece as regras de distribuição do ônus da prova aplicáveis ao Processo Administrativo Fiscal (PAF), subsidiariamente.

11.5. O inc. III do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, dispõe que o contribuinte em sua defesa mencionará os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. Neste mesmo sentido, o art. 36 da Lei nº 9.784, de 1999, que regula, de forma geral, o Processo Administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, é expresso ao dizer que “cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado”.

11.6. À luz de tais considerações, não se acatam as justificativas apresentadas.

Dos créditos glosados

12. A Fiscalização efetuou glosas em créditos calculados sobre a aquisição de bens e serviços informados como insumos. Convém, por oportuno, tecer breves comentários acerca do conceito de insumo no sistema não cumulativo da contribuição em exame.

12.1. Com a criação do regime não-cumulativo do PIS/Pasep e da Cofins não foram poucas as dúvidas e divergências que sobrevieram acerca da extensão e conteúdo de muitos dos conceitos e institutos postos nas novas disposições legais. Com efeito, em razão de comparações, por vezes devidas e por vezes nem tanto, com os contornos e feições de outras exações também submetidas a regimes não-cumulativos, surgiram dissensões que dificultaram muito a operacionalização prática do novo regime de apuração daquelas contribuições sociais

12.2. Dentre os vários conceitos postos na legislação, um dos que mais se apresentou problemático se refere ao insumo. A importância da clarificação desse conceito está no fato de que grande parte dos créditos admitidos na sistemática da não-cumulatividade das contribuições estão vinculados à aquisição de insumos utilizados na prestação de serviços ou na fabricação de produtos destinados à venda. Assim, dependendo da acepção - mais ampla ou mais restrita - que se adote para o conceito de insumo, poderá haver uma variação muito grande no montante de créditos apropriáveis pelos contribuintes.

12.3. A possibilidade de descontar créditos das contribuições devidas a título de PIS/Pasep e da Cofins no regime não-cumulativo foi, na forma original, estabelecida, respectivamente, pelos arts. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e

10.833, de 2003. Tais artigos sofreram algumas alterações posteriores, sendo pertinente transcrever-se:

"Lei nº 10.637, de 2002

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)

(...)

Lei nº 10.833, de 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)

(...)"

12.4. No que tange à Cofins não-cumulativa, o conceito de insumo encontra-se expresso na IN SRF nº 404, de 2004, nos seguintes termos:

"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."

12.5. Já no que se refere ao PIS/Pasep não-cumulativo, o conceito de insumo encontra-se expresso na IN SRF nº 247, de 2002, com alterações da IN SRF nº 358, de 2003, nos seguintes termos:

"Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I - das aquisições efetuadas no mês: (...)

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

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

b.2) na prestação de serviços; (...)

§ 5º 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) 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;

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. (...) "

12.6. Tal definição foi ainda objeto de manifestação da Coordenação-Geral de Tributação, através da Solução de Divergência Cosit nº 15, de 2008, em que aquela unidade central estabeleceu que o termo insumo não pode ser interpretado como qualquer bem ou serviço, mas apenas aqueles bens e serviços intrínsecos à atividade da pessoa jurídica e consumidos na produção do bem ou serviço prestado:

SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 15, DE 30 DE MAIO DE 2008

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep

EMENTA: Para efeito do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2003, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente, aqueles bens ou serviços adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, II e IV; IN SRF nº 247, de 2002, art. 66, I, "b" e § 5º, II, "b".

(...)

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

EMENTA: Para efeito do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente, aqueles bens ou serviços adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado. (...).

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, II e IV; IN SRF nº 404, de 2004, art. 8º, I, "b" e § 4º, II, "b".

13. Segundo consta no Termo de Encerramento de Ação Fiscal, a autoridade fiscal consignou que o contribuinte apresentou uma planilha contendo um demonstrativo (sintético e resumo) de apuração de créditos para o PIS/Pasep (fls. 743-789), no qual foi apurado crédito sobre bens e serviços não utilizados como insumo na fabricação ou produção de bens ou produtos destinados à venda:

- Além dos combustíveis e lubrificantes são **INSUMOS**:
 - a) as Matéria Prima, 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
 - b) os serviços prestados por PJ domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.
- 4. Os valores devidos apurados por esta fiscalização resultaram maiores que os declarados e que os pagos, compensados ou parcelados pela empresa; pelo que, essas diferenças serão tributadas através da lavratura do Auto de Infração específico.

13.1. O recorrente manifestou sua contrariedade relativamente à conclusão acima, asseverando que a relação abaixo reproduzida se enquadraria no conceito de insumo:

MATERIAS PRIMAS E INGREDIENTES
 PRODUTOS EM PROCESSO
 OUTROS ESTUDOS PESQUISAS E DESENVOLV.
 ESTAGIOS E BOLSAS DE ESTUDO
 MAO DE OBRA TEMPORARIA TERCEIROS – PJ
 SERVS PREST. P/TERC - CONSULT.COM. – PF
 SERVS PREST. P/TERC - INFORMATICA – PJ
 ASSIST MEDICA/ODONTOL. C/ CONVENIO
 ASSIST MEDICA/ODONTOL. PLANO PROP.- ADM
 CESTAS DE NATAL/BRINQUEDOS P/EMPREG.
 TRANSPORTE DE EMPREGADOS
 OUTROS BENEFICIOS
 DESPS C/ RECRUTAMENTO DE FUNCIONARIOS
 CURSOS E TREINAM. EDUCACIONAIS – OUTROS
 CURSOS E TREINAMENTOS EDUCACIONAIS EM LINGUAS
 DESPS COM VIAGENS
 DESPS SOCIAIS E RECREATIVAS
 REEMBOLSO CONDUCAO E REFEICAO

MATERIAS E MEDICAMENTOS P/AMBULATORIO
 MATERIAS DE SEGURANCA E UNIFORMES
 TICKETS E VALES REFEICAO – PAT
 SERVICOS DE CHA E CAFÉ
 MATERIAS E UTENSILIOS P/COZINHA
 REUNIOES WORKSHOPS E CONFERENCIAS
 DESPESAS COM TELEFONE/FAX
 DESPESAS COM TELEFONE CELULAR
 REP & MANUT – EDIFICIOS E CONSTRUCOES
 REP & MANUT – MAQUINAS E EQUIPAMENTOS

MATERIAS UTENSILIOS E FERRAMENTAS
 REP & MANUTENCAO – OUTROS
 MATERIAS AUXILIARES DE PRODUCAO
 CONTRIBUICAO SINDICAL PATRONAL
 CORREIO MALOTE E MENSAGEIROS
 DESPESAS C/ XEROCOPIAS E MICROFILMAGEM
 IMPRESSOS E MATERIAS DE ESCRITORIO
 SERVICOS PRESTADOS P/TERCS - LIMPEZA
 MATERIAS DE LIMPEZA
 DESPESAS LEGAIS
 IMPOSTOS E TAXAS DIVERSAS
 HONORARIOS C/AGENCIAS DE COBRANCA
 OUTROS FRETES E CARRETOS
 SERVS PREST. P/TERC - CONSULT.COM. – PJ
 DESPESAS DIVERSAS

FRETES E CARRET. ENTREGAS A CLIENTES
 PRODUTOS QUIMICOS

13.2. Após, passou o recorrente a contestar individualizadamente alguns dos itens glosados, conforme se verifica na reprodução abaixo:

Vejamos alguns dos itens glosados individualmente:

(i) Produtos químicos; bouquets e perfumes: o processo produtivo da Impugnante não pode prescindir do uso de produtos químicos e de bouquets e perfumes. Isso porque a Impugnante fabrica detergente em pó e sabão em barra.

(ii) Matérias Primas e ingredientes e produtos em processo: por óbvio o produto da Impugnante não poderia ser fabricado se, em seu processo produtivo não fossem utilizadas matérias-primas, ingredientes e produtos em processo.

(iii) Outros: todos os outros itens glosados pelo Sr. Agente Fiscal são insumos para a Impugnante. Isso porque a Impugnante não poderia fabricar seus produtos caso (i) as máquinas e equipamentos não estivessem devidamente em funcionamento, (ii) seus funcionários não estivessem devidamente trajados e treinados, (iii) seus funcionários sem alimentação, (iv) suas lâbricas e equipamentos não estivessem limpos; (v) o frete não estivesse quitado; (vi) os impostos não tivessem sido pagos; (vii) seu ambulatório não estivesse munido de romédios, (viii) o local de trabalho não tivesse equipado com os itens de segurança necessários, e assim por diante.

14. Como se observa, a autoridade fiscal desconsiderou valores de bens e serviços informados pelo contribuinte como insumos ao justificar que os mesmos não exerceriam ação diretamente no produto fabricado. No Demonstrativo de Créditos da Contribuição para o PIS (fls. 199-201 e 205-225), elaborado a partir das informações apresentadas pelo contribuinte na planilha de fls. fls. 743-789, a autoridade fiscal indica os bens e serviços acatados para fins da apuração dos créditos. É possível identificar, exemplificativamente, que a descrição dos valores glosados não se coaduna com o conceito de insumo: "Tickets e Vales Refeição - PAT", "Serviços de Chá e Café", "Materiais para Laboratório", "Despesas Diversas", "Mão de Obra Temporária - Terceiros", "Assistência Médica/Odontol. Plano Próp. - Adm.", "Materiais e Utensílios para Cozinha", "Materiais de Segurança e Uniforme", "Despesas Sociais e Recreativas", "Materiais de Limpeza"; "Assistência Médica/Odontológica c/convênio", "Estágios e Bolsas de Estudo"; "Despesas com Uso de Telefone/Fax"; "Transporte de Empregados", "Despesas com Xerocópias e Microfilmagem", "Impressos e Material de Escritório", "Serviços Prestados p/ Terceiros - Consultoria Com.", "Serviços Prestados p/Terceiros - Informática".

14.1. Em sua defesa, observa-se que o contribuinte restringe-se a dizer que os itens glosados se enquadrariam no conceito de insumos e que, ausentes, não poderia produzir seus produtos. A justificativa exposta pelo recorrente, além de genérica é insuficiente, pois não consegue demonstrar que os apontados bens e serviços teriam utilização direta na produção de seus bens. A teor do inc. III do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, adiante transcrito, a peça impugnatória apresentada deveria ter indicado com precisão os pontos de divergência, as razões e as provas em que se ampara, o que não foi observado no presente caso:

"Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possui; "

14.2. Por outro lado, a contestação de que os "produtos químicos; bouquets e perfumes" haviam sido objeto de glosa não merece prosperar, posto que no indigitado demonstrativo é possível identificar que os itens "Matéria Prima Produtos Químicos" e "Matéria Prima Bouquets & Perfumes" não foram glosados, isto é, os créditos do PIS/Pasep declarados foram acatados pela Fiscalização, conforme se pode verificar nas reproduções abaixo (retiradas das fls. 199-201 e 205-225):

Demonstrativo dos Créditos da Contribuição para o PIS

Mês: Janeiro/2003

Código Operação	Locação	Conta	Crédito PIS Declarado	Nome_da_Operação	Nome_da_Conta	Crédito PIS Acatado pela Fiscalização	Discriminação do Crédito no DACCN
8132	L25	42004001	1.176,36	Industr. Encomenda - Mplanejame	Despesas c/ Fabricação de Terceiros	1.176,36	Serv. Util. c/ insumos
8152	L00	12281003	60.250,40	Compras Industrialização -Mplan	Matéria Prima Produtos Químicos	60.250,40	Bens Util. c/ insumos
8152	L00	12281004	4.608,72	Compras Industrialização -Mplan	Matéria Prima Bouquets & Perfumes	4.608,72	Bens Util. c/ insumos

Demonstrativo dos Créditos da Contribuição para o PIS

Mês: Fev/2003

Código Operação	Locação	Conta	Crédito PIS Declarado	Nome_da_Operação	Nome_da_Conta	Crédito PIS Acatado pela Fiscalização	Discriminação do Crédito no DACCN
8132	L25	42004001	961,27	Despesas c/ Fabricação de Terceiros	Industr. Encomenda - Mplanejame	961,27	Serv. Util. c/ insumos
8152	L00	12281003	48.368,86	Compras Industrialização -Mplan	Matéria Prima Produtos Químicos	48.368,86	Bens Util. c/ insumos
8152	L00	12281004	3.250,37	Compras Industrialização -Mplan	Compras Industrialização -Mplan	3.250,37	Bens Util. c/ insumos

Demonstrativo dos Créditos da Contribuição para o PIS

Mês: Março/2003

Cód. Operação	Locação	Conta	Valor_PIS	Nome_da_Operação	Nome_da_Conta	Crédito PIS Acatado pela Fiscalização	Discriminação do Crédito no DACCN
8132	L25	42004001	1.601,86	Industr. Encomenda - Mplanejame	Despesas c/ Fabricação de Terceiros	1.601,86	Serv. Util. c/ insumos
8152	L00	12281003	23.701,96	Compras Industrialização -Mplan	Matéria Prima Produtos Químicos	23.701,96	Bens Util. c/ insumos
8152	L00	12281004	6.480,38	Compras Industrialização -Mplan	Matéria Prima Bouquets & Perfumes	6.480,38	Bens Util. c/ insumos

Demonstrativo dos Créditos da Contribuição para o PIS

Mês: Abril/2003

Código Operação	Locação	Conta	Valor_PIS	Nome_da_Operação	Nome_da_Conta	Crédito PIS Acatado pela Fiscalização	Discriminação do Crédito no DACCN
8132	L25	42004001	1.151,73	Industr. Encomenda - Mplanejame	Despesas c/ Fabricação de Terceiros	1.151,73	Serv. Util. c/ insumos
8152	L00	12281003	41.900,79	Compras Industrialização -Mplan	Matéria Prima Produtos Químicos	41.900,79	Bens Util. c/ insumos
8152	L00	12281004	3.365,81	Compras Industrialização -Mplan	Matéria Prima Bouquets & Perfumes	3.365,81	Bens Util. c/ insumos

Demonstrativo dos Créditos da Contribuição para o PIS

Mês: Maio/2003

Código Operação	Locação	Conta	Valor_PIS	Nome_da_Operação	Nome_da_Conta	Crédito PIS Acatado pela Fiscalização	Discriminação do Crédito no DACCN
8132	L25	42004001	1.078,63	Industr. Encomenda - Mplanejame	Despesas c/ Fabricação de Terceiros	1.078,63	Serv. Util. c/ insumos
8152	L00	12281003	23.718,71	Compras Industrialização -Mplan	Matéria Prima Produtos Químicos	23.718,71	Bens Util. c/ insumos
8152	L00	12281004	5.198,22	Compras Industrialização -Mplan	Matéria Prima Bouquets & Perfumes	5.198,22	Bens Util. c/ insumos

Demonstrativo dos Créditos da Contribuição para o PIS

Mês: Junho/2003

Cód. Operação	Locação	Conta	Valor_PIS	Nome_da_Operação	Nome_da_Conta	Crédito PIS Acatado pela Fiscalização	Discriminação do Crédito no DACCN
8132	L25	42004001	658,57	Industr. Encomenda - Mplanejame	Despesas c/ Fabricação de Terceiros	658,57	Serv. Util. c/ insumos
8152	L00	12281003	19.531,60	Compras Industrialização -Mplan	Matéria Prima Produtos Químicos	19.531,60	Bens Util. c/ insumos
8152	L00	12281004	3.780,10	Compras Industrialização -Mplan	Matéria Prima Bouquets & Perfumes	3.780,10	Bens Util. c/ insumos
8152	L00	12281013	6.900,36	Compras Industrialização -Mplan	Matérias de Embalagem	6.900,36	Bens Util. c/ insumos

15. Quanto ao item "aluguel/leasing operacional de máquinas e equipamentos", também contestado, os indigitados dispêndios não foram objeto de glosa nos meses de janeiro, fevereiro e junho de 2003. Confira-se:

Janeiro/2003:

8303	L25	41607001	1,53	Prestação Serviço - M.Diversos	Aluguel/Leasing Operac-Outros/Equip.Informática	1,53	Desp. Alug. Equip.
8303	L25	41612901	59,51	Prestação Serviço - M.Diversos	Aluguel/Leasing Operacional-Palets	59,51	Desp. Alug. Equip.

Fevereiro/2003:

8303	L25	41607001	1,52	Aluguel/Leasing Operac-Outros/Equip.Informática	Prestação Serviço - M.Diversos	1,52	Desp. Alug. Equip.
------	-----	----------	------	---	--------------------------------	------	--------------------

Junho/2003

8303	L35	41612901	235,00	Prestação Serviço - M. Diversos	Aluguel/Leasing Operacional Palets	235,00	Desp. Alug. Equip.
------	-----	----------	--------	---------------------------------	------------------------------------	--------	--------------------

15.1. Entretanto, também deveriam ter sido considerados os valores relativos aos dispêndios de "Aluguel/Leasing Operac-Outros/Equip. Informática" aos meses de março, abril e maio de 2003, que, pelos mesmos fundamentos adotados pela autoridade fiscal nos meses de janeiro, fevereiro e junho de 2003, devem ser acrescidos, com fulcro no inc. IV do art. 3º da Lei nº 10.637, de 20024, à base de cálculo dos créditos do PIS/Pasep, nos valores de R\$ 1,54, R\$ 1,45 e R\$ 1,25, respectivamente, para março, abril e maio de 2003:

Março/2003:

8303	L37	41607001	1,54	Prestação Serviço - M.Diversos	Aluguel/Leasing Operac-Outros/Equip.Informática	-	Desp. Alug. Equip.
------	-----	----------	------	--------------------------------	---	---	--------------------

Abril/2003:

8303	L37	41607001	1,45	Prestação Serviço - M.Diversos	Aluguel/Leasing Operac-Outros/Equip.Informática	-	Desp. Alug. Equip.
------	-----	----------	------	--------------------------------	---	---	--------------------

Maio/2003:

8303	L37	41607001	1,25	Prestação Serviço - M.Diversos	Aluguel/Leasing Operac-Outros/Equip.Informática	-	Desp. Alug. Equip.
------	-----	----------	------	--------------------------------	---	---	--------------------

16. O contribuinte também contesta o suposto não aproveitamento de créditos a título da depreciação dos bens do Ativo Permanente, previsto no inc. VI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

16.1. Ocorre que tais créditos não foram objeto de glosa. Com efeito, no demonstrativo intitulado "Quadro Resumo dos Créditos Apurados pelo Fisco", que sucede o já citado Demonstrativo de Créditos da Contribuição para o PIS, consta o montante acatado a título de Encargos de Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado. Confira-se, abaixo, o quadro relativo ao mês de janeiro/2003 (fl. 205):

Quadro Resumo dos Créditos Apurados pelo Fisco

Discriminação	Mês: Janeiro/2003	
	Valor do Crédito (1,65% da BC)	Base de Cálculo
Bens Utilizados como Insumos	R\$ 72.880,24	R\$ 4.416.984,24
Serviços Utilizados como Insumos	R\$ 3.795,61	R\$ 230.036,97
Despesas de Energia Elétrica	R\$ -	R\$ -
Despesas de Aluguéis de Prédios Locados de PJ	R\$ 64,57	R\$ 3.913,33
Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equip. Locados de PJ	R\$ 61,04	R\$ 3.699,39
Encargos de Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado	R\$ 1.914,00	R\$ 116.000,00
Outros Valores com Direito a Crédito (Frete na Venda)	R\$ 3.547,27	R\$ 214.986,06
Credito Presumido Relativo a Estoque de Abertura	R\$ 1.812,13	R\$ -
Total	R\$ 84.074,86	R\$ 4.985.620,00

16.2. Ou seja, para o citado período, a Fiscalização considerou na apuração dos créditos o valor de R\$ 1.914,00 a título de encargos de depreciação, sendo que tal informação foi obtida da planilha de apuração apresentada pelo sujeito passivo, já referenciada alhures (item 13 deste voto). Confira-se a indigitada planilha à fl. 789:

Resumo Crédito do PIS - 2003								
Operação	CRG	Descrição Operação	jan/03	fev/03	mar/03	abr/03	mai/03	jun/03
Bens Utilizados como Insumos								
8152 L00	L00	Compras p/ Industrialização	72.795,39	63.551,12	43.252,00	58.113,22	74.767,17	30.212,08
8253 L00	L00	Compras p/ Uso e Consumo	915,09	38,31	20,30	287,61	73,16	45,08
8253 L25	L25	Compras p/ Uso e Consumo		1.520,84	1.500,40	2.056,41	1.586,71	1.358,07
8962 L48	L48	Compras Empresas Ass Mat. Div			154,76			
8432 L25	L25	Outras entradas materiais div						(1.197,80)
8962 L28	L28	Compras Empresas Ass Mat. Div						21.842,34
8962 L00	L00	Compras Empresas Ass Mat. Pl.		716,32	25.748,89	9.252,22	12.099,57	
8962 L48	L48	Compras Empresas Ass Mat. Div						
8432 L25	L25	Outras entradas materiais de planejamento						
8563 L25	L25	Compra de serviços com ind. - MD	224,69	159,49	52,00		137,44	64,39
412 L00	L00	Al Débito			905,76			
8603 L00	L00	Desenvolvimento - Mat. Produtivos				(242,38)	(254,12)	(233,05)
8603 L25	L25	Al Outros Debitos		(408,19)				
8603 L25	L25	Al Outros Debitos		(1,65)	287,43	(54,40)		
8603 L37	L37	Al Outros Debitos						
		Total	73.936,08	65.575,44	71.375,66	69.413,09	48.416,93	51.930,51
Serviços Utilizados como Insumos								
8132 L00	L00	Industrialização p/ encerramento				33,22		36,77
8132 L25	L25	Industrialização p/ encerramento	1.176,35	854,82	1.091,09	1.151,73	3.076,44	650,27
8303 L3X	L3X	Prestação de Serviço	5.027,92	914,60	1.154,87	1.845,54	1.043,65	1.130,98
8303 L5X	L5X	Prestação de Serviço						71,55
8303 L4X	L4X	Prestação de Serviço						
8303 L42	L42	Prestação de Serviço						
8303 L00	L00	Prestação de Serviço M Diversos		70,41	23,47	250,41	328,50	651,98
8303 L25	L25	Prestação de Serviço		3.174,12	3.117,00	3.391,58	3.365,96	2.059,98
8203 L3X	L3X	NF entrada Confec. Fret	4.574,52	8.306,98	6.762,40	5.710,35	1.660,09	3.455,08
8203 L25	L25	NF entrada Confec. Fret		122,40	1.874,69	1.795,54	1.771,21	2.065,24
		Total	10.778,80	11.482,61	13.981,12	13.983,67	11.263,84	10.292,18
8553 L25	L25	Despesas de Energia Elétrica						
8553 L25	L25	Compra energia elétrica	2.033,73	1.146,69	1.071,30	1.266,85	1.301,67	
		Total	86.748,69	78.574,74	86.408,08	84.653,82	69.984,84	62.222,51
		Depreciação Imobilização Nacional	914,00	1.930,00	1.897,00	1.906,00	1.912,00	1.871,74
		Vendas Canceladas - Aliquota 1,65%			70.413,20	77,08	102,08	22,90

16.3. Tal fato demonstra que, para o mês de janeiro/2003, o crédito de R\$ 1.914,00, relativo a encargo de depreciação de bens do Ativo Imobilizado, foi considerado integralmente, sem glosas, na apuração dos créditos passíveis de dedução. Análoga situação ocorre em relação aos demais meses de fevereiro a junho de 2003, os quais também foram apurados pelo regime não cumulativo.

Da utilização da SELIC

17. O recorrente opõe-se à utilização da taxa Selic na atualização do crédito tributário. Acerca da cobrança dos juros moratórios com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), é necessário fazer inicialmente uma breve digressão histórica, para afastar as teses argüidas pelo impugnante acerca da inadequação da cobrança deste encargo.

17.1. Os juros de mora encontram no art 161 do Código Tributário Nacional (CTN) a sua previsão normativa:

“Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.”

17.2. Neste passo, a Lei nº 8.981 de 23/01/1995 estabeleceu, no seu art. 84, I, que os juros de mora seriam equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional, relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna. A Medida Provisória (MP) nº 947, de 23/03/1995, em seus arts. 13 e 14, alterou o disposto para juros de mora e estabeleceu que seriam equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), com aplicação a partir de 01/04/1995. A MP nº 972, de 22/04/1995, convalidou a Medida Provisória anterior e, finalmente, a Lei nº 9.065 de 21/06/1995, no seu art. 13, reafirmou o art. 13 das duas Medidas Provisórias mencionadas. Por último, os juros Selic foram ratificados pelo art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

“Art.61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.”

17.3. Esta questão já está sumulada no âmbito do CARF, no entendimento de que a Taxa Selic deve ser aplicada para atualização dos débitos federais, a saber:

“A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais”.

17.4. Portanto, verifica-se que a aplicação dos juros Selic na atualização do crédito tributário em questão é dotada de legalidade.

Da alegação do caráter confiscatório da multa de ofício

18. O contribuinte autuado atribui caráter confiscatório à multa de ofício de 75% aplicada.

18.1. Há que expor que o princípio do não-confisco, cujo fundamento encontra-se no direito de propriedade e foi explicitado pelo inciso IV do art. 150 da Constituição Federal, representa, primeiramente, uma limitação imposta pelo legislador constituinte ao legislador infraconstitucional para impedi-lo de conferir caráter confiscatório aos tributos, de tal modo que venha a onerar em excesso o contribuinte. Em segundo plano, este princípio dirige-se ao Poder Judiciário, que deve aplicá-lo no controle difuso ou concentrado da constitucionalidade das leis.

18.2. Cumpre portanto, ressaltar que a vedação constitucional aplica-se tão-somente à utilização de tributo com efeito confiscatório e não à penalidade. E o próprio texto constitucional, em seu art. 145, define tributos como ‘impostos, taxas e contribuições de melhoria’. Multa não é tributo, a teor da definição do art. 3º do Código Tributário Nacional:

"Art. 3º . Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito,

instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada."

18.3. Deve-se, ainda, observar que não existe um patamar que permita definir se um tributo tem ou não efeito confiscatório, razão por que cabe ao legislador infraconstitucional fazer essa valoração ou ao órgão judicial competente, mediante provocação.

18.4. O princípio do não-confisco, por conseguinte, não se direciona à Administração Tributária, que se submete ao Princípio da Legalidade e não pode, por qualquer meio, esquivar-se a aplicar lei editada em conformidade com o processo legislativo constitucional. Em outras palavras, à Administração Tributária incumbe executar a lei, em estrita observância aos seus mandamentos, sob pena de responsabilidade funcional, falecendo-lhe competência para se pronunciar sobre inconstitucionalidade ou ilegitimidade de lei, matéria reservada ao Poder Judiciário.

18.5. A autoridade lançadora, portanto, não deve nem pode exercer juízo valorativo sobre a conveniência do lançamento que, no dizer do art. 3º do CTN, é "atividade administrativa plenamente vinculada". Determinante para a efetivação do lançamento é a ocorrência do fato gerador e não a repercussão da exigência no patrimônio do contribuinte. A teor do art. 142 do CTN, ocorrido o fato gerador, a autoridade fiscal deve constituir o crédito tributário, calculando a exigência de acordo com a lei vigente à época do fato.

Ante o exposto, dou parcial provimento ao recurso voluntário para, de ofício, reconhecer a decadência da exigência fiscal para o período de fevereiro, março e agosto de 1999 e, no mérito, manter a exigência fiscal para os demais períodos.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Sabrina Coutinho Barbosa