



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



**Processo nº** 10935.723634/2018-84  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3301-012.884 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de julho de 2023  
**Recorrente** FRIMESA COOPERATIVA CENTRAL  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/03/2016

BENS PARA REVENDA. AQUISIÇÃO/RECEPÇÃO. COOPERATIVAS FILIADAS. CRÉDITOS. DESCONTOS. IMPOSSIBILIDADE.

A aquisição/recepção de bens (mercadorias) de cooperativas singulares, inclusive de cooperado pessoa física, não implica operação de compra e venda e sim ato cooperativo, que é isento das contribuições para o PIS e Cofins; assim, tal aquisição não gera créditos destas contribuições.

FRETES. BENS. AQUISIÇÃO/RECEBIMENTO. COOPERADOS. CRÉDITOS. DESCONTO. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com fretes nas operações com as cooperativas filiadas, na aquisição/recebimento de bens (mercadorias) para revenda, ainda que desonerados das contribuições, ou seja, isentos, com suspensão e/ ou tributados à alíquota zero, dão direito ao desconto de créditos, nos termos do inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

FRETES. BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS. AQUISIÇÃO/RECEBIMENTO. COOPERATIVAS FILIADAS. CRÉDITOS. DESCONTOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com fretes nas aquisições/recebimentos de bens de cooperativas filiadas, utilizados como insumos na produção dos bens destinados à venda, ainda que desonerados da contribuição, dão direito ao desconto de créditos.

ARMAZENAGEM. MERCADORIA. FRETE. OPERAÇÃO DE VENDA, CRÉDITOS, DESCONTO. IMPOSSIBILIDADE.

A legislação do PIS e da Cofins não cumulativa prevê o desconto de créditos sobre despesas com armazenagem de mercadoria para revenda e mercadoria produzida destinada à venda, bem como sobre fretes na operação de venda, desde que comprovadas mediante documentação fiscal e/ ou contábil; a falta de comprovação de tais despesas impede o desconto.

CRÉDITO PRESUMIDO. AQUISIÇÃO. CARNE BOVINA DESOSSADA. INDUSTRIALIZAÇÃO. CRÉDITOS. DESCONTO. IMPOSSIBILIDADE.

O custo com aquisição de carnes da espécie bovina, fresca, refrigerada e/ ou congelada, utilizada na industrialização de produtos classificados nos códigos 1601.00.00 (enchidos e produtos semelhantes, de carne); 1602.49.00 (outras preparações e conservas de carne) e 1602.50.00 (outros da espécie bovina), todos da NCM, não dão direito ao desconto de créditos presumidos da agroindústria.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para reconhecer o direito de descontar créditos sobre custos/despesas incorridos com: 1) fretes incorridos com a recepção/aquisição de bens de cooperativas filiadas destinados à venda; e, 2) fretes incorridos com a recepção/aquisição de bens de cooperativas filiadas, utilizados como insumos no processamento/industrialização dos bens destinados à venda.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Adão Vitorino de Moraes - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ari Vendramini, Laércio Cruz Uliana Junior, José Adão Vitorino de Moraes, Juciléia de Souza Lima, Sabrina Coutinho Barbosa e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão da DRJ06 que julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada contra despacho decisório que deferiu parcialmente o Pedido de Ressarcimento/Declaração de Compensação (PER/Dcomp) transmitidos pelo contribuinte.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Cascavel reconheceu em parte o direito de a recorrente descontar os créditos pleiteados/compensados nos PER/Dcomp, deferiu em parte o ressarcimento e homologou a compensação dos débitos declarados, conforme Despacho Decisório n.º 1.065, às fls. 629/651.

Intimada do despacho decisório, inconformada com o deferimento parcial de seu pedido, a recorrente apresentou manifestação de inconformidade, requerendo a sua reforma para que seja revertida a glosa dos créditos efetuada pela Fiscalização, alegando, em síntese que, nos termos da legislação do PIS e da Cofins e no conceito de insumos, dado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do REsp n.º 1.221.170/PR, tem direito de descontar créditos sobre os custos/despesas incorridos com: 1) bens para revenda; 2) frete vinculado à aquisição de bens para revenda; 3) frete vinculado à aquisição de bens utilizados como insumos; 4) armazenagem de mercadorias e frete na operação de venda; e, 5) crédito presumido da agroindústria.

Analisada a manifestação de inconformidade, aquela DRJ julgou-a improcedente, nos termos do Acórdão n.º 106-016.685, às fls. 843/871, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/03/2016

#### INSUMO. CONCEITO. CRITÉRIOS PARA AFERIÇÃO.

O conceito de insumo para fins de apuração de créditos 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. O critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço: a) constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço; ou b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência. O critério da relevância, por seu turno, 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 a) pelas singularidades de cada cadeia produtiva; ou b) por imposição legal.

#### BENS E SERVIÇOS. AQUISIÇÃO. NÃO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. CRÉDITO.

Não gera direito ao crédito o valor 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.

#### FRETE. COMPRA. CRÉDITO.

Inexiste previsão legal expressa para o cálculo de crédito sobre o valor do frete na aquisição. Esse é permitido apenas quando o bem adquirido for passível de creditamento, e na mesma proporção em que se der esse creditamento, já que o frete compõe o custo de aquisição devidamente comprovado, integra o valor de aquisição dos insumos e deve seguir o regime de crédito desses.

#### EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO. SOCIEDADES COOPERATIVAS. CÁLCULO DO PERCENTUAL DE RATEIO.

A exclusão da base de cálculo de receitas expressamente indicadas em lei a que as sociedades cooperativas têm direito não se confunde com o instituto da isenção, não gerando créditos ressarcíveis como receitas não tributadas no mercado interno.

Intimada dessa decisão, a recorrente interpôs Recurso Voluntário, requerendo a sua reforma, a fim de que seja reconhecido o seu direito aos créditos descontados e, conseqüentemente, deferido, na íntegra seu pedido de ressarcimento.

Para fundamentar seu recurso voluntário, expendeu extenso arrazoado sobre o conceito de insumos, em relação às contribuições para o PIS e Cofins, nos termos das Leis n.ºs 10.637/2002; 10.833/2003 e 10.925/2004, bem como sobre o conceito dado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), na decisão do REsp n.º 1.221.170/PR, concluindo ao final que tem direito de descontar créditos sobre os custos/despesas incorridos com: 1) bens para revenda: trata-se de aquisição/recepção de bens de cooperativas filiadas que, segundo o inciso VI do art. 10, da Lei n.º 10.833/2003, estão sujeitas ao pagamento das contribuições sobre os seus faturamentos, não se podendo admitir a aplicação da IN RFB n.º 1.911/2019, ao presente caso, por ter sido publicada posteriormente aos fatos geradores, objeto do PER em discussão; 2) frete vinculado à aquisição de bens para revenda: trata-se de fretes suportados pela recorrente na aquisição/recepção de bens para revenda de cooperativas filiadas; a vedação incide sobre o custo dos bens e não sobre os fretes pagos terceiros, pessoas jurídicas sujeitas ao pagamento das contribuições; 3) frete vinculado à aquisição de bens utilizados como insumos: trata-se de fretes incorridos com insumos recebidos/adquiridos de cooperativas associadas, utilizados no processamento/industrialização dos bens destinados à venda; a legislação de regência do PIS e da Cofins não veda o creditamento sobre serviços utilizados como insumos do processo produtivo; 4) armazenagem de mercadorias e frete na operação de venda: trata-se de despesas com

armazenagem e fretes utilizados em suas atividades; e, 5) crédito presumido da agroindústria: trata-se de crédito sobre aquisição de carnes bovinas classificadas na posição 0202.30.00 da NCM (desossada), utilizadas na produção de produtos industrializados do Capítulo 16 da NCM, dentre eles os classificados nos códigos 1601.00.00; 1602.49.00 e 1602.50.00, da NCM, conforme detalhamento e fichas técnicas apresentadas juntamente com a manifestação de inconformidade, todos tributados pelo PIS e Cofins; o desconto está previsto no art. 34 da Lei nº 12.058/2009, no percentual de 40,0 %.

Em síntese, é o relatório.

## Voto

Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes, Relator.

O Recurso Voluntário atende aos requisitos do art. 67 do Anexo II do RICARF; assim, dele conheço.

As Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 que instituíram o regime não cumulativo para o PIS e a Cofins, respectivamente, vigentes à época dos fatos geradores dos PER em discussão, assim dispunham, quanto ao desconto de créditos dessas contribuições e seus aproveitamentos:

-Lei nº 10.637/2002:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008).

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;

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

(...)

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

(...)

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)

(...)

- Lei nº 10.833/2003:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;

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

(...)

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor;

(...)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

(...)

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.

(...)

Posteriormente, foram editadas as leis que instituíram o crédito presumido do PIS e da Cofins para a agroindústria, assim dispendo:

-Lei nº 10.925/2004:

Art. 1º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de:

(...)

XIX - carnes bovina, suína, ovina, caprina e de aves e produtos de origem animal classificados nos seguintes códigos da Tipi:

a) 02.01, 02.02, 0206.10.00, 0206.2, 0210.20.00, 0506.90.00, 0510.00.10 e 1502.10.1;

(...)

Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todas da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do

art. 3º das Leis n.ºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.

§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:

(...)

III - pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária.

§ 2º O direito ao crédito presumido de que tratam o **caput** e o § 1º deste artigo só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração, de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País, observado o disposto no § 4º do art. 3º das Leis n.ºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

§ 3º O montante do crédito a que se referem o **caput** e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a:

I - 60% (sessenta por cento) daquela prevista no art. 2º da Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no art. 2º da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2, 3, 4, exceto leite in natura, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18;

III - 35% (trinta e cinco por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis n.ºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os demais produtos.

IV - 50% (cinquenta por cento) daquela prevista no caput do art. 2º da Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no caput do art. 2º da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para o leite in natura, adquirido por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, regularmente habilitada, provisória ou definitivamente, perante o Poder Executivo na forma do art. 9º-A;

V - 20% (vinte por cento) daquela prevista no caput do art. 2º da Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no caput do art. 2º da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para o leite in natura, adquirido por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, não habilitada perante o Poder Executivo na forma do art. 9º-A. (Incluído pela Lei n.º 13.137, de 2015) (Vigência:1/10/2015)

(...)

§ 10. Para efeito de interpretação do inciso I do § 3º, o direito ao crédito na alíquota de 60% (sessenta por cento) abrange todos os insumos utilizados nos produtos ali referidos.

Art. 9º A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda:

(...)

III - de insumos destinados à produção das mercadorias referidas no caput do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoa jurídica ou cooperativa referidas no inciso III do § 1º do mencionado artigo.

(...).

Os dispositivos legais citados e transcritos elencam os custos/despesas que dão direito a descontar créditos das contribuições, estabelecem o sistema de cálculo, sua utilização e o aproveitamento do saldo credor trimestral.

No julgamento do REsp n.º 1.221.170/PR, em 22 de fevereiro de 2018, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) decidiu, sob o rito de recurso repetitivo, quais os custos/despesas que devem ser considerados insumos, nos termos do inc. II do art. 3º das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003, citado e transcrito anteriormente.

Consoante à decisão do STJ "**o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a impossibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte**".

No presente caso, o contribuinte é uma sociedade cooperativa central que tem como atividades econômicas, dentre outras: “abate e fabricação de produtos da carne; frigorífico e abate de suíno: fabricação de produtos da carne: preparação de subprodutos do abate; laticínios; preparação do leite; fabricação de laticínios; fabricação de alimentos para animais; fabricação de outros produtos alimentícios; comércio atacadista de animais vivos: comércio atacadista de alimentos para animais; comércio atacadista de leite e laticínios; comércio atacadista de carnes bovinas e seus derivados; comércio atacadista de aves abatidas e derivados”

Assim, com fundamento nos dispositivos legais citados e transcritos, no conceito de insumos dado pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR e nas atividades econômicas desenvolvidas pela recorrente, passemos à análise das matérias impugnadas nesta fase recursal.

#### 1 – Bens para revenda

Os bens para revenda, conforme reconhecido pela própria recorrente no recurso voluntário, correspondem às operações realizadas com as cooperativas singulares filiadas a ela, ou seja, aquisição/recepção de suas produções para processamento/industrialização e posterior comercialização.

Os atos cooperativos, ou seja, aqueles praticados entre as cooperativas e seus associados/cooperados, pessoas físicas e/ou jurídicas, não constituem operação de mercado e, conseqüentemente, não implicam contrato de compra e venda de produtos, conforme art. 79 da Lei nº 5.764/71.

No julgamento do REsp nº 1.141.667, sob a sistemática dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105/2015, o STJ decidiu que não incide PIS e Cofins sobre os denominados “atos cooperativos típicos”, nos termos do art. 79 da Lei 5.764/71.

Especificamente, em relação às sociedades cooperativas de produção agropecuária e industrial, a IN RFB nº 635/2006, art. 23, incisos I e II, reconheceu o direito de estas sociedades excluírem da base de cálculo do PIS e da Cofins, inclusive sob o regime não cumulativo, os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização dos produtos entregues à cooperativa. Essa exclusão foi mantida nas demais IN, conforme consta do art. 292 da IN RFB Nº 1.911/2019, literalmente:

Art. 292. Sem prejuízo das exclusões aplicáveis a qualquer pessoa jurídica, de que tratam os arts. 27 e 28, bem como da especificada para as sociedades cooperativas no art. 291, as sociedades cooperativas de produção agropecuária poderão excluir da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (Lei nº 5.764, de 1971, art. 79, parágrafo único; Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 15; Lei nº 10.676, de 2003, art. 1º, caput e § 1º; e Lei nº 10.684, de 2003, art. 17):

I - os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa;

II - as receitas de venda de bens e mercadorias a associados;

(...)

III - as receitas decorrentes da prestação, aos associados, de serviços especializados, aplicáveis na atividade rural, relativos a assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhadas;

IV - as receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produção do associado;

V - as receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos junto a instituições financeiras, até o limite dos encargos a estas devidos;

(...)

VII - os custos agregados ao produto agropecuário dos associados, quando da comercialização pelas sociedades cooperativas de produção agropecuária.

§ 9º Considera-se custo agregado ao produto agropecuário de que trata o inciso VII do caput os dispêndios pagos ou incorridos com matéria-prima, mão-de-obra, encargos sociais, locação, manutenção, depreciação e demais bens aplicados na produção, beneficiamento ou acondicionamento e os decorrentes de operações de parcerias e integração entre a cooperativa e o associado, bem assim os de comercialização ou armazenamento do produto entregue pelo cooperado.

Por sua vez, o § 2º, inciso II, do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, citados e transcritos anteriormente, veda expressamente o desconto de créditos sobre aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

Dessa forma, a glosa de créditos descontados sobre recepção/aquisição de bens para revenda de cooperados (cooperativas filiadas) deve ser mantida.

#### 2) Fretes vinculados à aquisição de bens para revenda

O desconto de créditos das contribuições sobre os custos das mercadorias adquiridas/recebidas para revenda está previsto no inciso I do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Os fretes incorridos na operação de compra/recepção dessas mercadorias, suportados pela recorrente, integram o custo da mercadoria vendida. Assim, a parte do custo da mercadoria onerada pelas contribuições dá direito ao desconto de créditos.

Dessa forma, a glosa dos créditos sobre os fretes incorridos com a aquisição/recepção de mercadorias de cooperativas filiadas para venda, contratados com terceiros, pessoas jurídicas, ainda que as operações não tenham sido oneradas pelas contribuições, a glosa dos créditos deve ser revertida.

#### 3) Fretes vinculados à aquisição de bens utilizados como insumos

A Fiscalização glosou os créditos descontados sobre os fretes de bens utilizados como insumos sob o mesmo fundamento da glosa dos créditos descontados dos fretes vinculados à aquisição de bens para revenda, ou seja, “... *para que tais despesas integrem a base de cálculo do crédito das contribuições, imprescindível que o bem adquirido gere o crédito das contribuições. Ou seja, se as despesas de fretes não estiverem vinculadas à aquisição de bens com direito à apuração de créditos, indevida será a apuração de créditos sobre tais despesas de fretes*”, conforme consta do despacho decisório às fls. 641.

A DRJ manteve a glosa sob o mesmo fundamento, conforme se depreende do excerto do voto condutor da decisão recorrida, literalmente: “*Portanto, quando vedado o creditamento em relação ao bem adquirido, como na hipótese de não estar submetido ao pagamento da contribuição, também não haverá tal direito em relação ao dispêndio com seu transporte*”.

Assim, levando-se em conta que os fretes na aquisição/recepção de bens utilizados como insumos na produção dos bens destinados à venda, suportados pela recorrente, contratados/pagos a terceiros, pessoas jurídicas, integram o custo de tais insumos, com o mesmo

fundamento do item 2, imediatamente anterior, a recorrente tem direito de descontar créditos sobre tais fretes.

Portanto, a glosa dos créditos, efetuada pela Fiscalização, sobre os fretes na recepção/aquisição de insumos das cooperativas filiadas, deve ser revertida.

#### 4) Armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda

A Lei n.º 10.833/2003, em seu art. 3º, inciso IX, prevê o desconto de créditos das contribuições sobre despesas com armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor. Este direito foi estendido para PIS, conforme disposto no art. 15, inciso IX, dessa mesma lei.

No presente caso, conforme excertos da decisão recorrida, reproduzidos pela própria recorrente, em seu recurso voluntário, a glosa dos créditos sobre essas despesas tiveram como motivação: “*frete não vinculado à operação de venda/ônus de terceiro*”, “*frete cancelado*”, e “*frete não vinculado à operação de venda/documento da carga não identificado*”.

No recurso voluntário, a recorrente limitou-se a afirmar que “... na forma da legislação de regência, há a possibilidade dos créditos tomados serem utilizados nas operações sujeitas a tributação pelas referidas contribuições. É o caso das despesas com armazenagem e fretes utilizados pela recorrente em suas atividades” e, ainda que os “... serviços são relevantes e essências para a atividade-fim da recorrente, ocasionando o aproveitamento dos créditos, por ser insumo, reportando-se aos fundamentos já expostos, para evitar repetições desnecessárias”.

O direito ao crédito sobre estas duas despesas, armazenagem e frete na operação de venda, está condicionado à comprovação de que foram incorridas com os bens (mercadorias) adquiridos/recebidos para venda e/ ou com os bens (mercadorias) produzidos para venda, nos casos dos incisos I e II do art. 3º das Leis n.ºs. 10.637/2002 e 10.833/2003, quando o ônus for suportado pelo vendedor, neste caso, pela recorrente.

Assim, não tendo a recorrente comprovado que tais despesas foram incorridas com a armazenagem dos bens e com suas vendas, a glosa dos créditos, efetuada pela Fiscalização, deve ser mantida.

#### 5) Crédito presumido da agroindústria

O desconto/aproveitamento de crédito presumido da agroindústria sobre a aquisição de carne bovina desossada para utilização na produção de bens (mercadorias) destinados à alimentação humana e/ ou animal pelas pessoas jurídicas, inclusive sociedades cooperativas, está previsto no art. 34 da Lei n.º 12.058/2009 que assim dispõe:

Art. 34. A pessoa jurídica tributada com base no lucro real que adquirir para industrialização produtos cuja comercialização seja fomentada com as alíquotas zero da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins previstas nas alíneas *a* e *c* do inciso XIX do art. 1º da Lei n.º 10.925, de 23 de julho de 2004, poderá descontar das referidas contribuições, devidas em cada período de apuração, crédito presumido determinado mediante a aplicação sobre o valor das aquisições de percentual correspondente a 40% (quarenta por cento) das alíquotas previstas no caput do art. 2º da Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no caput do art. 2º da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

§ 1º É vedada a apuração do crédito de que trata o caput nas aquisições realizadas por pessoa jurídica que industrializa os produtos classificados nas posições 01.02, 01.04, 02.01, 02.02 e 02.04 da NCM ou que revende os produtos referidos no caput.

(...)

§ 4º O disposto no caput não se aplica no caso de o produto adquirido ser utilizado na industrialização de produto cuja receita de venda seja beneficiada com suspensão, alíquota zero, isenção ou não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, exceto na hipótese de exportação.

No presente caso, embora a carne bovina desossada esteja sujeita à alíquota 0 (zero), conforme previsto no art. 1º, inciso XIX, alínea “a”, da Lei nº 10.925/2004, citados e transcritos anteriormente, a recorrente não tem direito ao crédito presumido da agroindústria, por força do disposto nos § 1º e 4º do art. 34, da Lei nº 12.058/2009, citados e transcritos anteriormente.

Segundo o § 1º daquele artigo, é vedada a apuração do crédito presumido por parte das pessoas jurídicas que industrializam os produtos classificados nos códigos 02.01 (carnes de animais da espécie bovina, frescas ou refrigeradas) e 02.02 (carnes de animais da espécie bovina, congeladas), ambos da NCM; já o § 4º do mesmo artigo veda o desconto nos casos em que o insumo adquirido é utilizado na industrialização de produto cuja receita de venda seja beneficiada com suspensão, alíquota zero, isenção ou não incidência da contribuição.

No presente caso, a recorrente industrializa a carne bovina desossada, classificada nos códigos 02.01 e 02.02, utilizada para a produção dos produtos (mercadorias) classificadas nos códigos 1601.00.00 (enchidos e produtos semelhantes, de carne); 1602.49.00 (outras preparações e conservas de carne) e 1602.50.00 da NCM, conforme consta do recurso voluntário; já as vendas destes produtos (mercadorias) são efetuadas com a suspensão do pagamento da contribuição, conforme consta do inciso II do art. 32 da Lei nº 12.058/2009, citados e transcritos anteriormente.

Ressaltamos que a Solução de Consulta Cosit nº 46/2017, ao contrário do entendimento da recorrente, não se aplica às vendas/receitas dos produtos do Capítulo 16 da NCM, beneficiadas com a suspensão da contribuição, conforme se verifica do excerto, reproduzido, a seguir:

#### Conclusão

51 Diante do exposto, responde-se à consulente que:

(...)

II - quanto ao crédito presumido estabelecido pelo art. 34 da Lei nº 12.058, de 2009, sem prejuízo de outras regras aplicáveis:

(...)

b) em relação às operações ocorridas após 08 de março de 2013, inclusive, o crédito presumido estabelecido pelo art. 34 da Lei nº 12.058, de 2009, pode ser apurado nas aquisições de produtos contempladas pela alíquota zero da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins prevista nas alíneas “a” e “c” do inciso XIX do art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004, desde que:

(...)

b.2) o produto adquirido não seja utilizado na industrialização de produto cuja receita de venda seja beneficiada com suspensão, alíquota zero, isenção ou não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, exceto na hipótese de exportação.

Assim, mantém-se a glosa dos créditos efetuada pela Fiscalização sobre as aquisições de carnes bovinas desossadas.

Em face do exposto, dou provimento parcial ao recurso voluntário do contribuinte para reconhecer o seu direito de descontar créditos sobre custos/despesas incorridos com: 1) fretes incorridos com a recepção/aquisição de bens de cooperativas filiadas destinados à venda;

e, 2) fretes incorridos com a recepção/aquisição de bens de cooperativas filiadas, utilizados como insumos no processamento/industrialização dos bens destinados à venda.

(documento assinado digitalmente)

José Adão Vitorino de Moraes