



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10950.734174/2020-46
ACÓRDÃO	3301-014.963 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AMIFEC ALIMENTOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2016

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.

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.

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, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Deroulede – Presidente e Redator *ad hoc*

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 Derouledé (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 10/02/2026, obtido do diretório corporativo do CARF:

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

Trata-se de impugnação (e-fl. 507/549) apresentada por AMIFEC ALIMENTOS LTDA (“Impugnante”) em face dos autos de infração de PIS e Cofins (e-fls. 02/85), regime não cumulativo, fatos geradores mensais entre janeiro e dezembro de 2016, multa de ofício de 75%, lavrados na Delegacia da Receita Federal em Maringá, perfazendo o crédito tributário de R\$ 6.307.965,24.

O Relatório Fiscal informa que a pessoa jurídica, no período fiscalizado, tinha como objetivo social principal a atividade de: “Fabricação e comercialização de féculas, amidos, e modificados de mandioca, transportes rodoviários de cargas secas, municipal, intermunicipal e interestadual”, e nº CNAE-Fiscal a classificação principal era de nº 1065-1-01 – “Fabricação de amidos e féculas vegetais”, abrigando-se sob o nome de fantasia “AMIFEC”, e possuindo duas filiais no Estado do Paraná. O regime de tributação para o IRPJ foi o lucro real e o PIS e Cofins o não cumulativo.

Apurou a autoridade fiscal que, não obstante a apresentação das declarações ao Fisco, não teriam sido apurados débitos nem recolhimentos de PIS e Cofins no decorrer do ano-calendário de 2016. Informações extraídas das EFD-Contribuições corroboradas por dados extraídos das notas fiscais eletrônicas emitidas no período em análise (SPED-NFe) registram que a Impugnante teria efetuado 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/Pasep e Cofins às alíquotas de 1,65% e 7,6%, respectivamente, com exceção dos produtos classificados sob o NCM nº 1106.20.00 e 1901.20.00, que são tributados à alíquota zero pelas contribuições de seguridade social, e foram apurados créditos decorrentes do regime não cumulativo.

No decorrer da ação fiscal, foi intimada a Impugnante a se manifestar sobre legislação aplicada para creditamentos decorrentes de aquisições, sobre despesas incorridas com armazenagem e fretes, e sobre creditamento sobre despesas com prestações de serviços.

Inicialmente, a Impugnante recebeu intimação para demonstrar a base legal aplicada para se creditar de PIS e Cofins sobre as aquisições de “RAIZ DE MANDIOCA” e “FÉCULA DE MANDIOCA”, cujas notas fiscais foram registradas sob o CFOP 1.101 (Compras para industrialização), provenientes da empresa AGRICOLA FECAMIL LTDA, CNPJ nº 21.164.683/0001-92, e escrituradas no “BLOCO C” das EFDs Contribuições sob o CST 50 - “ Operação com Direito a Crédito - Vinculada Exclusivamente a Receita Tributada no Mercado Interno”.

A respeito das aquisições de “RAIZ DE MANDIOCA” e “FÉCULA DE MANDIOCA”, manifestou-se a Impugnante:

O Parágrafo 2º. do Artigo 3º. das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, mencionados pela fiscalização, no sentido de vedar a tomada de crédito na aquisição de raiz de mandioca diz o seguinte:

NÃO geram direito ao desconto do crédito de PIS e COFINS, devida expressa de vedação contida no parágrafo 22, do artigo 3º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003:

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

Dessa forma a Lei 10.833/2003, art. 3º, §2º, veda o crédito apenas dos produtos que entram a alíquota zero e são utilizados na produção e venda de produtos saídos sem tributação, mas aqueles que entram isentos/alíquota zero e aplicados em produtos saídos com tributação tem crédito normal Por esta metodologia de cálculo, é absolutamente irrelevante que o fornecedor esteja sujeito ao regime jurídico do lucro presumido, adote a disciplina legal do simples ou suas operações sejam isentas.

Na publicação da Lei nº 10.865, de 2004, ao alterar a redação do artigo 3º, § 2º, II da Lei 10.833, de 2003, foi prevista, expressamente, a possibilidade de tomada de crédito fiscal inclusive no caso de a aquisição estar isenta das citadas contribuições sociais.

O artigo 17 da Lei 11.033 de 21 de dezembro de 2004, declarou expressamente o direito à manutenção dos créditos vinculados, mesmo nas operações de vendas de produtos com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência, conforme transcrito a seguir:

Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

Ainda de acordo com o próprio entendimento da Receita Federal do Brasil, por meio da Solução de Consulta DISIT/SRRF06 número 57, de 05 de julho de 2010,

entendeu o direito à manutenção dos créditos vinculados nas vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência, com exceção dos produtos cereais arroz e trigo, o que não é o caso em questão, pois o produto original é a raiz de mandioca, conforme segue:

SOLUÇÃO DE CONSULTA DISIT/SRRF06 Nº 57, 05 JULHO 2010

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social -Cofins NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0% (zero por cento) ou não incidência da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações. Não dará direito a crédito o valor das aquisições de bens para revenda que não estiverem sujeitos ao pagamento da COFINS, o que é o caso dos cereais que tiveram as alíquotas dessa contribuição reduzidas a zero, como o arroz e o trigo.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0% (zero por cento) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações. Não dará direito a crédito o valor das aquisições de bens para revenda que não estiverem sujeitos ao pagamento da Contribuição para o PIS/PASEP, o que é o caso dos cereais que tiveram as alíquotas dessa contribuição reduzidas a zero, como o arroz e o trigo.

A sistemática da não-cumulatividade, objetiva evitar a incidência tributária sobre uma base já onerada pelo mesmo tributo. No entanto, a etapa zero ou N/T está precedida de tributação positiva, a base de cálculo não está desonerada, faz-se necessário, ou mesmo pertinente um mecanismo compensatório.

A existência de transferência de carga tributária para a etapa seguinte constitui um dos fundamentos para o creditamento à alíquota zero. Desta forma, não desnatura o princípio da não-cumulatividade.

O conceito da neutralidade tributária está presente na exposição de motivos número 197-A/2003-MF, quando da redação do texto da medida provisória número 135, que foi convertida na Lei 10.833 de 2004, responsável pela instituição da COFINS, abordou nº parágrafo 7 a adoção do Método Indireto Subtrativo, conforme segue:

7. Por se ter adotado, em relação à não-cumulatividade, o método indireto subtrativo, o texto estabelece as situações em que o contribuinte poderá descontar, do valor da contribuição devida, créditos apurados em relação aos bens e serviços adquiridos, custos, despesas e encargos que menciona.

Com o objetivo de elucidar a conceituação do Método Indireto Subtrativo, faço menção ao artigo publicado pelo Portal Valor Tributário, em 23/05/2016, que cita ainda o jurista Ives Gandra Martins, que diz:

O Executivo que encaminhou o projeto de lei para aprovação pelo Legislativo adotou dentre as sistemáticas de não-comutatividade (neutralidade tributária)

desenvolvidas pela doutrina, para o caso da Contribuição para o PIS e da COFINS, de forma expressa, conforme Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 135, o Método Subtrativo Indireto.

No Método Subtrativo Indireto, a não-comutatividade é obtida por meio da concessão de crédito fiscal sobre as compras (custos e despesas) definidas em lei, na mesma proporção da alíquota que registra as vendas (receitas).

Refere-se, assim, de uma sistemática diferente daquela adotada pela legislação do IPI e do ICMS, para os quais se aplica o Método de Imposto contra Imposto, isto é, compensase o montante devido na saída (vendas) com o valor efetivamente recolhido por ocasião da entrada (compras).

Ives Gandra Martins, em sua obra intitulada Não-cumulatividade do PIS e da COFINS, Quartier Latin, 2007, comenta “no caso do Método Subtrativo Indireto, adotado pela Lei nº 10.637, de 2003, e pela Lei nº 10.833, de 2004, com as alterações posteriores, para a concessão do crédito fiscal não se exige qualquer vinculação com o montante recolhido na etapa anterior, a ponto de ser indiferente se o fornecedor é optante pelo lucro presumido, pelo SIMPLES ou se tem suas vendas isentas”.

Continua explanado o douto escritor: “a transformação da Contribuição para o PIS e da COFINS em tributos não-cumulativos teve por finalidade (novamente, conferir a Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 66 e da Medida Provisória nº 135) a expansão da atividade comercial brasileira, quer com relação ao mercado interno quer com relação às exportações. A concessão de créditos fiscais, portanto, não objetiva garantir retorno do investimento empresarial, mas, antes, garantir a competitividade para as empresas brasileiras, liberando recursos de tributos para ser empregado como capital fixo ou capital de giro”.

Foi intimada a Impugnante também a comprovar a efetividade das despesas com armazenagem e fretes na operação venda, registradas no “BLOCO D” sob o CST 50 - “Operação com Direito a Crédito - Vinculada Exclusivamente a Receita Tributada no Mercado Interno”, em especial atenção aos fretes pagos à empresa AMIFEC TRANSPORTES LTDA, CNPJ nº 21.028.369/0001-82, mediante apresentação de provas, como demonstrativos de fretes, cópias de CTEs e comprovantes de pagamentos relativos aos meses de janeiro, maio, setembro e dezembro de 2016 (amostragem), tendo registrado a autoridade fiscal que a Impugnante (AMIFEC ALIMENTOS LTDA), AGRICOLA FECAMIL LTDA e AMIFEC TRANSPORTES LTDA compartilhavam do mesmo quadro societário e do mesmo endereço.

A respeito dos fretes sobre vendas, a Impugnante respondeu apresentando cópias dos CTEs emitidos, extratos bancários com indicação de transferências que teriam ocorrido para o pagamento dos fretes, bem como demonstrativos de “acerto de contas” entre as empresas relativos aos meses de janeiro e setembro de 2016, e em relação a maio e dezembro, foram apresentados apenas os CTEs, compelindo a fiscalização a reiterar a solicitação de apresentação da documentação faltantes

por intermédio do Termo de Reintimação lavrado em 01/09/2020, cuja resposta foi apresentada em 30/09/2020.

Foi ainda intimada a Impugnante a comprovar a base legal aplicada para se creditar sobre despesas com prestação de serviços relativos a: 1) Assessoria Contábil; 2) Assistência Médica e Odontológica; 3) Auditoria e Consultoria em Geral; 4) Comissões s/ Vendas; 5) Publicidade e Propaganda; 6) Serviços Contratados – Softwares; 7) Serviços de Terceiros; 8) Serviços Diversos; 9) Serviços Prestados – Fretes Rodoviários – Envio; registradas no “BLOCO A” da EFD-Contribuições, sob o CST 50 - “ Operação com Direito a Crédito - Vinculada Exclusivamente a Receita Tributada no Mercado Interno”.

Foi apresentada a seguinte resposta pela Impugnante:

A priori, o sujeito passivo se embasou legalmente conforme as Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, as quais conferem ao contribuinte, créditos decorrentes da aquisição de bens e/ou serviços para a execução de suas atividades empresariais.

Contudo, as Leis nº 10.833/03 e n.9 10.637/02, em seus artigos 33, incisos II, dispuseram que os bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviço e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda poderão ter seus créditos descontados pela pessoa jurídica.

Logo, após a publicação de tais leis, para fins de aproveitamentos de créditos, a União visando garantir seu enriquecimento de maneira lícita, em detrimento da ausência expressa de conceito, questionara a intrínseca definição de "insumo". O que ocasionou um conflito interpretativo/normativo entre o fisco e o contribuinte.

Segundo o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, são considerados "insumos" todos aqueles bens e serviços que tenham o condão de viabilizar o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados, e cuja subtração importa na impossibilidade daquela prestação do serviço ou de sua produção, ou seja, cuja subtração prejudique a atividade da empresa, ou implique em uma substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

A partir disto, em 22 de fevereiro de 2018, o Superior Tribunal de Justiça julgou o REsp 1.221.170 - PR (2010/0209115-0), afirmando que o próprio CARF já vinha, reiteradamente, utilizando os critérios da essencialidade e da relevância para conceituar "insumo", de modo que, houve um afastamento do parâmetro de crédito físico do IP1 originariamente atribuído pela União (REsp 1.246.317/MG).

Assim, o creditamento das contribuições para o PIS/Pasep e para a Cofins, com a descrição dos seguintes itens: 1) Assessoria Contábil; 2) Assistência Médica e Odontológica; 3) Auditoria e Consultoria em Geral; 4) Comissões s/ Vendas; 5) Publicidade e Propaganda; 6) Serviços Contratados - Softwares; 7) Serviços de Terceiros;

8) *Serviços Diversos*; 9) *Serviços Prestados - Fretes Rodoviários*, foi mais que necessário, visto tratar-se da aplicação do princípio da essencialidade em prol da correta definição de insumo.

A primeira seção do STJ relata a veracidade quanto a imprescindibilidade de se aplicar ao conceito de insumo os critérios da essencialidade, senão, vejamos:

"TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE.

CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA.

RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS.

1.036 E SEQUENTES DO CPC/2015). I. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo. 2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte. 3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI. 4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF nº. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PASEP da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (REsp 1221170/PR, Rei. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/02/2018, DJe 24/04/2018." Por insumo se deve entender que é todo e qualquer elemento diretamente essencial para o desenvolvimento da atividade econômica da empresa, com a importância da ligação ao princípio da essencialidade de forma não restritiva, ou seja, a

importância de determinado item para a desenvoltura da atividade econômica do contribuinte.

Deve se, pois, conforme entendimento de instância superior, observar que a interpretação restritiva atribuída pelo fisco inviabiliza totalmente a tributação exclusiva de determinado item, bem ou serviço.

Todavia, o parecer normativo COSIT Nº 5, de 17 de dezembro de 2018, acata a exata definição de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, com uma premissa avaliadora consoante os critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Através do SEI nº 15/2018/CASTJ/PGACET/PGFN-MF, a Secretaria da Receita Federal do Brasil foi cientificada quanto à publicação do acórdão do RESP nº 1.221.170/PR, em 24-de abril de 2018, e se pronunciou, através de um documento público denominado: Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-M. Referido documento, nada mais informou que a regulamentação levada a efeito pelas Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e 404/2004, feriam a lógica da não cumulatividade, prevista na legislação de regência para as contribuições ao PIS e da COFINS, ou seja, a SRFB recomendara a aplicação do entendimento do STJ, Outrossim, a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, já advertiu a Secretaria da Receita Federal, para que observasse o entendimento adotado pelo STJ, tendo em vista a ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF, e, principalmente para que conceitue o termo insumo conforme os critérios da essencialidade ou relevância, vejamos trecho:

"IV Repercussão do entendimento no âmbito administrativo 64. Feitas essas considerações, conclui-se que, por força do disposto nos §§ 45, 59 e 79 do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002, a Secretaria da Receita Federal do Brasil deverá observar o entendimento do STJ de que:

" (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns.247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003; e(b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte".

Ademais, em caso análogo ao presente, o CARF admitiu os créditos ao analisar um processo que tinha como conteúdo serviços de propaganda e marketing, organização de eventos, consultoria, atividade jornalística, tradução, corretagem e turismo.

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:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014 INSUMOS. VINCULAÇÃO, ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE MARKETING. O contribuinte que presta serviços relacionados à área de marketing e publicidade, inclusive o desenvolvimento de marcas e de mercado, utiliza serviços de marketing prestados por terceiros como insumo essencial à sua própria prestação de serviços, gerando, portanto, o direito ao crédito de Cofins no regime da não cumulatividade.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014 INSUMOS. VINCULAÇÃO, ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE MARKETING. O contribuinte que presta serviços relacionados à área de marketing e publicidade, inclusive o desenvolvimento de marcas e de mercado, utiliza serviços de marketing prestados por terceiros como insumo essencial à sua própria prestação de serviços, gerando, portanto, o direito ao crédito de PIS no regime da não cumulatividade. " (Processo nº 19515.721360/2017-23, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3201-005.668 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 21 de agosto de 2019)".

Pois bem, assim teve o contribuinte seu embasamento legal com a Integral definição do conceito de insumo para fins da não cumulatividade, de creditamento de PIS/PASEP e da COFINS, conforme os critérios de sua essencialidade, ora já "discutidos, posicionados, e adotados pelo STJ.

O artigo 172, da instrução normativa RFB sob nº 1.911/19, informa que os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes, que integram o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços se definem como insumos.

Clarividente que, o contribuinte aduz ser necessário a interpretação de que sua assessoria contábil; sua assistência médica e odontológica; sua auditoria e consultoria em geral; suas comissões s/ vendas; sua publicidade e propaganda; seus serviços contratados; seus serviços de terceiros; seus serviços diversos; e os seus serviços prestados - fretes rodoviários, sejam considerados insumos.

Segundo o acórdão do CARF n.º 3302-006.528 - processo n.2 10805.720578/2017-21, três correntes distintas quanto a definição de insumo se formou no ordenamento jurídico brasileiro, a primeira corrente seria de titularidade da Receita Federal do Brasil, a qual atribuiu-se a definição de insumos à par da definição legislativa do IPI. Na segunda, se considera de forma extensiva o conceito de insumos, os quais se equivalem aos custos e despesas necessários a obtenção de receita, e, por último, a terceira corrente, que defende um meio termo, ou seja, que a definição de insumos não se restringe a definição dada pela

legislação do IPI, e nem deve ser tão abrangente como a legislação do imposto de renda.

Dessa forma, tem-se que o acórdão do CARF n.º 3302-006.528 - processo n.º 10805.720578/2017-21, optou pelo meio termo dado ao entendimento da terceira corrente. Assim, a própria Receita Federal flexibilizou algumas questões inerentes ao feito para abranger o entendimento do conceito de insumo. Um exemplo disto, é o parecer normativo COSIT/RFB n.º 05, de 17 de dezembro de 2018, in verbis:

"Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR.

ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento;

a) o "critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço":

a.1) "constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço";

a.2) "ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência";

b) já o critério da relevância "é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja": b.1) "pelas singularidades de cada cadeia produtiva";

b.2) "por imposição legal".

Dispositivos Legais. Lei n.º 10.637, de 2002, art. 39, inciso II; Lei n.º 10.833, de 2003, art.

32, inciso II".

Por fim, se denota que o CARF considerou o posicionamento do STJ, com o intuito de admissibilidade do creditamento das contribuições para o PIS/Pasep e para a Cofins a partir das despesas registradas, de que todos os itens acima possuem completa ligação a essencialidade daquele processo de produção e merecem a devida guarida ao contribuinte,(...)

Tendo em vista às despesas classificadas como auditoria e consultoria em geral, serviços contratados - softwares, serviços de terceiros e serviços diversos, é

necessário informar que todos possuem essencial importância para a execução da atividade econômica da empresa.

A história da economia mundial se destacou através de marcos cronológicos dos quais, isoladamente, realizavam atividades econômicas imprescindíveis para o bom funcionamento da empresa. O princípio norteador de cada sistema integrante sempre obedeceu aos critérios adotados pela essencialidade.

Assim, tem-se que os marcos históricos foram: atividade econômica familiar; atividade econômica urbana; atividade econômica feudal; atividade econômica inter-regional;

revolução industrial; e por fim, revolução tecnológica.

Para o presente caso deve se destacar, visto a necessária desenvoltura acerca da definição de atividade econômica, a urbana, que, desde o surgimento de atividades precursoras no comércio, colaboraram com a formação de prósperas e poderosas cidades.

No entanto, a atividade econômica feudal, mesmo tendo uma reorganização da sociedade europeia em feudos, foi importante para que a população adotasse critérios de relevância, essenciais aquele atual sistema gerenciado pelos senhores feudais, chamados detentores do poder, tanto político, quanto econômico.

Logo, a similitude entre a atividade urbana; a feudal; e a econômica inter-regional a qual dispusera da migração de vassalos que buscavam melhores condições de segurança, alimentação e habitação, nos transmitem a mesma mensagem de engrenagem fundamental para emergir uma essencialidade.

Portanto, descabida é a restrita definição de produto, ou produção; nem mesmo à sua pequena abrangência, mas sim, à necessária funcionalidade da atividade econômica, a qual, por analogia aos marcos acima ditados, sempre foram caracterizadas como um objetivo comum finalizador funcional.

Todavia, nem adentradas, por analogia, foram as revoluções industrial e tecnológica.

Na revolução industrial, o que se teve foi uma substituição do antigo feudo e o liberalismo burguês para uma organização empresarial, e, na revolução tecnológica, uma inovação na economia com o surgimento de tecnologias ainda em época de guerra.

Assim, pode ser vislumbrada a necessidade da justificativa do contribuinte tratar-se de questões amplamente legais, com destaque para os setores empresariais que desenvolvam uma atividade econômica essencial ao bom funcionamento da empresa.

Inclusive, o próprio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais autorizara o aproveitamento, pela empresa, de créditos de PIS/Pasep e COFINS, tendo em vista o correto entendimento quanto a desenvoltura de sua atividade econômica - processo administrativo ns 10540.721182/2016-78.

Cumprer expor que, a empresa notificada tem como atividade principal, a fabricação de amidos e féculas de vegetais, togo, pode se dizer que a despesa classificada como auditoria e consultoria em geral é lógica e racional no sentido de que seja considerada insumo, pois os exames delicados e sistêmicos das atividades econômicas desenvolvidas pelo contribuinte estão rigorosamente ligados a tal essencialidade.

Aliás, é esclarecedora, a Lei nº 10.637/02, em seu inciso II, artigo 39, que dispõe sobre o creditamento ante "os bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda [...]".

Ademais, como já dito, o conceito de insumo deve adotar os critérios da essencialidade ou relevância do bem ou serviço, tudo isto em profunda harmonia a atividade econômica empresarial, visto que ela só existe devido à sua cabal importância para a plena funcionalidade da empresa, sendo notório que sem ela, por tabela, não seria possível desenvolver a atividade principal empresarial, ou seja, a fabricação de amidos e féculas de vegetais.

A partir da apreciação das manifestações da Impugnante, dos documentos apresentados e da legislação em vigor, entendeu a autoridade autuante que restariam concretizadas a ocorrência das infrações tributárias: (1) Glosa de Créditos Não Cumulativos de Despesas com Aquisição de Bens Utilizados como Insumos – Aquisições de Produtos Tributados à Alíquota Zero; (2) Glosa de Créditos Não Cumulativos de Aquisição de Serviços Utilizados como Insumos – Serviços Não Essenciais; (3) Glosa de Créditos Não Cumulativos de Despesas com Fretes nas Operações de Venda e (4) Venda de Fécula de Mandioca (NCM 1108.14.00) com Isenção ou Alíquota Zero das Contribuições.

Sobre a primeira infração, Glosa de Créditos Não Cumulativos de Despesas com Aquisição de Bens Utilizados como Insumos – Aquisições de Produtos Tributados à Alíquota Zero, aduz a autoridade fiscal que, conforme disposto nos arts. 3º da Lei nº 10.637/02 e da Lei nº 10.833/03, as pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração da não cumulatividade do PIS e Cofins, em tese, podem apurar créditos dessas contribuições sobre os valores pagos na aquisição de bens e serviços utilizados na produção ou na fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Contudo, a regra que comporta exceções, como no caso no qual é efetuada aquisição de bens ou serviços que não estão sujeitos ao pagamento das contribuições, situação que não permite à pessoa jurídica contribuinte o crédito das contribuições, exceto no que se refere à aquisição de bens isentos (e somente isentos) quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição, nos termos dos arts. 3º, inc. II, § 2º, inc. II, das Leis nº 10.637/02 e da Lei nº 10.833/03, e Solução de Consulta COFINS nº 227, de 12 de maio de 2017.

No caso concreto, constatou a autoridade autuante o registro de aquisições de "Fécula de Mandioca", NCM 1108.14.00, e "Raiz de Mandioca", NCM 0714.10.00,

provenientes exclusivamente da pessoa jurídica AGRICOLA FECAMIL LTDA, 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 das contribuições para o Pis/Pasep e Cofins. Em relação às saídas de “FÉCULA DE MANDIOCA” sob os CFOPs 5.101 e 5.124, constatou-se que a alienante fez o registro da venda com incidência de PIS/Pasep e Cofins. Contudo, em relação às saídas de “Raiz de Mandioca”, a alienante efetuou as saídas com tributação à alíquota zero do PIS e Cofins (histórico ALIQUOTA PIS/COFINS REDUZIDA A 0 (ZERO) CONF.LEI 10925/2004, ART.1, INCISO V - RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Op.int.:

2103 VENDAS P/INDUSTRIA”). Registrou ainda a autoridade autuante 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/Pasep e da Cofins reduzidas a zero, por força do art.

1º, inciso III, da Lei nº 10.925/04, estando a “Raiz de Mandioca” (NCM 0714.10.00) relacionada à tributação à alíquota ZERO conforme código 116 da Tabela 4.3.13 – Produtos Sujeitos à Alíquota Zero da Contribuição Social. Assim, concluiu a autoridade fiscal que, em relação às aquisições de “Raiz de Mandioca”, NCM 0714.10.00, não haveria previsão legal para direito ao crédito das contribuições para o PIS/Pasep e para a Cofins, vez que foram provenientes de aquisições de bens e produtos tributados à alíquota zero.

Dessa maneira, foi efetuada a glosa de créditos das contribuições para o PIS/Pasep e para a Cofins, apurados a partir das aquisições de “RAIZ DE MANDIOCA” (NCM 0714.10.00) junto à empresa AGRICOLA FECAMIL LTDA.

Sobre a segunda infração, Glosa de Créditos Não Cumulativos de Aquisição de Serviços Utilizados como Insumos – Serviços Não Essenciais, constatou a autoridade fiscal que foram apurados créditos não cumulativos pela Impugnante decorrentes de despesas com aquisição de serviços utilizados como Insumos, que seriam serviços não essenciais, conforme quadro:

EFD-CONTRIBUIÇÕES - BLOCO A - NF SERVIÇOS - REGISTRO A170			
A170 - DESCRIÇÃO DE ITEM	BASE DE CÁLCULO	CRÉDITO DE PIS/PASEP	CRÉDITO DE COFINS
ARRENDAMENTO MERCANTIL	865.500,00	14.280,75	65.778,00
ASSESSORIA CONTABIL	226.033,75	3.729,56	17.178,57
ASSISTENCIA MEDICA E ODONTOLOGICA	70.806,55	1.168,30	5.381,25
AUDITORIA E CONSULTORIA EM GERAL	16.928,50	252,92	1.164,97
COMISSOES S/ VENDAS	1.292.367,02	21.324,06	98.219,91
CONSERVACAO MANUTENCAO PREDIOS/INSTALACOES	13.170,00	217,32	1.000,92
CONSERVACAO MANUTENCAO VEICULOS	39.343,14	649,16	2.990,04
CONSERVACAO/MANUTENCAO MAQUINASE E QUIPAMENTOS	74.018,74	1.219,39	5.616,33
IMUNIZACAO DE ARMAZENS	13.213,42	218,08	1.004,22
PUBLICIDADE E PROPAGANDA	131.678,75	2.172,73	10.007,55
SEGUROS	1.800,00	29,76	136,80
SERVICOS CONTRATADOS - MANUTENCA VEICULOS	1.805,38	29,79	137,21
SERVICOS CONTRATADOS - MANUTENCAO DE MAQUINAS	7.524,28	114,75	528,53
SERVICOS CONTRATADOS - SOFTWARES	48.023,67	490,91	2.261,21
SERVICOS CONTRATADOS - TECNICO-QUIMICO	7.045,05	116,25	535,43
SERVICOS DE ENERGIA ELETRICA	400,00	-	-
SERVICOS DE TERCEIROS	12.796,60	203,81	938,34
SERVICOS DIVERSOS	212.189,97	1.643,32	7.568,68
SERVICOS PRESTADOS - FRETES RODOVIARIOS-ENVIIO	15.380,00	253,77	1.168,88
TOTAL	3.050.024,82	48.114,63	221.616,84

Aduz a autoridade fiscal que, de fato, a regulamentação do conceito de insumos disposta nas Instruções Normativas SRF nº 247/02 e 404/04 foi afastada em razão de decisão prolatada nos autos do RESP nº 1.221.170/RS o Superior Tribunal de Justiça, contudo, não teria impedido nova interpretação emanada pela administração tributária. Assim, o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 2018 apresentou critérios a serem obedecidos de forma vinculante, em âmbito administrativo, determinando que somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, e devendo ser excluídos do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil, etc., bem como itens relacionados à atividade de revenda de bens; que o processo de produção de bens encerra-se, em geral, com a finalização das etapas produtivas do bem e o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente, excluindo-se do conceito de insumos itens utilizados posteriormente à finalização dos referidos processos; e que não são considerados insumos os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada pela pessoa jurídica em qualquer de suas áreas, inclusive em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, dentre outros. Registra ainda a autoridade autuante que o art. 172 da IN RFB nº 1.911, de 2019, editada para regulamentar as Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, delimitou nos mesmos termos do parecer normativo o conceito de insumos a serem considerados aptos para gerar créditos não cumulativos, assim como a NOTA SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF.

Assim, foram glosados os créditos decorrentes de insumos provenientes de serviços não essenciais.

Sobre a terceira infração, Glosa de Créditos Não Cumulativos de Despesas com Fretes nas Operações de Venda, com fundamento no art. 3º, IX, e 15 da Lei nº 10.833, de 2003, constatou a autoridade autuante que 99,71% (noventa e nove inteiros e setenta e um décimos por cento) de todas as despesas com frete (não há despesas com armazenagem) teriam sido realizadas junto à empresa AMIFEC TRANSPORTES LTDA, CNPJ nº 21.028.369/0001-82, que é pertencente aos mesmos sócios da Impugnante (AMIFEC ALIMENTOS LTDA), o senhor ELSON LOPES, CPF nº 210.270.309-63, e a senhora OSELIA FERREIRA FAUSTINO, CPF nº 693.914.919-87, e compartilha do mesmo endereço da Impugnante.

Ainda, em procedimento de diligência fiscal na AMIFEC TRANSPORTES, TDPF nº 09.1.05.00-2020-00479-9, contactou-se que a empresa não apresentou Escrituração Contábil Digital - ECD, tampouco a Escrituração Contábil Fiscal – ECF no ano-calendário de 2016.

Apurou a autoridade fiscal que, com base nas EFD-Contribuições e nos Conhecimentos de Transportes Eletrônicos – CTEs, a empresa AMIFEC TRANSPORTES LTDA teria faturado o montante de R\$ 5.833.170,37 (cinco milhões, oitocentos e trinta e três mil, cento e setenta reais e trinta e sete centavos), dos quais cerca de 77,46% seriam de fretes prestados à Impugnante e 4% para a pessoa jurídica AGRÍCOLA FECAMIL LTDA, ou seja, 81% da operação envolveria prestação de serviços a empresas do grupo econômico AMIFEC. Pesquisando os dados das placas dos vinte veículos de transporte da empresa, dois são pertencentes a terceiros, e os outros dezoito são de propriedade da Impugnante, ou seja, os fretes eram efetuados com veículos da própria Impugnante, e não de empresa prestadora de serviços de frete. Concluiu a autoridade fiscal que a Impugnante apura créditos de PIS e Cofins sobre fretes que seriam “pagos” e efetuados por veículos de sua propriedade. E mais, os fretes seriam fretes prestados por outra empresa cujo quadro societário é o mesmo da Impugnante, além do endereço físico.

Registra a autoridade fiscal que a AMIFEC TRANSPORTES LTDA foi intimada a apresentar contabilidade, DRE, Balanço Patrimonial e extratos bancários, e, que da análise dos documentos, não foram encontrados registros de conta patrimonial dos veículos, tampouco contas de resultado relativos ao pagamento de aluguel ou arrendamento pelo uso dos veículos utilizados na prestação de serviço de frete. Por sua vez, a Impugnante, intimada a comprovar a efetividade das despesas com fretes, apresentou documentação não apta para lastrear os dispêndios, tendo em vista que não foram apresentadas as notas fiscais de venda dos produtos transportados, tampouco foram indicados os pagamentos realizados nos pagamentos desses fretes, nem apresentados demonstrativos de fretes.

Analizando a movimentação financeira, constatou a autoridade fiscal que a maioria dos valores transferidos da Impugnante para a AMIFEC TRANSPORTES não guardaria relação com o conjunto de fretes apontados pelo sujeito passivo,

pois em muitos casos o total dos valores dos fretes é superior ao o pagamento (TED) realizado por eles.

Dessa maneira, foram glosadas as despesas com fretes incorridos nas operações de venda cujo prestador de serviço foi a AMIFEC TRANSPORTES LTDA.

Sobre a quarta infração, Venda de Fécula de Mandioca (NCM 1108.14.00) com Isenção ou Alíquota Zero das Contribuições, a Impugnante efetuou venda de Fécula de Mandioca (NCM 1108.14.00) para contribuintes não industriais, com isenção ou alíquota zero das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins. Contudo, entendeu a autoridade fiscal que não haveria nenhuma previsão legal para amparar a saída do produto com isenção ou alíquota zero do PIS e da Cofins.

Apurou a autoridade fiscal que existe um microregime de apuração que alcançaria os produtos industrializados pela Impugnante (Capítulo 11 da TIPI) e produtos agropecuários que utiliza como insumo (raiz de mandioca – TIPI 0714.1000), conforme art. 2º, inciso IV e art. 5º, inc. I, letra "d" da IN SRF nº 660, de 2006, que somente poderia ser adotado quando o adquirente dos insumos for pessoa jurídica que exerça atividade agroindustrial e, cumulativamente, apure o imposto de renda com base nº lucro real, conforme disposto no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004 c/c os arts. 2º, inciso IV, 3º, inciso III, 4º e 5º, caput, da IN SRF nº 660, de 2006. Ainda, a Solução de Consulta COSIT nº 105/2016, dispôs que não gozariam de tratamento suspensivo, tampouco de apuração de crédito presumido, as vendas dos insumos por pessoas jurídicas que fariam a industrialização de sua produção.

Assim, concluiu a autoridade fiscal que as vendas de fécula de mandioca realizadas pelo sujeito passivo não podem, também, sofrer a suspensão das contribuições sociais, uma vez que a empresa fiscalizada industrializa sua produção (não se trata de empresa agropecuária). Além disto, os produtos vendidos não serão utilizados como insumos na produção de terceiros haja vista que foram vendidos a empresas no final da cadeia de produção (comércio varejista e atacadista).

Assim, as vendas de fécula de mandioca efetuadas pela Impugnante foram submetidas à incidência regular de PIS e Cofins.

Informa a autoridade atuante que os fatos apurados tipificam, em tese, "Crime Contra a Ordem Tributária", previsto no artigo 2º, inciso I, da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990.

Foi dada ciência dos autos de infração de PIS e Cofins em 26/10/2010 (e-fl. 500).

A impugnação foi apresentada em 25/11/2010 (e-fl. 505).

A Impugnante, inicialmente, no tópico I, discorre sobre os fatos apurados pela ação fiscal.

Protesta, no tópico II.I, "DO DIREITO DE APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DAS CONTRIBUIÇÕES PIS/PASEP E COFINS", sobre o direito de aproveitamento de créditos do PIS e Cofins, que são tributos afetos à sistemática do princípio da não

cumulatividade (art. 195, § 12 da Constituição Federal), e que seria a lei a definidora dos critérios, e nada mais, e com a aplicação do método subtrativo indireto, não haveria qualquer vínculo ao montante do tributo recolhido na operação anterior (base contra base), ou seja, seria subvenção oportunizada pelo Estado ao Contribuinte. Aduz que mesmo na aquisição de insumos sujeitos à tributação de alíquota zero caberia a subvenção para pleno estímulo dos setores empresariais, desde que tais insumos sejam posteriormente utilizados na elaboração de produtos ou serviços com venda em subsequente operação sujeita ao pagamento do PIS e Cofins, conforme §2º do inciso II, do artigo 3º da Lei n.º 10.637/2002, como da Lei n.º10.833/2004.

No tópico II.II, “O PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE”, aduz que as Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003 dispõem sobre a possibilidade de constituição de créditos de PIS e COFINS sobre as aquisições mensalmente efetuadas, de bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, que o princípio da não cumulatividade nada mais seria do que um direito que o Contribuinte tem de compensar em operações futuras o tributo pelo qual já pagou, que no Brasil adota-se um sistema chamado de créditos e débitos, e que o regime não cumulativo seria possibilitado para a manutenção do crédito em suas operações mesmo com a comercialização da alíquota zero como dispõe o artigo 17, da Lei n.º 11.033/2004.

No tópico II.III, “DO DIREITO AO APROVEITAMENTO DE CRÉDITO”, aduz que a 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, por maioria de votos, teria firmado entendimento de que a caracterização de um bem ou serviço como “insumo”, para fins de aproveitamento de créditos de PIS/Cofins, deveria ser feita com base nos critérios da essencialidade ou da relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância da sua participação no desenvolvimento da atividade econômica, e que Impugnante se enquadraria perfeitamente na atual definição do STJ, vez que, caso não efetue a compra do produto raiz de mandioca (atribuída a condição de insumo e alíquota zero receptiva), jamais seria possibilitada a venda das féculas ou amidos de mandioca, dentre outros produtos que tenham como condição primordial a compra originária, tanto que foram julgadas ilegais as instruções normativas 247/02 (artigo 65, parágrafo 5º) e 404/04 (artigo 8º, parágrafo 4º), que adotavam para o PIS/Cofins conceito de insumos próprio do IPI. a definidora dos critérios, e nada mais, e com a aplicação do método subtrativo indireto, não haveria qualquer vínculo ao montante do tributo recolhido na operação anterior (base contra base), ou seja, seria subvenção oportunizada pelo Estado ao Contribuinte. Aduz que mesmo na aquisição de insumos sujeitos à tributação de alíquota zero caberia a subvenção para pleno estímulo dos setores empresariais, desde que tais insumos sejam posteriormente utilizados na elaboração de produtos ou serviços com venda em subsequente operação sujeita ao pagamento do PIS e Cofins, conforme §2º do inciso II, do artigo 3º da Lei n.º 10.637/2002, como da Lei n.º10.833/2004.

No tópico II.II, "O PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE", aduz que as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 dispõem sobre a possibilidade de constituição de créditos de PIS e COFINS sobre as aquisições mensalmente efetuadas, de bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, que o princípio da não cumulatividade nada mais seria do que um direito que o Contribuinte tem de compensar em operações futuras o tributo pelo qual já pagou, que no Brasil adota-se um sistema chamado de créditos e débitos, e que o regime não cumulativo seria possibilitado para a manutenção do crédito em suas operações mesmo com a comercialização da alíquota zero como dispõe o artigo 17, da Lei n.º 11.033/2004.

No tópico II.III, "DO DIREITO AO APROVEITAMENTO DE CRÉDITO", aduz que a 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, por maioria de votos, teria firmado entendimento de que a caracterização de um bem ou serviço como "insumo", para fins de aproveitamento de créditos de PIS/Cofins, deveria ser feita com base nos critérios da essencialidade ou da relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância da sua participação no desenvolvimento da atividade econômica, e que Impugnante se enquadraria perfeitamente na atual definição do STJ, vez que, caso não efetue a compra do produto raiz de mandioca (atribuída a condição de insumo e alíquota zero receptiva), jamais seria possibilitada a venda das féculas ou amidos de mandioca, dentre outros produtos que tenham como condição primordial a compra originária, tanto que foram julgadas ilegais as instruções normativas 247/02 (artigo 65, parágrafo 5º) e 404/04 (artigo 8º, parágrafo 4º), que adotavam para o PIS/Cofins conceito de insumos próprio do IPI.

Entende a Impugnante que haveria efetivamente uma restrição ao direito de creditamento, que se aplica desde que ocorram dois requisitos, (1) Aquisição de bens e serviços em operações beneficiadas com a não incidência e, beneficiados com isenções desde que, (2) sejam revendidos ou utilizados como insumos na elaboração de produtos ou na prestação de serviços que sejam vendidos ou prestados em operações não sujeitas ao pagamento das contribuições. E, no caso concreto, discorre que os insumos em questão são adquiridos à alíquota zero, mas não seriam utilizados como insumos em produtos vendidos em operações não sujeitas ao pagamento das contribuições, ou seja, não haveria que se falar em glosa do creditamento. Aduz que a legislação, ao criar a exceção ao direito de crédito, restringiu sua aplicabilidade primeiramente as operações em que entrada dos insumos e saída dos produtos que o utilizaram sejam beneficiadas pela desoneração, contudo, teria deixado expressamente prevista a possibilidade do creditamento para as operações em que os insumos tenham sido desonerados e a saída dos produtos com ele fabricados tenha sido onerada, o que seria o seu caso.

Cita julgado no CARF (Acórdão n.º 3302-002.471) no qual se decidiu pelo direito ao creditamento ante a 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, e do STJ, que sempre teria abonado entendimento quanto ao direito de aproveitamento de crédito em incidências cascadas (REsp 993164 MG). Considera importante atribuir grande valia ao fato dessas “operações não condizerem a operações não sujeitas ao pagamento das contribuições, mas sim, estarem sujeitas à alíquota zero” sendo repellido o problema estagnado no artigo 3º, parágrafo 2º da Lei n.º 10.637/02 com redação dada pelas Leis 10.684/03 e 10.925/2004.

No tópico III, “DA OFENSA AO REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE E MÉTODO SUBTRATIVO INDIRETO”, discorre que o método subtrativo indireto pressupõe que o valor do tributo devido seja alcançado mediante o resultado apurado com a diferença entre o valor apurado pela alíquota aplicada sobre as vendas e o valor apurado pela alíquota aplicada sobre as compras e, não a diferença entre o tributo calculado na saída diminuído do tributo recolhido na etapa anterior. Entende a Impugnante que, sobre a alíquota zero, a vedação disposta na Lei 10.865/04, que alterou substancialmente o § 2º do artigo 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, seria injusta e onerosa ao Contribuinte quando os insumos são aplicados na industrialização de produtos cuja receita decorrente da venda será submetida à tributação de PIS a 1,65% e de COFINS a 7,6%, e, considerando o caso concreto, a vedação ao crédito resultaria numa tributação que vai além do valor real agregado, atingindo todo faturamento, isto é, alcançando também a receita decorrente da venda anterior da referida cadeia submetida à alíquota zero de PIS e COFINS, anulando os efeitos do benefício anterior.

Aduz que se por um lado a Lei veda a apropriação de créditos de PIS/COFINS para as aquisições de bens e/ou serviços não sujeitos ao pagamento das referidas contribuições, no caso em tela, a figura desonerativa da alíquota zero não se enquadraria na hipótese legal, vez que a lei menciona expressamente que estes não estejam sujeitos ao pagamento da contribuição, sendo que a aplicação da alíquota zero não se trata de forma de não sujeição a referida contribuição, visto que há sujeição ao contribuinte do pagamento da referida contribuição, entretanto, a alíquota que lhe é aplicada é zero e, em especial, referidos tributos estão indiretamente embutidos em outros insumos utilizados em sua produção, tais como fertilizantes, maquinários, empregados, enfim, tudo o que se aplica em seu processo produtivo, entendimento proferido pela Ministra Eliana Calmon no julgamento do RESP 586.392/RN.

Aduz que não poderiam existir óbices quanto ao aproveitamento integral dos créditos de PIS/COFINS sobre itens adquiridos como insumos numa alíquota zero, em razão das empresas optantes pelo lucro real e das contribuições, que, em análise ímpar ao regime da não cumulatividade, permitirão o aproveitamento de créditos por conta da aquisição das mercadorias destinadas, e que do exame da Lei nº 11.033/2004 depreende-se que esta jamais vedou o direito ao crédito a determinadas mercadorias, possibilitando-o para todas as hipóteses de vendas realizadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência das contribuições, razão pela qual interpretação em sentido contrário é

flagrantemente ilegal, entendimento que teria sido corroborado pelo artigo 16 da Lei nº 11.116/2005, que disciplinou a forma de utilização do saldo credor oriundo da Lei nº 11.033/2004. Discorre que teria restado inequívoco o direito quanto à manutenção dos créditos tributários relativamente à entrada de mercadorias com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência das contribuições, sob pena de suportar indevidamente o ônus das contribuições antecipadas pelo produtor ou importador, afetando em demasia sua capacidade contributiva.

No tópico IV, "DO PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE", aduz que não caberia à autoridade fiscal suplementar a legislação pátria mediante interpretação desfavorável aos contribuinte, e que o caso não trataria de "não incidência da contribuição", mas sim de "incidência a alíquota zero".

Entende que a tributação à alíquota zero não importaria em não incidência das referidas contribuições, seja pelo princípio da igualdade tributária, invocado no caso de equiparação da tributação à alíquota zero à isenção tributária, e, assim, seria inequívoco o direito aos créditos irregularmente glosados pela Receita Federal do Brasil correspondentes as entradas de insumos tributos à alíquota zero.

No tópico V, "DA DESNECESSIDADE DE REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENALIS", pugna que a notificação, em tese, de "Crime Contra a Ordem Tributária" seria descabida, e menciona enunciado da Súmula Vinculante nº 24 do STF, "Não se tipifica crime material, contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei n. 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo".

No tópico VI, "DO EQUÍVOCO DO AUDITOR AO TRIBUTAR VENDAS PARA A ZONA FRANCA DE MANAUS/FATURAMENTO PARA ENTREGA FUTURA E EXPORTAÇÃO", discorre que a acusação fiscal sobre a venda de Fécula de mandioca (NCM 1108.14.00), para contribuinte não-industriais, com isenção ou alíquota zero das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, estaria equivocada, vez que a autoridade autuante estaria cobrando os tributos sobre notas de exportação referentes à vendas para a Zona Franca de Manaus, em desacordo com o Parecer PGFN/CRJ n.º 1.743, de 03 de novembro de 2016.

Discorre que conforme o § 1º, do artigo 2º da Lei n.º 10.996/2004, seria passível de desoneração as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS incidentes sobre as receitas de vendas de mercadorias destinadas à industrialização na Zona Franca de Manaus (ZFM), por pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM, e que o artigo 5º da Lei N.º 10.637/2002, dispõe que não incide a contribuição para o PIS/COFINS sobre as receitas decorrentes de exportação de mercadorias para o exterior.

Discorre que sobre a acusação a respeito de incidir tributo nos casos de simples faturamento para entrega futura, isto já foi superado pelo próprio sujeito ativo, conforme se extrai da solução de consulta n.º 136/2010, tendo em vista que, como ainda não fora o bem fabricado, a receita da venda só será computada a partir do momento de sua disponibilidade, ou seja, no momento disponível e não de forma antecipatória.

No tópico VII, "DA ANÁLISE DE FRETES PAGAS PELA AMIFEC TRANSPORTES", aduz que a operação de frete teria sido regular, e que a autoridade fiscal não teria logrado êxito em encontrar ilegalidades na receita de faturamento, muito menos na conta do ativo imobilizado das empresas, e que os veículos seriam de fato de propriedade da AMIFEC ALIMENTOS, mas seriam utilizados pela AMIFEC TRANSPORTES em razão de contratos de comodato. Discorre que apesar as empresas compartilharem o mesmo quadro societário, teria havido comprovação da movimentação financeira e de que o preço do frete se amoldaria ao do mercado, e que ambas as empresas teriam declarado e recolhidos os impostos devidos sobre os fretes. Pugna a Impugnante pela juntada de cinco contratos de comodato e alega que a AMIFEC TRANSPORTES não teria prestado serviços apenas para a Impugnante.

No tópico VIII, "DO DIREITO DE APROVEITAMENTO DE CRÉDITO (PIS/COFINS) DAS DESPESAS COM PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS NÃO ACATADAS PELO FISCO", aduz que os créditos glosados seriam decorrentes de despesas com serviços de 1 – Assessoria Contábil; 2 – Assistência Médica e Odontológica; 3 – Auditoria e Consultoria em Geral; 4 – Comissões sem Vendas; 5 – Publicidade e Propaganda; 6 – Serviços Contratados – Softwares; 7 – Serviços de Terceiros; 8 – Serviços Diversos e 9 – Serviços Prestados – Fretes Rodoviários – Envio, e que teria sido arbitrário entendimento de que os créditos não seriam decorrentes de despesas com essencialidade. Aduz que no Parecer Normativo nº 5, de 2018 do Ministério da Fazenda, extrai-se que o entendimento de alguns Ministros do Superior Tribunal de Justiça seria de que o princípio da relevância estaria caracterizado como condição primordial para a produção da atividade econômica da Contribuinte.

Ao final, no tópico IX, "DO PEDIDO", pugna-se pela insubsistência do presente auto de infração em sua integralidade.

É o relatório.

Em sessão de 28/04/2021, a DRJ julgou a impugnação parcialmente procedente, para reverter apenas o lançamento sobre venda de fécula de mandioca para estabelecimentos situados na Zona Franca de Manaus, tendo adotado a seguinte ementa (Acórdão nº 101-008.398):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Ano-calendário: 2016 NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. VEDAÇÕES DE CREDITAMENTO.

Aquisição do produto "Raiz de Mandioca", NCM 0714.10.00, com alíquota zero de PIS e Cofins, conforme Lei nº 10.925, de 2004 (insumo código 116 da Tabela 4.3.13 - Produtos Sujeitos à Alíquota Zero da Contribuição Social), não gera direito a creditamento decorrente do regime não cumulativo, consoante Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003 (art. 3º, inc. II, e § 2º, inc. II e 6º, inc. III).

Solução de Consulta Cosit nº 227, dispõe ser vedada a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep em relação a bens e serviços adquiridos em operações não sujeitas à incidência ou sujeitas à incidência com alíquota zero ou com suspensão dessa contribuição, independentemente da destinação dada aos bens ou serviços adquiridos.

NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS. INSUMOS. SERVIÇOS NÃO ESSENCIAIS.

Despesas não relacionadas a insumos considerados itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, e que se adequam à classificação de dispêndios incorridos nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil, tecnologia de informação e outras correlacionadas, bem como itens relacionados à atividade de revenda de bens, não podem ser base para creditamento. Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018, vinculante para a administração tributária.

NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM FRETES. NÃO COMPROVAÇÃO.

Despesas com serviços de frete prestados por pessoa jurídica que compartilhava mesmo quadro societário e mesmo endereço que a contratante, que não apresentou Escrituração Contábil Digital - ECD, tampouco a Escrituração Contábil Fiscal - ECF, sem frota própria, sendo noventa por cento dos veículos de propriedade do contribuinte fiscalizado, e sem demonstração de pagamento de valores, não são aptos a gerar créditos não cumulativos com base no art. 3º, IX, e 15 da Lei nº 10.833, de 2003.

VENDAS PARA A ZONA FRANCA DE MANAUS. SUMULA CARF Nº 153.

As receitas decorrentes das vendas de produtos efetuadas para estabelecimentos situados na Zona Franca de Manaus equiparam-se às receitas de exportação, não se sujeitando, portanto, à incidência das contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS. Súmula CARF nº 153.

VENDAS PARA ÁREAS DE LIVRE COMÉRCIO. LEI Nº 10.996, DE 2004. ALÍQUOTA ZERO.

Dispõe a Lei nº 10.996, de 2004, que ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre as receitas de vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização na Zona Franca de Manaus - ZFM, por pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM. (Vide Lei nº 13.137, de 2015). Ainda, que o benefício aplica-se às vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização nas Áreas de Livre Comércio de que tratam as Leis nºs 7.965, de 22 de dezembro de 1989, 8.210, de 19 de julho de 1991, e 8.256, de 25 de novembro de 1991, o art. 11 da Lei nº 8.387, de 30 de dezembro de 1991, e a Lei nº 8.857, de 8 de março de 1994, por pessoa jurídica estabelecida fora dessas áreas. (Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009), excetuando-se as vendas de mercadorias que tenham como destinatárias pessoas jurídicas atacadistas e

varejistas, sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

SUSPENSÃO DE EXIGIBILIDADE. REQUISITOS.

Não se enquadra ao regime de suspensão de exigibilidade previsto no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004 c/c os arts. 2º, inciso IV, 3º, inciso III, 4º e 5º, caput, da IN SRF nº 660, de 2006, pessoa jurídica que não que exerça atividade agropecuária ou por cooperativa de produção agropecuária, vez que a empresa industrializa a produção. Além disso, restou descumprido outro requisito, vez que os produtos revendidos não foram utilizados como insumos na fabricação de produtos, sendo os adquirentes empresas de comércio varejista e atacadista.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2016

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. VEDAÇÕES DE CREDITAMENTO.

Aquisição do produto “Raiz de Mandioca”, NCM 0714.10.00, com alíquota zero de PIS e Cofins, conforme Lei nº 10.925, de 2004 (insumo código 116 da Tabela 4.3.13 - Produtos Sujeitos à Alíquota Zero da Contribuição Social), não gera direito a creditamento decorrente do regime não cumulativo, consoante Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003 (art. 3º, inc. II, e § 2º, inc. II e 6º, inc. III).

Solução de Consulta Cosit nº 227, dispõe ser vedada a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep em relação a bens e serviços adquiridos em operações não sujeitas à incidência ou sujeitas à incidência com alíquota zero ou com suspensão dessa contribuição, independentemente da destinação dada aos bens ou serviços adquiridos.

NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS. INSUMOS. SERVIÇOS NÃO ESSENCIAIS.

Despesas não relacionadas a insumos considerados itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, e que se adequam à classificação de dispêndios incorridos nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil, tecnologia de informação e outras correlacionadas, bem como itens relacionados à atividade de revenda de bens, não podem ser base para creditamento. Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018, vinculante para a administração tributária.

NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM FRETES. NÃO COMPROVAÇÃO.

Despesas com serviços de frete prestados por pessoa jurídica que compartilhava mesmo quadro societário e mesmo endereço que a contratante, que não apresentou Escrituração Contábil Digital - ECD, tampouco a Escrituração Contábil Fiscal - ECF, sem frota própria, sendo noventa por cento dos veículos de propriedade do contribuinte fiscalizado, e sem demonstração de pagamento de

valores, não são aptos a gerar créditos não cumulativos com base no art. 3º, IX, e 15 da Lei nº 10.833, de 2003.

VENDAS PARA A ZONA FRANCA DE MANAUS. SUMULA CARF Nº 153.

As receitas decorrentes das vendas de produtos efetuadas para estabelecimentos situados na Zona Franca de Manaus equiparam-se às receitas de exportação, não se sujeitando, portanto, à incidência das contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS. Súmula CARF nº 153.

VENDAS PARA ÁREAS DE LIVRE COMÉRCIO. LEI Nº 10.996, DE 2004. ALÍQUOTA ZERO.

Dispõe a Lei nº 10.996, de 2004, que ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre as receitas de vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização na Zona Franca de Manaus - ZFM, por pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM. (Vide Lei nº 13.137, de 2015). Ainda, que o benefício aplica-se às vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização nas Áreas de Livre Comércio de que tratam as Leis nºs 7.965, de 22 de dezembro de 1989, 8.210, de 19 de julho de 1991, e 8.256, de 25 de novembro de 1991, o art. 11 da Lei nº 8.387, de 30 de dezembro de 1991, e a Lei nº 8.857, de 8 de março de 1994, por pessoa jurídica estabelecida fora dessas áreas. (Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009), excetuando-se as vendas de mercadorias que tenham como destinatárias pessoas jurídicas atacadistas e varejistas, sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

SUSPENSÃO DE EXIGIBILIDADE. REQUISITOS.

Não se enquadra ao regime de suspensão de exigibilidade previsto no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004 c/c os arts. 2º, inciso IV, 3º, inciso III, 4º e 5º, caput, da IN SRF nº 660, de 2006, pessoa jurídica que não que exerça atividade agropecuária ou por cooperativa de produção agropecuária, vez que a empresa industrializa a produção. Além disso, restou descumprido outro requisito, vez que os produtos revendidos não foram utilizados como insumos na fabricação de produtos, sendo os adquirentes empresas de comércio varejista e atacadista.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Em 26/05/2021, a Recorrente apresentou seu recurso voluntário, tendo restringido a discussão à não tributação de suas vendas de fécula de mandioca (NCM 1108.14.00) possibilidade de apuração de créditos sobre insumos adquiridos à alíquota zero.

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 10/02/2026, 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. Venda de fécula de mandioca (NCM 1108.14.00)**

Em tópico do recurso voluntário intitulado “II – Do Direito”, a Recorrente parece querer se insurgir contra a decisão da DRJ, relativamente ao lançamento procedido pela fiscalização sobre a venda de fécula de mandioca (NCM 1108.14.00), pois entende que a totalidade dessas operações estariam sujeitas à isenção ou à alíquota zero.

Diz, ainda, que a isenção ou alíquota zero não decorreriam dos fundamentos apresentados pelo Relator do acórdão recorrido, não apontando, contudo, qualquer outro para justificar a sua indignação, conforme é possível verificar no seguinte trecho de sua peça recursal:

Ao serem compulsados os presentes autos administrativo fiscal, o que nos salta aos olhos é a notória discordância normativo-interpretativa, haja vista que o dispositivo legal adotado pela Contribuinte para possibilitar a tomada de seu crédito, é o mesmo utilizado pelo Fisco que inobstante inviabiliza por entender de outra forma conceitual.

Inclusive, em momento algum a Recorrente indaga sobre “Zona Franca de Manaus” ou “Áreas de Livre Comércio”, como decidido pelo Relator, Sr. André Mendes de Moura, ao informar sobre a infração cometida, ao seu ver, com a venda de fécula de mandioca (NCM 1108.14.00) com isenção ou alíquota zero das contribuições.

Com relação ao montante não exonerado, tem-se que a contribuinte não apresentou qualquer linha argumentativa e muito menos documentos que pudessem infirmar as conclusões da fiscalização acerca de suas operações, ou seja, de que se estaria diante de hipótese de operações isentas/sujeitas à alíquota zero, uma vez que as ponderações apresentadas no TVF acerca do art. 2º, inciso IV e art. 5º, inc. I, letra "d" da IN SRF nº 660, de 2006, não se aplicariam ao caso. Abaixo, transcrevo trecho do TVF sobre a questão:

Apesar do tratamento fiscal e tributário dado pelo sujeito passivo a essas vendas de fécula de mandioca, no que se refere às contribuições sociais, não há no ordenamento jurídico nacional qualquer previsão legal que determine a saída desse produto com isenção ou com alíquota zero das contribuições.

O que de fato existe é um micro regime de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins que alcança os produtos industrializados pela empresa (classificados nº Capítulo 11 da TIPI), e os produtos agropecuários que utiliza como insumo (raiz de mandioca - TIPI 0714.1000), conforme art. 2º, inciso IV e art. 5º, inc. I, letra "d" da IN SRF nº 660, de 2006, que somente pode ser adotado quando o adquirente dos insumos for pessoa jurídica que exerça atividade agroindustrial e, cumulativamente, apure o imposto de renda com base no lucro real. É o que dispõem os arts. 2º, inciso IV, 3º, inciso III, 4º e 5º, caput, da IN SRF nº 660, de 2006: (...)

Pela subsunção dos comandos legais acima destacados, entende-se que 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 inciso I do art. 5 da IN SRF 660/2006 a adquirente no LUCRO REAL, que exerça atividade agroindustrial e que utilize o produto como insumo.

Sob essa ótica, cabe destacar o entendimento exarado pela Receita Federal por meio da Solução de Consulta COSIT nº 105/2016 que assim assentou: (...)

Conclui-se, desse modo, que as vendas de fécula de mandioca realizadas pelo sujeito passivo não podem, também, sofrer a suspensão das contribuições sociais, uma vez que a empresa fiscalizada industrializa sua produção (não se trata de empresa agropecuária). Além disto, os produtos vendidos não serão utilizados como insumos na produção de terceiros haja vista que foram vendidos a empresas no final da cadeia de produção (comércio varejista e atacadista) [vide planilha "Cadastro Adquirentes Fécula" contida no arquivo digital "SAÍDAS DE FÉCULA DE MANDIOCA COM ISENÇÃO-ALIQ.ZERO.xlsx"]. Por conseguinte, as vendas de fécula de mandioca realizadas pelo sujeito passivo devem sofrer a incidência regular das contribuições para o PIS/Pasep e para o Cofins, de modo que a apuração dos valores estão transcritas no arquivo digital acima citado, mais precisamente na

planilha “EFD-BLOCO C”, nas colunas finais de projeção dos tributos devidos, cujos saldos mensais serão a seguir expostos: (...)

Neste ponto, para que fosse possível a modificação da decisão, a Recorrente deveria ter apresentado esclarecimentos e documentos que infirmassem as conclusões do Colegiado *a quo* – devidamente embasadas em provas –, o que não ocorreu, concluindo-se, portanto, que a contribuinte não se desincumbiu do ônus probatório que lhe cabia (cf. art. 373, inc. II, do CPC).

Já no que diz respeito à exoneração dos débitos vinculados às operações de venda à Zona Franca de Manaus, tem-se que não há interesse recursal por parte da contribuinte em questionar o fundamento trazido pela DRJ, pois a sua supressão resultaria em reforma da decisão em prejuízo da Recorrente.

Portanto, sem razão a Recorrente quanto a este tópico recursal.

I.2. – Raiz de mandioca (NCM 0714.10.00). Apuração de créditos sobre insumos adquiridos à alíquota zero.

Relativamente à aquisição de raiz de mandioca (NCM 0714.10.00), esclarece a Recorrente que utiliza esses produtos como insumos de sua atividade agroindustrial e que, em virtude do princípio da não-cumulatividade, faria jus à apuração de créditos de PIS/COFINS, mesmo tendo esse item sido adquiridos com alíquota zero.

Além disso, sustenta que esse direito também se aplicaria aos casos em que esses insumos foram utilizados em mercadorias cuja saída se deu com isenção ou com alíquota zero, evocando, para isso, o art. 17 da Lei nº 11.033/2004.

Conforme já concluído pela DRJ, trata-se de fato incontroverso e reafirmado no recurso voluntário que os insumos em questão foram adquiridos à alíquota zero:

Fundamentação do acórdão da DRJ

(...) É fato incontroverso que a aquisição do produto “Raiz de Mandioca”, NCM 0714.10.00 deu-se com alíquota zero de PIS e Cofins, conforme Lei nº 10.925, de 2004 (insumo código 116 da Tabela 4.3.13 – Produtos Sujeitos à Alíquota Zero da Contribuição Social):

Recurso Voluntário

(...) Ou seja, entende o Fisco pela impossibilidade de creditamento quando houver registro de provenientes aquisições de bens e produtos tributados à alíquota zero. Em sentido contrário, entende a Contribuinte que mesmo havendo a tributação à alíquota zero, é absolutamente possível a tomada de crédito licitamente.

Mas como pode se atribuir a condição de insumo para aferir a medida certa da aplicabilidade da alíquota zero? Mais uma vez, como por diversas vezes já dito por esta Contribuinte aos ilustríssimos membros Fiscais, a caracterização de um bem ou serviço com rótulo de insumo deve ser realizada a par dos requisitos da essencialidade ou de sua relevância para o fiel desempenho das atividades econômicas realizadas pela Recorrente.

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 decendi* 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 sujeito 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 há o que se reformar na decisão recorrida.

II - Conclusão

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

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Deroulede