



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10950.733284/2021-71
ACÓRDÃO	3301-014.964 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AMIFEC ALIMENTOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/03/2018, 01/04/2019 a 30/11/2019

SÚMULA CARF Nº 02

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

ÔNUS DA PROVA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DOS FATOS IMPEDITIVOS. No Processo Administrativo Fiscal, em sede de litígio, é dever do contribuinte demonstrar, com documentos hábeis e idôneos, o fato impeditivo, modificativo ou extintivo da pretensão da administração tributária.

CARF. DIALETICIDADE. AUSÊNCIA. NÃO CONHECIMENTO. Para ser conhecido o recurso é necessário o enfrentamento dos fundamentos da decisão atacada.

CRÉDITO. INSUMO SUJEITO À ALÍQUOTA ZERO. IMPOSSIBILIDADE.

Nos termos do art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833/2003, é vedado o aproveitamento de créditos sobre aquisições de bens ou serviços sujeitos à alíquota zero.

SUSPENSÃO. ART. 9º, INC. I, DA LEI Nº 10.925/2004. VENDA DE FÉCULA DE MANDIOCA. NÃO OCORRÊNCIA.

A suspensão prevista no inciso I, do artigo 9º, da Lei nº 10.925/04, só se aplica para as específicas situações previstas no art. 8º, §1º, inc. I, desse mesmo diploma legal, isto é, é necessário que a empresa exerça atividade cerealista, que trabalhe com a comercialização de produtos vegetais rurais *in natura*, classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e 18.01, o que não é o caso da comercialização de produção própria de fécula de mandioca por empresa agroindustrial.

MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

Constatando-se que a autuação se baseou, quando da constituição do crédito tributário, em dispositivo legal já declarado como inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, sendo reconhecida a repercussão geral do tema, o precedente daquela Corte deve ser aplicado no âmbito do CARF, mesmo que não haja impugnação expressa do contribuinte quanto à matéria.

SÚMULA CARF Nº 28

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário e, na parte conhecida, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir o ICMS da base de cálculo dos débitos apurados no auto de infração, a partir de 15/03/2017.

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Deroulede – Presidente e Redator *ad hoc* designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marcio Jose Pinto Ribeiro, Bruno Minoru Takii, Rodrigo Kendi Hiramuki, Rachel Freixo Chaves, Keli Campos de Lima, Paulo Guilherme Deroulede (Presidente).

RELATÓRIO

Na condição de redator *ad hoc*, designado para formalizar o voto, passo a transcrever o relatório do voto elaborado pelo Conselheiro Bruno Minoru Takii na reunião síncrona de 11/02/2026, obtido do diretório corporativo do CARF:

“Trata-se o presente processo de auto de infração para exigência da Cofins não-cumulativa, relativa aos períodos de apuração 01/2017 a 03/2018 e 04/2019 a 11/2019, com multa de ofício de 75% e juros de mora, totalizando R\$

10.296.627,20, sendo também foi lavrado auto relativo ao PIS não-cumulativo para os mesmos períodos de apuração, com os mesmos acréscimos legais, totalizando R\$ 2.231.077,73.

Relativamente à fiscalização, em síntese:

A contribuinte é empresa fabricante de produtos derivados de mandioca, tal como fécula, farinha e goma.

As glosas procedidas pela fiscalização alcançaram “Despesas com Aquisição de Bens Utilizados como Insumos - Aquisições de Produtos Tributados à Alíquota Zero”, “Despesas com Aquisição de Serviços Utilizados como Insumos – Serviços Não Essenciais”, Despesas com Fretes nas Operações de Venda”.

Relativamente às saídas, houve lançamento sobre operações classificadas pela contribuinte como “Venda de Misturas e Pastas para a Preparação de Produtos de Padaria, Pastelaria e da Indústria de Bolachas e Biscoitos, da Posição 19.05 (NCM 1901.20.00) com Alíquota Zero das Contribuições – CST 06”, “Venda de Outros Amidos e Féculas (NCM 1108.19.00) com Alíquota Zero das Contribuições – CST 06” e “Venda de Fécula de Mandioca (NCM 1108.14.00) com Suspensão das Contribuições – CST 09”;

Em processo apartado (PAF nº 10950.731032/2021-16), houve a exigência de multa isolada por inconsistências no SPED.

Por bem descrever os fatos processuais, adoto o relatório trazido pela DRJ em seu acórdão:

Trata o presente processo de auto de infração lavrado contra o contribuinte acima identificado, para exigência da Cofins incidência não-cumulativa, relativa aos períodos de apuração 01/2017 a 03/2018 e 04/2019 a 11/2019 (fls. 02 a 10), com multa de ofício de 75% e juros de mora calculados até 11/2021, totalizando R\$ 10.296.627,20, sendo R\$ 5.358.442,90 correspondentes à contribuição. Também foi lavrado auto relativo ao PIS incidência não-cumulativa para os mesmos períodos de apuração, com os mesmos acréscimos legais (fls. 12 a 21), totalizando R\$ 2.231.077,73, sendo R\$ 1.160.980,33 correspondentes à contribuição.

No Termo de Verificação Fiscal (fls. 22 a 111) a autoridade lançadora informa, em resumo, que:

Objeto da Fiscalização

- Verificando-se a correta apuração do PIS e da Cofins nos anos de 2017 a 2019, constatou-se que o contribuinte apurou créditos indevidos destas contribuições e deixou de submeter à tributação receita de venda de produtos sujeitos à sua incidência, considerando tais produtos, erroneamente, como sujeitos à alíquota zero ou à suspensão;

- Constatou-se, também, que o sujeito passivo apresentou Escrituração Contábil Digital – ECD e Escrituração Contábil Fiscal – ECF, ambas relativas a 2017, com informações inexatas, incompletas ou omitidas, transmitindo-as sem qualquer informação contábil, fiscal, ou patrimonial declarada, além do valor simbólico de R\$ 1.000.000,00 em disponibilidade de caixa, tendo como contrapartida o Patrimônio Líquido, cujo crédito tributário está sendo exigido por intermédio do Processo Administrativo Fiscal nº 10950.731032/2021-16;

Do Sujeito Passivo

- O objeto social principal da empresa, constante em seu estatuto, é: “Fabricação, comércio atacadista de amidos e féculas de mandioca, transportes rodoviários de cargas secas, municipal, intermunicipal e interestadual”;

- O sujeito passivo apresentou todas as DCTF do período fiscalizado sem qualquer valor devido a título de PIS e Cofins, apenas com débitos relativos a retenções de contribuições e IRRF. Portanto, não há débitos nem recolhimentos de PIS e Cofins nos períodos de apuração relativos aos anos de 2017 a 2019 (exceto retenções);

- Conforme informações nas EFD, corroboradas pelas notas fiscais eletrônicas emitidas no período (SPED-NFe), o sujeito passivo realizou basicamente vendas de farinha de mandioca (branca e amarela), goma de mandioca, fécula de mandioca, polvilho doce e azedo, mistura (mix) para pão de queijo e tapioca, produtos com incidência de PIS e Cofins às alíquotas de 1,65% e 7,6%, respectivamente, com exceção dos produtos classificados no NCM 1106.20.00 e 1901.20.00 Ex. 01, tributados à alíquota zero;

Do Procedimento Fiscal

- O contribuinte foi intimado a prestar diversos esclarecimentos no curso do procedimento fiscal, relativos aos créditos por ele apurados, considerando os produtos por ele fabricados, apresentando suas justificativas para os registros contábeis verificados;

Das Irregularidades

PIS E COFINS - Créditos Descontados Indevidamente na Apuração da Contribuição

GLOSA - Despesas com Aquisição de Bens Utilizados como Insumos - Aquisições de Produtos Tributados à Alíquota Zero

- O sujeito passivo declarou em suas EFD, relativas aos anos de 2017 e 2019, a apuração de crédito sobre valores de “Aquisição de bens utilizados como insumos” em “Operação com Direito a Crédito - Vinculada Exclusivamente a Receita Tributada no Mercado Interno” – CST 50 (Créditos Básicos), conforme planilha;

- Entretanto, a legislação aplicável estabelece que a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições não permite o crédito, exceto no que se refere à aquisição de bens isentos (e somente isentos) quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos sujeitos à alíquota zero, isentos ou não alcançados pela contribuição. Cita-se a Solução de Consulta nº 227/2017;

- Inadvertidamente, cotejando-se as informações das EFD apresentadas, principalmente no que se refere às compras para industrialização, CFOP 1.101 e 2.101, constatou-se que houve o registro de aquisições de “Raiz de Mandioca”, NCM 0714.10.00, provenientes - sobretudo no ano de 2017 - da empresa AGRICOLA FECAMIL LTDA, CNPJ nº 21.164.683/0001-92, que possui o mesmo quadro societário e se localiza no mesmo endereço do sujeito passivo, informadas sob o CST PIS/COFINS nº 50 (Operação com Direito a Crédito – Vinculada Exclusivamente a Receita Tributada no Mercado Interno), com o respectivo creditamento, nos valores mensalmente demonstrados;

- Considerando as informações das EFD-Contribuições apresentadas, tendo como fonte de cruzamento (chave única) as chaves das Notas Fiscais Eletrônicas – NFE emitidas para a AMIFEC ALIMENTOS LTDA, bem como os dados relativos às notas fiscais emitidas pela fiscalizada, extraídas pelo sistema SPED-NFe, constatou-se o tratamento fiscal dado às saídas dos produtos analisados, no que se refere à tributação das contribuições sociais;

- As empresas fornecedoras realizaram as saídas de “RAIZ DE MANDIOCA” sob os CFOP 5.101 e 5.102 com tributação à alíquota zero das contribuições, registrando, nas EFD, como os CST 49 (Outras Saídas) e 6 (Operação Tributável a Alíquota Zero);

- Destaque-se que a receita de venda de mudas e sementes destinadas à semeadura e plantio, inclusive os produtos biológicos utilizados em sua produção, teve suas alíquotas de incidência do Pis e da Cofins reduzidas a zero (art. 1º, inciso III, da Lei nº 10.925/04);

- A “RAIZ DE MANDIOCA” (NCM 0714.10.00) está sujeita à alíquota ZERO (código 116 da Tabela 4.3.13 – Produtos Sujeitos à Alíquota Zero da Contribuição Social), ou seja, não há a exigibilidade do PIS e da COFINS em sua venda, devendo esta, quando efetuada por pessoa jurídica, ser amparada por documento fiscal com o CST 6 (Operação Tributável à Alíquota ZERO). Assim, as empresas fornecedoras destacadas apuraram corretamente as contribuições nas saídas de seus produtos derivados da mandioca ao tributar à alíquota zero as vendas de raiz de mandioca;

- No entanto, verificando-se as EFD-Contribuições do sujeito passivo, constatou-se que houve o creditamento de PIS e Cofins à alíquota de 1,65% e 7,6%, respectivamente, sobre as aquisições de raiz de mandioca, visto que todas foram escrituradas sob o CST PIS/COFINS nº 50 (Operação com Direito a Crédito – Vinculada Exclusivamente a Receita Tributada no Mercado Interno), conforme destacado nas tabelas;

- Em relação a este fato, o sujeito passivo asseverou que os insumos adquiridos se enquadram nos conceitos de essencialidade e relevância, estabelecidos pelo STJ, tendo em vista que são empregados na fabricação do produto final industrializado pela empresa. Além do mais, alega que as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 vedam o crédito apenas dos produtos adquiridos com a alíquota zero e que são utilizados na produção e venda de produtos saídos sem tributação, sendo que aqueles

aplicados em produtos saídos com tributação teriam o direito a crédito normalmente;

- No que se refere ao direito ao crédito previsto no art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, não há interpretação que permita divergir da redação expressa nos textos legais, sobretudo na transcrita no § 2º, inciso II, ou seja, não há direito ao crédito das contribuições de aquisições de bens e produtos tributados à alíquota zero. Cita-se a Solução de Consulta Cosit nº 227/2017;

- Não se deve ventilar o disposto no art. 17 da Lei nº 11.033/04, pois mesmo ele não permitiria a manutenção de créditos das contribuições sobre produtos vendidos sem a tributação das contribuições, permitindo apenas que os contribuintes que efetuem vendas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência das contribuições consigam manter os créditos vinculados a estas operações, desde que as operações vinculadas permitam legalmente o creditamento;

- Como exemplo, cita-se os casos de aquisição de insumos tributados pelas contribuições e vendidos a comerciais exportadoras (suspensão), vendidos a entidades próprias dos templos de qualquer culto (isenção), venda de produtos de infraestrutura como aeronaves e embarcações (alíquota zero) e aplicados em produtos exportados (não incidência);

- Cita-se a Solução de Consulta DISIT/SRRF06 nº 57/2010, destacando-se que, para que haja manutenção dos créditos vinculados à operação, deve haver, necessariamente, direito ao crédito, conforme consta no Relatório desta Solução;

- O sujeito passivo tem razão ao basear sua tese na sistemática da não cumulatividade, mas se esquece que deve haver previsão legal, sem a qual não há como se creditar na aquisição bens, produtos e serviços sobre os quais não há a tributação das contribuições;

- Assim, com base nos valores escriturados na EFD-Contribuições, foi calculada a glosa de créditos das contribuições, apurada a partir das aquisições de “RAIZ DE MANDIOCA” (NCM 0714.10.00) provenientes das empresas fornecedoras anteriormente relacionadas, conforme planilhas;

GLOSA – Despesas com Aquisição de Serviços Utilizados como Insumos – Serviços Não Essenciais

- Detalhando as despesas com prestação de serviços das quais o sujeito passivo se creditou, conforme dados contidos no campo “Descrição do Item de Itens: A170 – Itens do Documento” do BLOCO A das EFD-Contribuições – constatou-se que o cálculo dos créditos se baseou em despesas incorridas com os serviços relacionados nas planilhas;

- Em consequência da decisão prolatada nos autos do RESP nº 1.221.170/RS pelo STJ, foi emitido o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/18, apresentando os critérios a serem obedecidos de forma vinculante, em âmbito administrativo, acerca do

conceito fiscal de insumos a ser aplicado nas análises de créditos das contribuições, cujas conclusões seguem destacadas;

- Ainda que emanado após o fato gerador das contribuições analisadas, cabe destacar o texto do art. 172 da IN/RFB nº 1.911/19, editada para regulamentar as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, que delimitou o conceito de quais bens e serviços devem ser considerados, ou não, como insumos para fins de creditamento, conforme transcrito;

- Nesta linha, o contribuinte foi intimado a comprovar a base legal, bem como a demonstrar o enquadramento no conceito fiscal de insumos das despesas registradas no BLOCO A – NF SERVIÇOS - Documentos Fiscais de Entrada/Aquisições, classificadas no campo “Descrição do Item de Itens : A170 – Itens do Documento” como: 1) Assessoria Contábil; 2) Assistência Médica e Odontológica; 3) Auditoria e Consultoria em Geral; 4) Comissões s/ Vendas; 5) Publicidade e Propaganda; 6) Serviços Diversos; 7) Serviços em Geral;

- O sujeito passivo alega que as despesas listadas são consideradas essenciais para sua produção, citando, tal qual a Fiscalização, as determinações contidas no RESP nº 1.221.170/RS do STJ e no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/18, além de citar as Notas SEI nºs 15/2018/CASTJ/PGACET/PGFN-MF e 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF;

- Conclui-se que as pretensões de creditamento do contribuinte não devem prosperar, pois as despesas com serviços indicadas não devem ser consideradas insumos para fins de cálculo do crédito das contribuições. A partir da interpretação dos atos citados, como também pelo dispositivo citado pelo próprio contribuinte, a NOTA SEI nº 63/2018/CRJ/ PGACET/PGFN-MF, que delinea o conceito fiscal de insumo a ser empregado em toda a administração tributária federal, transcrita neste relatório;

- Em consequência, não serão acatados os créditos calculados sobre as despesas com serviços relacionadas, pois não constituem elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço. Ademais, a não aplicação desses serviços no processo produtivo/industrial não priva os produtos fabricados de qualidade, quantidade e/ou suficiência;

GLOSA – Despesas com Fretes nas Operações de Venda

- A pretensão de creditamento das contribuições pelo sujeito passivo sobre as despesas com fretes na operação de venda tem fundamento no art. 3º, IX, e 15 da Lei nº 10.833/03;

- Constatou-se que 85% de TODAS as despesas com frete (não há despesas com armazenagem) foram realizadas com a empresa AMIFEC TRANSPORTES LTDA, CNPJ nº 21.028.369/0001-82, exclusivamente nos meses de janeiro e fevereiro de 2017;

- A empresa AMIFEC TRANSPORTES LTDA, assim como a AGRICOLA FECAMIL LTDA, pertence aos mesmos sócios da AMIFEC ALIMENTOS LTDA, ELSON LOPES, CPF nº 210.270.309-63, e OSELIA FERREIRA FAUSTINO, CPF nº 693.914.919-87. Além disto, conforme cadastro CNPJ da AMIFEC ALIMENTOS e da AMIFEC TRANSPORTES, ambas as empresas se localizam exatamente no mesmo endereço, localizado na zona rural de Nova Londrina, Paraná;
- Assim como constado na ECD e na ECF do sujeito passivo no ano de 2017, a empresa AMIFEC TRANSPORTES também apresentou ambas as declarações desse período sem qualquer registro contábil, fiscal ou patrimonial além do valor simbólico de R\$ 50.000,00 em disponibilidade de caixa tendo como contrapartida o Patrimônio Líquido;
- No entanto, com base apenas nas EFD-Contribuições e nos Conhecimentos de Transportes Eletrônicos - CTe emitidos pela empresa diligenciada no ano de 2017, a empresa teria faturado o montante de R\$ 690.661,31, do qual R\$ 608.831,75 seria de fretes prestados à AMIFEC ALIMENTOS LTDA, cerca de 88,15% do volume total, e R\$ 6.000,00, cerca de 0,87%, dos fretes realizados naquele ano para a empresa AGRICOLA FECAMIL LTDA;
- Deste modo, verificou-se que, apesar de prestar serviços de frete a terceiros, cerca de 89% de toda a operação da transportadora envolve a prestação de serviços a empresas do grupo AMIFEC;
- Não obstante, a partir dos dados das placas dos veículos de transporte utilizados nos CTe emitidos pela AMIFEC TRANSPORTES no ano de 2017, tendo como remetente a AMIFEC ALIMENTOS, consultou-se o sistema RENAVAM a fim de descobrir a quem pertenciam tais veículos. No total foram utilizados 16 caminhões diferentes nesses fretes (placas: AQB1023, AQM7165, AQR2820, ARE3423, ARU1619, ATH7822, ATK7826, ATQ7943, ATQ7944, AUB8982, AUD6635, AUO4135, AUT4908, AUT4920, AWN0575, AYW6247);
- Verificou-se que todos os veículos (16) são de propriedade da empresa AMIFEC ALIMENTOS LTDA. ESSES VEÍCULOS NUNCA PERTENCERAM À AMIFEC TRANSPORTES LTDA! Na ECD apresentada pelo sujeito passivo no curso do procedimento fiscal foram encontradas contas do ativo imobilizado referentes a veículos de sua propriedade. Conforme verificado no Balancete da ECD, na conta do imobilizado tangível foram encontrados os registros de veículos relacionados;
- Ou seja, a AMIFEC ALIMENTOS LTDA se credita sobre frete “pagos” em veículos que são de sua propriedade, mas que são utilizados por outra empresa que possui os mesmos sócios! Vale lembrar que o sujeito passivo possui, entre suas atividades comerciais, o serviço de “transportes rodoviários de cargas secas, municipal, intermunicipal e interestadual”;
- Solicitado a esclarecer tal situação, o sujeito passivo se ateve a apenas apresentar fotografias de contrato particular de comodato não oneroso de

veículos (apenas alguns deles), firmado entre as empresas, pelos quais a AMIFEC ALIMENTOS cedia seus veículos para utilização da empresa AMIFEC TRANSPORTES;

- Quanto à demonstração efetiva das operações por meio de documentos comprobatórios da realização dos fretes e, sobretudo, dos pagamentos realizados pelos serviços, o sujeito passivo não apresentou à Fiscalização qualquer prova dos fatos;

- Assim, não foram encontradas provas de que os serviços foram efetivamente prestados na forma como demonstram as notas fiscais, tampouco que os pagamentos por esses serviços foram, de fato, feitos à empresa prestadora;

- Constata-se que o objetivo principal era o de possibilitar o creditamento das contribuições por parte do contribuinte. Neste ponto, tendo em vista que os veículos de transporte utilizados eram de sua propriedade, havia a necessidade de que os serviços de fretes fossem realizados pela AMIFEC TRANSPORTES, de modo a viabilizar, com aparência legal, o direito daquela de se creditar das contribuições incidentes sobre esses serviços;

- Nos termos da decisão prolatada pelo STJ, em regra só podem ser considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas;

- Assim, não são passíveis de creditamento como insumos os gastos com a frota própria de veículos utilizados na entrega de produtos de forma direta ao adquirente. Conclui-se que ao deslocar os gastos com fretes de venda a outra empresa por ele controlada, o sujeito passivo cometeu burla à legislação, de modo a possibilitar o creditamento sobre gastos realizados com esses serviços que, de outro modo, não seria admitido, acaso os custos com os fretes fossem arcados, contabilmente, pelo próprio sujeito passivo;

- Em consequência, não serão admitidas como passível de geração de crédito das contribuições as despesas com fretes incorridas nas operações de venda cujo prestador de serviço foi a AMIFEC TRANSPORTES LTDA, conforme planilhas;

PIS E COFINS – Insuficiência de Recolhimento – Venda de Misturas e Pastas para a Preparação de Produtos de Padaria, Pastelaria e da Indústria de Bolachas e Biscoitos, da Posição 19.05 (NCM 1901.20.00) com Alíquota Zero das Contribuições – CST 06 ☐ Conforme registros das EFD-Contribuições transmitidas nos anos de 2017 e 2019, o sujeito passivo realizou venda de produtos classificados no NCM 1901.20.00 com alíquota zero das contribuições;

- Conforme consta do campo “Descrição da Mercadoria/Serviço” das notas fiscais analisadas, o sujeito passivo promoveu a venda (CFOP 1.101) de “Polvilho Especial para Pão de Queijo”, “Mix de Pão de Queijo” e “Pré-Mistura Doce Especial para Pão de Queijo”, registrando-as sob o CST 06, com alíquota zero das contribuições;

- Contudo, a Lei nº 10.925/04, em seu art. 1º, inc. XVI, reduziu a zero as alíquotas do PIS e Cofins somente para os produtos classificados na exceção da TIPI – EX 01 – “Pré-misturas Próprias para Fabricação de Pão comum e Pão comum”;

- Percebe-se que a aplicação da alíquota zero não alcança os produtos vendidos pelo sujeito passivo, pois trata-se de misturas para a preparação de pão de queijo, e não de pão comum, como determina a legislação;

- Questionado sobre a base legal em que se amparou para considerar os produtos como tributáveis à alíquota zero, o sujeito passivo afirmou ter se baseado no mesmo dispositivo legal citado acima. Todavia, esqueceu-se de que a incidência à alíquota zero abrange apenas os produtos classificados na EX 01 do NCM 1901.20.00;

- Por conseguinte, as vendas das misturas classificadas no NCM 1901.20.00 realizadas pelo sujeito passivo devem sofrer a incidência regular do PIS e da Cofins, conforme planilhas;

PIS E COFINS – Insuficiência de Recolhimento – Venda de Outros Amidos e Féculas (NCM 1108.19.00) com Alíquota Zero das Contribuições – CST 06

- Conforme registros das EFD-Contribuições transmitidas em 2018, o sujeito passivo realizou venda de produtos classificados no NCM 1108.19.00 (Outros amidos e féculas) com alíquota zero das contribuições;

- Intimado a esclarecer a base legal que amparou tal procedimento, o sujeito passivo afirmou que, em razão de uma mudança de seus sistemas, houve uma troca do NCM das mercadorias. Os produtos identificados pela Fiscalização se referem, na realidade, a “mix de polvilho especial para pão de queijo” e deveriam ser classificados, segundo o contribuinte, no NCM 1901.20.00 (Misturas e pastas para a preparação de produtos de padaria, pastelaria e da indústria de bolachas e biscoitos);

- Conforme já dito, a Lei nº 10.925/04, art. 1º, inc. XVI, reduziu a zero as alíquotas do PIS e Cofins somente para os produtos classificados na exceção da TIPI – EX 01 – “Pré-misturas Próprias para Fabricação de Pão comum e Pão comum”, não alcançando, portanto, os produtos vendidos pelo sujeito passivo;

- Assim, as vendas das misturas classificadas no NCM 1108.19.00, que na realidade correspondem a produtos classificados no NCM 1901.20.00, realizadas pelo sujeito passivo, devem sofrer a incidência regular das contribuições, conforme planilhas;

PIS E COFINS – Insuficiência de Recolhimento – Venda de Fécula de Mandioca (NCM 1108.14.00) com Suspensão das Contribuições – CST 09

- Conforme registros das EFD-Contribuições transmitidas em 2019, o sujeito passivo realizou venda de Fécula de Mandioca (NCM 1108.14.00) com a suspensão das contribuições, registrando-as sob o CST 09 (Operações Com Suspensão da Contribuição);

- A Fiscalização apurou que a empresa teria realizado as saídas sob os CFOP 5.101, 5.118, 5.922, 6.101 e 6.922, alcançando o montante de R\$ 8.931.518,92 no período verificado, conforme planilha;

- Questionado pela Fiscalização sobre a base legal utilizada, o sujeito passivo justificou estar amparado pelo inc. I, do art. 9º, combinado com o caput do art. 8º, ambos da Lei nº 10.924/04. No entanto, a interpretação dada pelo contribuinte sobre os dispositivos legais mencionados está equivocada, pois estes não autorizam empresas agroindustriais a se beneficiarem da venda de produtos com suspensão das contribuições, mas sim pessoas jurídicas que exerçam a atividade agropecuária, ou sejam cooperativa de produção agropecuária, que vendem insumos agropecuários a outras pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real e que produzam as mercadorias relacionada no caput do artigo 8º da Lei nº 10.925/04;

- O art. 9º, inc. I, autoriza a suspensão das contribuições no caso de venda de produtos relacionados no inc. I, do §1º, do art. 8º da Lei, quando efetuada por pessoas jurídicas referidas no mencionado inciso. Por sua vez, o inc. I, do §1º, do art. 8º discrimina apenas as pessoas jurídicas CEREALISTAS que exerçam cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal, ou seja, empresas agropecuárias ou cooperativas de produção agropecuária. Destaque-se que se caracteriza atividade agropecuária a atividade econômica de cultivo da terra e/ou criação de peixes, aves e outros animais, nos termos da Lei nº 8.023/1990 (IN SRF nº 660/2006, art. 3º, § 1º, inc. II);

- Entretanto, a fiscalizada exerce atividade AGROINDUSTRIAL, tendo em vista que adquire insumos (Raiz de Mandioca - NCM 0714.10.00) e os utiliza na fabricação do produto final destinado à venda (Fécula de Mandioca – NCM 1108.14.00), nos termos da IN SRF nº 660/2006, art. 6º. Desta forma, entende-se que a suspensão da exigibilidade das contribuições abrange a venda, por pessoa jurídica que exerça atividade AGROPECUÁRIA, de produto agropecuário a ser utilizado como insumo na fabricação dos produtos relacionados no inc. I do art. 5º da IN SRF 660/2006 a adquirente no LUCRO REAL, que exerça atividade agroindustrial e que utilize o produto como insumo. Cita-se a Solução de Consulta COSIT nº 105/2016;

- Conclui-se, desse modo, que as vendas de fécula de mandioca realizadas pelo sujeito passivo não podem sofrer a suspensão das contribuições, pois a fiscalizada industrializa sua produção (não se trata de empresa agropecuária). Por conseguinte, as vendas de fécula de mandioca realizadas pelo sujeito passivo devem sofrer a incidência regular das contribuições;

Reconstituição da Escrita

- Diante dos fatos acima, foi possível recompor a receita bruta passível de incidência tributária das contribuições, mediante a inclusão das receitas advindas da venda de Fécula de Mandioca registrada nas EFD-Contribuições sob o CST 09 (Operação com Suspensão da Contribuição), bem como das receitas de venda

tributadas erroneamente à alíquota, CST 06 (Operação Tributável à Alíquota Zero), conforme planilhas;

- Do mesmo modo, foi apurado o montante de glosas de créditos de PIS e Cofins, com fulcro nos gastos e despesas com bens e serviços não passíveis de creditamento, nos termos da legislação vigente, conforme explanado no termo fiscal e relacionado nas planilhas;

- Após o cálculo das contribuições incidentes sobre as receitas suspensas, bem como as glosas dos créditos, foi possível reconstituir a escrita fiscal relativa à apuração do PIS e da Cofins devidos nos períodos analisados, restando evidenciada a insuficiência de recolhimento das contribuições, conforme demonstrado nas planilhas;

Da Representação Fiscal para Fins Penais

- Notifica-se o sujeito passivo de que o presente lançamento de ofício, caracterizado pela omissão de rendimentos que resultou na ausência de recolhimento do PIS e da COFINS, ensejará Representação Fiscal Para Fins Penais, em razão de que os fatos relatados neste relatório tipificam, em tese, “Crime Contra a Ordem Tributária”, previsto no artigo 2º, inciso I, da Lei no 8.137/1990.

O contribuinte tomou ciência dos lançamentos em 11/11/2021 (fl. 697) e apresentou impugnação tempestiva em 07/12/2021 (fls. 699 a 724), alegando, em resumo, que:

1 - PIS E COFINS – direito de créditos decorrentes da apuração da contribuição

I – Do Direito à apuração de créditos de PIS e COFINS referentes a aquisições de produtos tributados à alíquota zero

- Considerando o previsto no § 12 do art. 195 da Constituição, nenhuma lei ou interpretação conferida a esta poderá mitigar os efeitos da não cumulatividade dentro dos setores aos quais ela seja conferida em razão da expressa ausência de competência para tal finalidade;

- Assim, o legislador infraconstitucional pode definir que a não cumulatividade aplica-se ou não se aplica ao setor de atividade da impugnante, mas, definido, como o foi, que a não cumulatividade é o regime aplicado ao setor de atividade da contribuinte, não há espaço ou autorização para criação de regras mitigando os efeitos de tal exoneração;

- Padece de ilegalidade, por inconstitucionalidade, a interpretação aos artigos 3º, §1º, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 que afirma que o direito de crédito decorrente da não cumulatividade não se aplica às aquisições de produtos tributados à alíquota zero. Tal interpretação do auditor fiscal, com base no Parecer 227 da COSIT, afronta, também, o Princípio da Igualdade Tributária (artigo 150, II, da Constituição);

- Tal interpretação implica afirmar que os insumos adquiridos com isenção de PIS e COFINS e utilizados em produtos cuja saída seja tributada por estas contribuições

geram o direito ao crédito e que, na mesma posição, os insumos adquiridos à alíquota zero não gerariam tal direito de crédito;

- Isenção e alíquota zero são institutos jurídicos já reconhecidos como equivalentes e a doutrina posiciona-se nesse sentido, bem como a jurisprudência, assim já pacificou, nos termos da sumula 544 do STF, RE 353.668 e 357.277 e RE 353.657-PR e RE 398.365 – RS. Cita-se doutrina e jurisprudência sobre a questão;

- Assim, a isenção, em sua metodologia, é exatamente a mesma aplicada para com a operacionalidade da alíquota zero. Não se sustenta, portanto, a interpretação que pretende o auditor fiscal, ainda que extraída da Solução de Consulta 227 da COSIT. A própria sistemática da não cumulatividade das contribuições, em que se buscou a neutralidade tributária através da eleição do método subtrativo indireto, não se coaduna com tal vedação ao direito de crédito do sujeito passivo;

- O valor do tributo devido corresponde ao resultado entre a diferença do valor apurado pela alíquota aplicada sobre as vendas e o valor apurado pela alíquota aplicada sobre as compras e, não à diferença entre o tributo calculado na saída e o tributo recolhido na etapa anterior;

- Assim, quando não há tributação no momento da venda dos produtos, não há o direito ao crédito por não haver, no caso, alíquota aplicada sobre as vendas a ser aplicada sobre as compras e promove-se a neutralização. No caso dos autos, entretanto, a venda dos produtos da contribuinte é tributada em sua saída (ainda que beneficiada pela posterior suspensão dos referidos tributos), e, neste caso, é tal alíquota que se deve aplicar sobre as compras para fins de geração do direito ao crédito pelas aquisições;

- Tal proposição decorre da autonomia entre as regras-matriz de incidência tributária e de direito ao crédito, confirmada em diversos momentos da legislação, como, por exemplo, a possibilidade de recuperação de créditos extemporâneos sem que se trate de repetição de indébito;

- Também as hipóteses de incidência das regras são diversas, sendo que, no caso do crédito de PIS e COFINS, o que fato gerador do direito ao crédito é a) a aquisição de bens e serviços (e não obtenção de receitas), b) sujeito ativo do direito ao crédito é o contribuinte, c) alíquotas aplicáveis ao crédito são aquelas relativas à saída feita pelo adquirente (pouco importando a alíquota da operação do revendedor);

- A posição do auditor fiscal e da RFB baseia-se em interpretação subjetiva que não atende ao sistema tributário constitucional, devendo ser afastada, tendo sido alvo de debate inclusive nas instâncias judiciais, esmiuçada no recente entendimento que vem sendo replicado pelo STJ em casos idênticos (REsp 1.259.343);

- Tal interpretação ofende outro comando legal, qual seja, o direito da contribuinte em descontar créditos de seus insumos, considerando-se a relevância

e essencialidade destes em relação ao seu produto final, implicando na neutralização dos efeitos da própria norma que estabelece a alíquota zero de PIS e COFINS sobre tais insumos, pois transfere tal ônus, como se fosse um diferimento da tributação, à indústria, ao não permitir que ela desconte os créditos sobre tais aquisições, tributando-a integralmente em seu produto final;

II - Direito de crédito decorrente de despesas com aquisição de Serviços utilizados como insumos – assessorias contábil, jurídica e médica/odontológica; auditoria e consultoria em geral, comissões s/ vendas; publicidade e propaganda e serviços diversos

- A presunção da autoridade administrativa de que os referidos serviços não são importantes para o processo produtivo da empresa não possui qualquer elemento fático probatório, não possuindo embasamento legal em documentos ou outros fatores a demonstrar a infração imputada ao contribuinte, infringindo o princípio do devido processo legal, contraditório e ampla defesa;

- Deve-se considerar a viabilidade da prestação de serviços com a consideração de insumo trazida pelo dispositivo legal mencionado. Evidencia-se o direito à contratação de um contador a fim de atender ao art. 1.179 do Código Civil, diante da complexidade do sistema tributário nacional, não sendo possível, para o porte da empresa em questão, seguir sem o acompanhamento de um profissional que a auxilie no atendimento às exigências e obrigações fiscais;

- Tal raciocínio deve ser prolongado às assessorias médica/odontológica e jurídicas. Para as médicas devem ser considerados o benefício e a essencialidade para a empresa no gerenciamento de suas atividades, ou seja, referida assessoria detecta problemas e fornece soluções para o melhor desenvolvimento das atividades da impugnante;

- Devem ser levados em consideração os argumentos trazidos pela contribuinte quanto à importância no processo produtivo e na prestação de serviços, sendo que sem eles há substancial perda de qualidade do produto ou serviço para a auditoria e consultoria em geral, comissões s/ vendas, publicidade e propaganda e serviços diversos também;

- Cita-se jurisprudência da CSRF;

III – Direito ao crédito decorrente de despesas com Fretes nas Operações de Venda

- O entendimento da autoridade fiscal não deve prosperar, pois, ao serem compulsados os presentes autos, em momento algum percebe-se ofensa a qualquer dispositivo legal por esta contribuinte;

- Não é novidade que a impugnante cedia seus veículos para a utilização da empresa AMIFEC TRANSPORTES, inclusive, todos os documentos de quitação foram apresentados para a Fiscalização, apenas não sendo aceitos como válidos pelo Fisco. Ou seja, há diferença entre não apresentar quanto ao não aceitação

fiscal. Aqui, há de se ratificar pelo atendimento à Fiscalização com a ulterior apresentação documental comprobatória;

- Quanto aos contratos de comodatos, ali estão relacionados todos os veículos mencionados pela autoridade fiscal. Contudo, nem todos os veículos da impugnante foram cedidos para a AMIFEC TRANSPORTADORA LTDA. Não há, portanto, como se concluir, de forma diversa, devendo ser admitida a utilização dos créditos decorrentes das despesas com fretes nas operações de venda, com base no próprio dispositivo legal trazido pelo auditor, afastando-se a glosa aplicada;

IV - PIS E COFINS – Suficiência de Recolhimento – Venda de Misturas e Pastas para a Preparação de Produtos de Padaria, Pastelaria e da Indústria de Bolachas e Biscoitos, da Posição 19.05 (NCM 1901.20.00) com Alíquota Zero das Contribuições – CST 06;

IV.I - PIS E COFINS – Suficiência de Recolhimento – Venda de Outros Amidos e Féculas (NCM 1108.19.00) com Alíquota Zero das Contribuições – CST 06

- A contribuinte entende que os produtos que adquire com a denominação goma de mandioca classificada no NCM 1108.14.00 trata-se de uma mera variação regional, onde os estados da Região Nordeste do Brasil tratam popularmente como goma de mandioca, aquilo que aqui atribuímos a denominação de farinha de mandioca;

- Por isso, as vendas das misturas classificadas no NCM 1901.20.00 realizadas pela contribuinte não devem sofrer a incidência das contribuições. Tendo em vista a existência de força maior que impossibilita a imediata juntada da declaração com a justificativa acima lançada, REQUER a concessão do prazo de sessenta dias para providenciar sua, conforme artigo 16, § 4º, “a”, do Decreto nº 70.235/1972;

2 – PIS e COFINS – Direito à Venda de fécula de mandioca com suspensão de contribuições

- No caso dos autos, não houve apontamentos pelo auditor fiscal de que a impugnante tenha descumprido quaisquer outros dos requisitos legais, senão o fato de que não se enquadra na posição de agropecuária;

- Trata-se aqui de interpretação da legislação e dos conceitos a ela relacionados, cujas diferenças entre o que conclui a contribuinte da aplicação dos conceitos à norma e o Fisco não é problema atual e decorre de sua alta complexidade;

- A controvérsia cinge-se a se as atividades desenvolvidas pela impugnante se enquadrem na condição de indústria agropecuária/atividade rural ou agroindústria. Para o auditor, o conceito aplicado à atividade agropecuária é o da Lei nº 8.023/90, a atividade desenvolvida pela impugnante (produção de fécula de mandioca nativa/amido) não se adequa a tal critério, simplesmente;

-Impugna-se tal interpretação subjetiva da norma, visto que a atividade da impugnante não difere da pasteurização e acondicionamento do leite, ou mesmo

do próprio suco da laranja. Conforme vislumbra-se dos critérios utilizados para distinção entre produção agropecuária e agroindustrial, a manutenção das características do produto e a sua composição e o intuito de sua conservação são diferenciais;

- A raiz de mandioca, se extraída e não convertida em fécula/amido, perece em período muito curto de tempo, não mais servindo ao seu fim industrial. Por sua vez, a sua conversão em amido/fécula permite que este produto, considerado primário, seja destinado às indústrias, elevando-o ao status de commodity. Tal fato denota o quanto a característica do produto é mantida, asseverando a sua condição de produto primário e agropecuário, portanto, já que suas características são uniformes em qualquer lugar do mundo, conforme definição citada;

- Assim como a necessidade de extração do suco de laranja e sua conservação e a pasteurização do leite são necessárias à manutenção destes produtos agropecuários e sua comercialização, da mesma forma, a conversão da raiz da mandioca em fécula a mantém como produto de origem agropecuária, devendo ser este o tratamento tributário a lhe ser aplicado;

- As disposições legais sobre a forma de integração da legislação tributária quando não há disposição expressa implica a utilização, pela autoridade competente, em primeiro lugar, da analogia e, sequencialmente, dos princípios gerais do direito tributário, a teor do art. 108 do CTN;

- Especificamente quanto à definição de aplicabilidade da suspensão do PIS e COFINS às atividades rurais, o legislador não foi literal, deixando ao aplicador do direito a integração da norma ao definir atividade rural. A Lei nº 8.023 não afasta a atividade da impugnante da atividade rural, nem a define como agroindústria, mas, a interpretação dada pelo auditor o faz, sem fundamento jurídico para tanto, negando vigência à aplicação da analogia e princípios gerais do direito (igualdade tributária) à impugnante, pois o Estatuto da Terra define em seu art. 4º, IV “empresa rural”, assim como a Lei nº 8.171/91;

- O alcance da norma, direito à suspensão ou não da incidência de PIS e da COFINS às receitas decorrentes da venda de fécula de mandioca decorre da forma de interpretação do conceito de atividade rural e se este é ou não aplicável ao processo de produção da impugnante;

- Porém, nas normas que tratam do conceito e sua aplicação há pertinência de que a atividade da contribuinte seja entendida como atividade rural, ensejando assim tal direito;

- O CARF já se pronunciou, conforme acórdão citado, no sentido de reconhecer que a atividade rural se caracteriza de tal forma se a transformação ocorrer na área rural explorada, pouco importando a aplicação de equipamentos de tecnologia, e a transformação da raiz de mandioca em fécula, no caso da impugnante ocorre em sua área rural;

3 - Da Desnecessidade de Representação Fiscal para Fins Penais

- Destaque-se que a presente notificação, em tese, “Crime Contra a Ordem Tributária”, previsto no art. 2º, inc. I, da Lei nº 8.137/90 é descabida, haja vista as fundamentações de fato e direito aqui elencadas;

4 – Do Pedido

- Por todo o exposto, requer a improcedência dos lançamentos, considerando-se regular a apuração feita pelo contribuinte e improcedentes as glosas efetuadas, reconhecendo-se, ainda, o direito à suspensão dos recolhimentos das contribuições sobre a venda de fécula/amidos, por se tratar de empresa rural;

- Caso mantida a exigência fiscal, requer perícia contábil, a fim de promover-se a adequada readequação da escrita fiscal, reconhecendo-se a necessária exclusão das contribuições, bem como das receitas de venda tributadas corretamente à alíquota zero, CST 06 (Operação Tributável à Alíquota Zero), inclusive, o montante de glosas de créditos apurados com fulcro nos gastos e despesas com bens e serviços passíveis de creditamento;

- Sendo mantido o auto de infração e efetuadas as adequações, seja excluída a penalidade de multa em razão do princípio da consunção, já que a multa lançada em auto de infração apartado incide sobre os mesmos fatos objetos do presente auto de infração, conferindo-se num bis in idem.

O presente processo foi encaminhado a esta DRJ07 em 25/02/2022 para julgamento (fl. 751).

É o relatório.

Em sessão de 19/10/2022, a DRJ julgou a impugnação improcedente, tendo adotado a seguinte ementa (Acórdão nº 101-008.398):

COFINS - APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA - BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS – DEFINIÇÃO

Somente dão origem a crédito na apuração não cumulativa da Cofins os bens e serviços essenciais ou relevantes ao desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, nos termos da decisão proferida pelo STJ nos autos do RESP nº 1.221.170/PR, da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5/2018 e da IN/RFB nº 1.911/2019.

COFINS - APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA – AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO – VEDAÇÃO AO DIREITO DE CRÉDITO

A aquisição de insumos não sujeitos ao pagamento da contribuição não gera direito a crédito.

COFINS - APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA – DESPESAS COM FRETE NA VENDA – NÃO COMPROVAÇÃO

Não sendo comprovado o efetivo desembolso relativo a despesas com frete na venda, correta a glosa da apuração do correspondente crédito.

COFINS - APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA – APLICAÇÃO INDEVIDA DA ALÍQUOTA ZERO SOBRE RECEITA DE VENDA DE PRODUTO NÃO CLASSIFICADO NO “EX” TARIFÁRIO

Correta a tributação da receita de venda de produto não classificado no “Ex” tarifário previsto na NCM.

COFINS - APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA – EMPRESA AGROINDUSTRIAL – SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO – NÃO APLICAÇÃO

Não estão sujeitas à suspensão da incidência da contribuição as vendas de produto industrializado realizadas pelas empresas agroindustriais, podendo estas, no entanto, apurar crédito presumido relativamente às matérias-primas in natura adquiridas.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/03/2018, 01/04/2019 a 30/11/2019

LANÇAMENTO DE OFÍCIO – REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS – AUSÊNCIA DE COMPETÊNCIA

O julgador administrativo não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO – MULTA DE OFÍCIO – VINCULAÇÃO – Na apuração de ofício de crédito tributário deve ser aplicada a multa de ofício correspondente, em razão da vinculação da atividade à previsão legal.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/01/2017 a 31/03/2018, 01/04/2019 a 30/11/2019

PIS - APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA - BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS - DEFINIÇÃO

Somente dão origem a crédito na apuração não cumulativa do PIS os bens e serviços essenciais ou relevantes ao desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, nos termos da decisão proferida pelo STJ nos autos do RESP nº 1.221.170/PR, da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5/2018 e da IN/RFB nº 1.911/2019.

PIS - APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA – AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO – VEDAÇÃO AO DIREITO DE CRÉDITO

A aquisição de insumos não sujeitos ao pagamento da contribuição não gera direito a crédito.

PIS - APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA – DESPESAS COM FRETE NA VENDA – NÃO COMPROVAÇÃO

Não sendo comprovado o efetivo desembolso relativo a despesas com frete na venda, correta a glosa da apuração do correspondente crédito.

PIS - APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA – APLICAÇÃO INDEVIDA DA ALÍQUOTA ZERO SOBRE RECEITA DE VENDA DE PRODUTO NÃO CLASSIFICADO NO “EX” TARIFÁRIO

Correta a tributação da receita de venda de produto não classificado no “Ex” tarifário previsto na NCM.

PIS - APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA – EMPRESA AGROINDUSTRIAL – SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO – NÃO APLICAÇÃO

Não estão sujeitas à suspensão da incidência da contribuição as vendas de produto industrializado realizadas pelas empresas agroindustriais, podendo estas, no entanto, apurar crédito presumido relativamente às matérias-primas in natura adquiridas.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em 16/11/2022, a Recorrente apresentou seu recurso voluntário, tendo adotado razões semelhantes àsquelas apresentadas em sua impugnação.

É o relatório.”

VOTO

Conselheiro Paulo Guilherme Deroulede, Redator *ad hoc* designado.

Na condição de redator *ad hoc*, designado para formalizar o voto, passo a transcrever o voto elaborado pelo Conselheiro Bruno Minoru Takii na reunião síncrona de 11/02/2026, obtido do diretório corporativo do CARF:

“O presente recurso é tempestivo e este colegiado é competente para apreciar este feito, nos termos do art. 65, Anexo Único, da Portaria MF nº 1.364/2023, a qual aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF.

De partida, não conheço das alegações tendentes a afastar a aplicação de lei ou decreto em vigor com base em fundamentos constitucionais, pois “o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”, conforme previsto na Súmula CARF nº 02 e, também, no art. 98 do RICARF.

E não tendo sido apresentadas questões preliminares, dou prosseguimento à análise do mérito.

I – Mérito

I.1. Do direito à apuração de créditos sobre insumos adquiridos à alíquota zero

Relativamente aos insumos adquiridos à alíquota zero, defende a Recorrente que faria jus aos créditos com fundamento no art. 3º, § 2º, inc. II, das Leis nº

10.637/2002 e 10.833/2003, mesmo dispositivo legal evocado pela fiscalização para a realização das glosas. É o que se verifica nos seguintes trechos da peça recursal:

O embasamento legal para a tomada de crédito decorre do disposto no disposto no inciso II, do § 2º do artigo 3º das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, cuja referência atribui a “bens e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição”.

Insiste o auditor fiscal e sobre tal fato nega-se a pronunciar-se o acórdão, que não há direito de crédito de PIS e COFINS sobre insumos adquiridos a alíquota zero, ainda que utilizados na fabricação de produtos que sejam revendidos com tributação por tais contribuições, isso porque tal direito de crédito somente ocorre, nestas condições, para insumos isentos destas contribuições.

A uma, porque a apuração das referidas contribuições é efetuada de forma não cumulativa e pelo método subtrativo indireto que pressupõe total autonomia entre a regra matriz de apuração de crédito e regra matriz de apuração do tributo!

A duas, porque a alíquota zero é espécie de isenção e a interpretação do próprio fisco de que tais insumos (adquiridos com isenção) dão direito ao crédito, não pode vedar o mesmo direito aos insumos adquiridos a alíquota zero, visto tratar-se de idênticas hipóteses legais!

A três porque, presumir que o legislador estaria restringindo o direito de crédito diferenciando situações tributárias do mesmo setor de atividade econômica e conferir-lhe poder que não lhe foi outorgado pela constituição federal!

Quanto à linha de argumentação desenvolvida pela contribuinte, no sentido de que a natureza jurídica de insumo asseguraria o direito ao creditamento, tem-se que essa linha não se sustenta face à literalidade do art. 3º, §2º, inc. II, das Leis nº 10.637/2004 e 10.833/2003, que impede a tomada de créditos sobre bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições, o que inclui, evidentemente, as operações com alíquota zero:

Art. 3º (...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

Embora não seja aplicável diretamente ao presente caso, há que se considerar que o entendimento do CARF acerca da apuração de créditos sobre insumos adquiridos sem a sujeição ao pagamento de PIS/COFINS já se encontra pacificado na *ratio decedendi* utilizada na Súmula CARF nº 188, onde se admitiu o creditamento sobre gastos com frete de insumos não tributados, mas desde que esses fretes tenham se sujeitado à tributação pelas contribuições:

Súmula CARF nº 188

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024 – vigência em 27/06/2024

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

Na jurisprudência específica sobre o assunto, esse também é o entendimento que vem sendo aplicado pelo CARF:

CRÉDITO. INSUMO SUJEITO À ALÍQUOTA ZERO. IMPOSSIBILIDADE.

Nos termos do art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833/2003, é vedado o aproveitamento de créditos sobre aquisições de bens ou serviços sujeitos à alíquota zero.

(CARF. Segunda Turma Extraordinária da Terceira Seção. PAF nº 10380.906367/2016-31. Acórdão nº 3002-003.673. Pub. 22/09/2025)

NÃO-CUMULATIVIDADE. COMPRA À ALÍQUOTA ZERO PARA REVENDA OU INSUMO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Não gera crédito na sistemática não-cumulativa a aquisição de bem para revender ou usar como insumo tributado à alíquota zero.

(CARF. Primeira Turma Ordinária da Primeira Câmara da Terceira Seção. PAF nº 10983.720902/2011-64. Acórdão nº 3101-004.259. Pub. 07/12/2025)

Desta forma, não prospera a alegação da Recorrente.

I.2. Das vendas tributadas à alíquota zero

Em relação ao lançamento de débitos vinculados às operações de venda de mercadorias que haviam sido tributadas à alíquota zero, a Recorrente se limitou a abrir questionamento quanto às saídas de goma de mandioca, o que fez mediante a simples alegação de que o nome por si utilizado, “farinha de mandioca”, foi adotado de forma não-técnica, para fins de adequação a denominações regionais.

Contudo, nesse específico tópico de sua peça recursal, a Recorrente não traz qualquer elemento novo ou se contrapõe aos fundamentos utilizados pela DRJ para a manutenção do lançamento tributário. É o que se verifica no trecho a seguir, com transcrição integral do tópico recursal:

Especificamente em relação as vendas de goma de mandioca terem sido classificadas como farinha de mandioca (NCM 1901.20.00) a Recorrente esclareceu que as vendas são efetuadas a outros estados da federação, cuidando-se a divergência de nomeação dos produtos que não altera o NCM dos mesmos.

O acórdão se restringe a manter a autuação sobre a presunção de que se trataria de produtos que se enquadram na posição de NCM 1108 e que são, portanto, féculas e não gozam de tal benefício fiscal.

Não pode, deveras, prevalecer a impressão do fisco, a sua dedução do que foi efetivamente o produto vendido pela Autuada, desconsiderando-se a realidade dos fatos.

Deve, portanto, o acórdão ser revisto neste aspecto!

Na decisão da DRJ, é relevante destacar que a reclassificação foi mantida por ausência de apresentação de argumentos concretos e, também, por ausência de apresentação de justificativa para a classificação da goma/farinha no capítulo 19 da NCM:

O contribuinte não traz qualquer argumento concreto para fundamentar a aplicação da alíquota zero aos referidos produtos, limitando-se a se referir à goma de mandioca, classificada na NCM 1108.14.00 (fécula de mandioca), nada alegando em relação às misturas especificadas na NCM 1901.20.00, ou ao seu Ex 01. Não esclarece, ainda, porque a fécula de mandioca (ou goma de mandioca, ou farinha de mandioca) estaria classificada no Capítulo 19, relativo às preparações (misturas). Também não há sentido no argumento do regionalismo, visto que os capítulos mencionados tratam de produtos completamente diversos.

É relevante aqui pontuar que o recurso voluntário só pode ser conhecido se os argumentos apresentados dialogarem com os fundamentos apresentados pela decisão recorrida. Se não houver esse embate, tem-se que por ausente a dialeticidade, quadro esse que enseja o não conhecimento do ponto recursal, sendo este o presente caso.

I.3. Das vendas efetuadas com suspensão

Aduz a Recorrente que a comercialização de fécula de mandioca de produção própria estaria sujeita à suspensão da incidência de PIS/COFINS, isto porque, resumidamente, considera que sua atividade não seria agroindustrial, mas agrícola, o que permitiria o enquadramento de sua operação no inciso I, do artigo 9º, combinado com o *caput* do artigo 8º, ambos da Lei nº 10.925/04. É o que se verifica em sua peça recursal:

O acórdão relata as alegações da Recorrente em face de tal tópico da autuação fiscal, entretanto, ao discorrer e rechaçar as mesmas apenas menciona que a Recorrente tem conhecimento de os produtos por ela revendidos não gozam de suspensão das contribuições de PIS e COFINS, sendo indevida a utilização do benefício fiscal, isso porquê a própria Recorrente reconheceu tal fato ao emitir documentos fiscais referentes as vendas com CST 01 (produtos tributáveis) ao invés de consignar que se tratavam de produtos com previsão de suspensão (CST 09).

Conforme dito alhures, o erro na escrituração não afasta o direito ao benefício fiscal, e sobre tal fato o acórdão não se pronuncia.

Ademais, o reconhecimento de que a atividade da Recorrente adequa-se aos termos legais de atividade agropecuária fazendo jus a suspensão em nenhum momento foram analisados, recebendo a Contribuinte apenas uma imposição incorreta e arbitrária.

Como dito em sede de impugnação, a luz da definição de atividade agrícola trazida pela lei 8.171/1991 a atividade da Recorrente enquadra-se perfeitamente como agrícola:

(...)

Corroborou ainda que não afasta tal condição o fato de utilizar-se de tecnologia para desenvolver suas atividades, a teor do já decidido pelo CARF:

(...)

E que seu produto, inclusive é classificado como commodities ou seja, produto de origem primária, condição afeta dos produtos da indústria agropecuária.

O acórdão em nada se pronuncia sobre tais alegações e é claro, porque não tem como refutá-las, denotando assim, o caráter de imposição e arbitrariedade ao qual os sujeitos passivos estão condicionados, denotando ilegalidade e confisco, devendo ser afastada o auto de infração em relação a tal aspecto.

Em contraposição, a DRJ fundamentou a sua decisão no sentido de que a fécula de mandioca seria uma mercadoria processada, de natureza agroindustrial e não agrícola, razão pela qual manteve o lançamento tributário. É o que se verifica no seguinte trecho da fundamentação do acórdão recorrido:

Inicialmente, é importante destacar que a matéria aqui em análise se refere a receitas auferidas pela atuada, cujo pagamento do PIS e da Cofins devidos não foi efetuado em razão de suspensão, com base no disposto no inciso I, do artigo 9º, combinado com o caput do artigo 8º, ambos da Lei nº 10.925/04, decorrentes da venda do produto Fécula de Mandioca (NCM 1108.14.00). Não se trata, portanto, de apuração e dedução de crédito presumido, conforme previsto no caput do artigo 8º da Lei nº 10.925/04 e no artigo 5º da IN/SRF nº 660/2006, mas de vendas com suspensão do pagamento das contribuições.

Esclarecido este fato, constata-se, pelo texto das normas acima transcritas, que o dispositivo considerado pela atuada (inciso I do artigo 9º da Lei nº 10.925/2004) prevê a suspensão da incidência do PIS e da Cofins sobre a receita de vendas dos produtos de que trata o inciso I do §1º do artigo 8º da mesma Lei, ou seja: produtos in natura de origem vegetal classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e 18.01, todos da NCM. No presente caso, o produto vendido pela atuada é a fécula de mandioca, classificada na NCM 1108.14.00, fato não contestado pelo impugnante. Sendo assim, vê-se que a primeira condição fixada pelo inciso I do artigo 9º da Lei nº

10.925/2004 já veda a suspensão aplicada pelo contribuinte, uma vez que o produto vendido (NCM 1108.14.00) não está classificado nas NCM relacionadas no dispositivo (NCM 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e 18.01).

Além disso, o inciso I do artigo 9º da Lei nº 10.925/2004 também estabelece que a venda beneficiada com a suspensão deve ser efetuada pela pessoa jurídica mencionada no mesmo inciso I do §1º do artigo 8º, ou seja, a venda deve ser efetuada por cerealista, cuja definição está no artigo 3º, §1º, inciso I, da IN/SRF nº 660/2006: é a pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar produtos in natura de origem vegetal. No presente caso, a autuada adquire a raiz de mandioca, utilizando-a como insumo na produção de fécula de mandioca. Em consequência, não é possível definir o contribuinte como “cerealista”, para fins da suspensão em análise, uma vez que não exerce as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar produtos in natura, mas sim, adquire produto in natura (raiz de mandioca), utilizando-o como insumo em seu processo industrial para a fabricação de fécula de mandioca, produto industrializado.

Assim, considerando o disposto na legislação utilizada pela autuada para a suspensão da incidência do PIS e da Cofins sobre sua receita de venda do produto fécula de mandioca, conclui-se que a empresa não faz jus a este benefício, seja em razão do produto vendido e sua respectiva classificação na NCM, seja por não se caracterizar como “cerealista”.

Ao se analisar a legislação evocada pela própria contribuinte, o que se constata é que a suspensão prevista no inciso I, do artigo 9º, da Lei nº 10.925/04, só se aplica para as específicas situações previstas no art. 8º, §1º, inc. I, desse mesmo diploma legal, isto é, é necessário que a empresa exerça atividade cerealista (e mandioca não é um cereal, mas uma raiz tuberosa), que trabalhe com a comercialização de produtos vegetais rurais *in natura* (o que poderia ser o caso da mandioca congelada, mas não o da fécula), classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e 18.01 (NCMs em que não se encontra o produto mandioca).

Evidentemente, a Recorrente não se enquadra nos critérios legais, razão pela não há fundamento legal para revisão da decisão da DRJ.

I.4. Dos créditos apurados sobre serviços classificados como insumos

Em relação à glosa de créditos apurados sobre gastos com serviços classificados inicialmente pela contribuinte como insumos, a Recorrente se limitou a trazer defesa teórica, sem trazer maiores informações sobre o seu processo produtivo, sobre a alocação dos serviços dentro desse fluxo e, o mais importante, deixou de minimamente caracterizar tais gastos dentro dos critérios de essencialidade ou

relevância trazidos pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ no REsp nº 1.221.170 (Tema nº 779).

É o que se verifica em sua peça recursal, cuja transcrição do tópico se faz abaixo:

Neste aspecto, acredita-se que os conceitos de essencialidade e relevância utilizados para a classificação de bens e serviços como insumos sujeitos a apuração de créditos a serem descontados no regime da não cumulatividade estão bem entendidos pela autoridade fiscal e julgadora.

Não obstante, apesar de tal evolução acerca da interpretação da norma jurídica, o fato é que o auditor fiscal e no mesmo sentido o julgador de primeira instância mantem claramente a atuação com base na teoria do negacionismo, não reconhecendo a essencialidade de bens e serviços utilizados no processo produtivo da Atuada, simplesmente para vedar seu direito ao crédito e tornar o sistema da não cumulatividade verdadeiro fiasco, onerando de forma equivocada o produto final!

Apesar de consignar jurisprudências do próprio CARF reconhecendo a essencialidade e relevância dos serviços de marketing para a Recorrente, o acórdão nada falou a respeito, mantendo a atuação e negando tal direito!

Conforme entendimento do CARF, certa seria a aplicação do critério de essencialidade, sendo assim, acatada a linha de raciocínio do STJ quanto ao creditamento do PIS/PASEP e da COFINS para o mantimento “daquela marca”. A ementa do referido julgado dizia o seguinte:

(...)

A mesma conduta manteve apesar de a Recorrente comprovar a essencialidade dos representantes no desenvolvimento de suas atividades comerciais!

Aliás, neste sentido, já sinalizou a 4ª Câmara da 2ª Turma do CARF, no julgamento do recurso voluntário apresentado no processo 13839.901851/2014-74, inclinado a aceitar as comissões de representação comercial como insumo desde que comprovada efetivamente a relevância das mesmas para a atividade do contribuinte, tendo inclusive baixado os autos em diligência para avaliação da essencialidade de tal atividade para a empresa.

No caso da contribuinte, conforme dito, não há outra modalidade de escoamento de seus produtos, senão a representação comercial, mostrando-se totalmente relevante a sua atividade.

Desta forma, por deixar de caracterizar a essencialidade ou relevância dos serviços em sua atividade produtiva, nego provimento à matéria recursal.

E ainda que assim não fosse, a verificação das rubricas glosadas permite concluir que os serviços glosados não estavam vinculados à atividade produtiva da contribuinte (a) ou porque se tratavam de gastos administrativos, podendo-se exemplificativamente citar a assessoria contábil, auditoria e consultoria em geral, (b) ou porque são gastos necessários, mas não essenciais ou relevantes, tal como

o pagamento de comissões sobre vendas, ou de publicidade e propaganda (c) ou porque não houve a apresentação de provas consistentes que pudessem comprovar a natureza de insumo dos serviços.

I.4. Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS

Em tese apresentada apenas em sede de recurso voluntário, a Recorrente pede a apuração de créditos de exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS, apontando como fundamento a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal – STF no RE nº 574.706 (Tema nº 69), cujo trânsito em julgado ocorreu em 17/09/2021.

É o que se verifica no seguinte trecho de sua peça recursal:

Com relação ao tópico em comento especial atenção desta r. Câmara, visto que o acórdão deixou de analisar o direito aos créditos provenientes da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, em razão da modulação dos efeitos do RE 574.706.

Absolutamente inquestionável o direito da Recorrente aos créditos decorrentes da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, devendo ser revista a autuação fiscal neste sentido.

Relativamente ao pedido de apuração de créditos, cabe aqui esclarecer que a atividade requerida não é de competência do CARF, cuja atividade é, exclusivamente, a de julgar as matérias tributárias controvertidas entre o contribuinte e o Fisco.

Entretanto, isso não significa que a mencionada decisão do STF não possa ser aplicada ao presente caso, isto porque, ao se analisar as planilhas anexadas pela Fiscalização (documentos não pagináveis – fls. 113), o que se identifica é que os débitos relativos às vendas tributadas à alíquota zero e as com suspensão de incidência das contribuições, foram apurados com base no valor integral das notas fiscais (coluna “Valor da Nota Proporcional”), o qual também compreendia o ICMS, conforme é possível verificar no trecho da planilha “Base EFD – CST 6 – Saídas com alíquota zero a tributar”:

Aba “Saídas – CST6 – Outras Saídas”

Y	Z	AA	AB	AC	AD	AE
Valor da Nota Proporcior	Valor dos Itens (Trib+Isentos+Outros)	Valor dos Itens menos Descont	IPi: Alíquota conforme TIPI	IPi: Alíq uc	Valor Tributável pelo I	ICMS: Valor do Tribut
1.000,00	1.000,00	1.000,00	0,	0,	0,00	120,00
100,00	100,00	100,00	0,	0,	0,00	18,00
98,00	98,00	98,00	0,	0,	0,00	17,64
5.880,00	5.880,00	5.880,00	0,	0,	0,00	705,60
10.400,00	10.400,00	10.400,00	0,	0,	0,00	1.248,00
3.105,00	3.105,00	3.105,00	0,	0,	0,00	217,35
29.925,00	29.925,00	29.925,00	0,	0,	0,00	3.591,00
10.500,00	10.500,00	10.500,00	0,	0,	0,00	1.260,00
18.040,00	18.040,00	18.040,00	0,	0,	0,00	1.262,80
15.300,00	15.300,00	15.300,00	0,	0,	0,00	1.071,00
5.250,00	5.250,00	5.250,00	0,	0,	0,00	630,00
5.262,50	5.262,50	5.262,50	0,	0,	0,00	631,50
15.750,00	15.750,00	15.750,00	0,	0,	0,00	1.890,00

Aba "Tabela Dinâmica 2"

Soma de Valor da Nota Proporcional	PIS VALOR DEVIDO	COFINS VALOR DEVIDO
500.050,50	8.250,83	38.003,84
372.377,91	6.144,24	28.300,72
329.285,65	5.433,21	25.025,71
163.951,29	2.705,20	12.460,30
153.112,65	2.526,36	11.636,56
170.320,50	2.810,29	12.944,36
140.902,45	2.324,89	10.708,59
231.988,00	3.827,80	17.631,09
149.667,50	2.469,51	11.374,73
131.328,00	2.166,91	9.980,93
159.525,20	2.632,17	12.123,92
196.570,00	3.243,41	14.939,32
2.699.079,65	44.534,81	205.130,05

É relevante destacar que a tese vinculante se trata de direito superveniente e, portanto, pode ser aplicada de ofício, nos termos do art. 16, par. 4º, "b", do Decreto nº 70.235/1972.

I.5. Do cancelamento ou redução da multa de ofício

Relativamente à multa de ofício aplicada com fundamento no art. 44, inc. I, da Lei nº 9.430/1996, aduz a Recorrente que a sua imposição seria indevida, isto porque, sobre os mesmos fatos, também teria havido a imposição de multa isolada no PAF nº 10950.731032/2021-16.

No que diz respeito à imposição da multa de ofício de 75%, não há o que se reformar, isto porque a situação existente se adequa perfeitamente à hipótese legal, isto é, ocorrência de lançamento de ofício, decorrente de violação à

legislação tributária que resultou em insuficiência no recolhimento de contribuições ao PIS/COFINS.

Já em relação à multa isolada controlada no PAF nº 10950.731032/2021-16, tem-se que se trata de questão estranha a essa lide e, mesmo se assim não fosse, a informação existente no TVF é no sentido de que essa penalidade foi imposta por transmissão da ECD e da ECF sem qualquer registro contábil ou fiscal, ou seja, por motivo diverso daquele que ensejou a aplicação da multa de ofício, conforme é possível verificar no trecho a seguir desse documento:

Vale repisar que a ECD e a ECF relativas ao ano-calendário de 2017 foram transmitidas sem qualquer registro contábil, fiscal ou patrimonial além do valor simbólico de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) em disponibilidade de caixa tendo como contrapartida o Patrimônio Líquido, e, por esta razão, o contribuinte foi objeto de autuação de multas por inexistência/omissão de informações, conforme legislação de regência, no curso deste procedimento fiscal.

Portanto, mantenho a decisão da DRJ no que diz respeito à multa de ofício.

I.6. Da representação fiscal para fins penais

Para o tópico, alega a Recorrente que a representação fiscal para fins penais seria descabida e, por esse motivo, deveria ser afastada pelo Colegiado.

Contudo, essa matéria não pode ser conhecida, pois, conforme entendimento fixado na Súmula CARF nº 28, “O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais”.

II - Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso voluntário e, na parte conhecida, dar provimento parcial para excluir o ICMS da base de cálculo dos débitos apurados no auto de infração, a partir de 15 de março de 2017.”

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Deroulede