



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10935.901776/2016-27  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-009.814 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 16 de dezembro de 2021  
**Recorrente** COASUL COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2012 a 30/06/2012

CONCEITO DE INSUMOS. CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. NOTA TÉCNICA PGFN Nº 63/2018. PARECER NORMATIVO COSIT N.º 5/2018

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0), pelo rito dos recursos representativos de controvérsias, decidiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância. Os critérios de essencialidade e relevância estão esclarecidos no voto da Ministra Regina Helena Costa, de maneira que se entende como critério da essencialidade aquele que “diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço”, “constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço” ou “b) quando menos, a sua falta lhes priva de qualidade, quantidade e/ou suficiência”.

Por outro lado, o critério de 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: a) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva” b) seja “por imposição legal.”

COFINS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS RELATIVOS AO FRETE TRIBUTADO, PAGO PARA A AQUISIÇÃO DE INSUMOS OU DE PRODUTOS PARA REVENDA.

É possível o creditamento em relação ao frete pago e tributado para o transporte de insumos ou de produtos para revenda, independentemente do regime de tributação do bem transportado, não sendo aplicada a restrição na apuração do crédito do art. 8º da Lei n.º 10.625/2004.

CONTRIBUIÇÕES NÃO-CUMULATIVAS. INSUMOS. PARCERIA RURAL PECUÁRIA. COOPERATIVA.

A Cooperativa que se dedica à produção de carne frango por meio do sistema de integração (parceria) com os cooperados, tem direito ao crédito presumido do art. 55, III da Lei nº 12.350/2010 sobre os frutos da parceria rural (frangos vivos) recebidos dos cooperados pessoas físicas.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário para (i) reestabelecer o crédito integral sobre os fretes pagos para a aquisição de insumos. Vencidos os Conselheiros Marcos Roberto da Silva (suplente convocado) e Marcos Antônio Borges (suplente convocado) e (ii) admitir como válido o crédito presumido tomado pela Recorrente quando do recebimento dos frangos de seus cooperados, no cumprimento do contrato de parceria. Vencido o Conselheiro Pedro Sousa Bispo, que negava provimento ao recurso neste ponto. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão n.º 3402-009.810, de 16 de dezembro de 2021, prolatado no julgamento do processo 10935.901803/2016-61, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Pedro Sousa Bispo, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Cynthia Elena de Campos, Marcos Antônio Borges (suplente convocado) e Thais de Laurentiis Galkowicz. Ausente o Conselheiro Jorge Luis Cabral, substituído pelo Conselheiro Marcos Antônio Borges (suplente convocado). Ausentes os Conselheiros Lázaro Antonio Souza Soares e Renata da Silveira Bilhim.

## **Relatório**

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Pedido de Ressarcimento de créditos de COFINS Não Cumulativo relativa a operações no mercado interno/externo ao qual foram vinculados pedidos de compensação. O crédito pleiteado foi objeto de Despacho Decisório Eletrônico que reconheceu em parte do direito creditório pleiteado com fulcro em relatório fiscal anexado aos autos.

Inconformada, a empresa apresentou manifestação de inconformidade, oportunidade na qual juntou extensa documentação. A Delegacia de Julgamento entendeu por converter o julgamento da defesa em diligência para análise dos documentos apresentados. Em relatório fiscal, a própria fiscalização reconheceu a validade de parte do crédito anteriormente glosado, ao concluir:

Após análise da documentação acostada ao presente processo e tendo em vista a legislação de regência, verifica-se que assiste razão ao requerente no que se refere à possibilidade de exclusões, da base de cálculo das contribuições para o PIS e para a Cofins, de valores repassados a associados decorrente da comercialização, no mercado interno, de produtos por ele entregues à cooperativa e das sobras líquidas apuradas da Demonstração do Resultado do Exercício antes da destinação para a

constituição do Fundo de Reserva e do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social, previstos no art. 28 da Lei 5.764/71.

A forma que o contribuinte calculou os valores das exclusões foi detalhada no presente relatório e os montantes por ele informados foram utilizados para novo cálculo dos créditos do COFINS vinculados a operações tributadas e não-tributadas no mercado interno e a operações no mercado externo.

Com fulcro neste relatório, foi proferido acórdão da DRJ julgando a manifestação de inconformidade parcialmente procedente. O acórdão foi ementado nos seguintes termos, em síntese:

**NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.**

Conforme estabelecido no Parecer Normativo Cosit RFB n.º 5, de 2018, que produz efeitos vinculantes no âmbito da RFB, o conceito de insumos, para fins de apuração de créditos da não cumulatividade do 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 realizados pela pessoa jurídica.

**ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.**

O critério da essencialidade, nos termos do Parecer Normativo Cosit RFB n.º 5, de 2018, requer que o bem ou serviço creditado constitua elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pela contribuinte; 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 do sujeito passivo.

**EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL. MATERIAL DE LIMPEZA. INSUMOS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS DE PIS/PASEP E COFINS.**

Na tese acordada pelo STJ, o conceito de insumos abrange os bens e serviços que compõem o processo de produção dos bens destinados à venda, tanto os que são essenciais a tais atividades, quanto os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal, razão pela qual os equipamentos de proteção individual e o material de limpeza, por serem utilizados na atividade empresarial da contribuinte, ainda que indiretamente, geram o crédito de PIS/Pasep e de Cofins, no regime da não cumulatividade.

**GASTOS COM O TRANSPORTE DE FRANGOS PARA ABATE CRIADOS NO SISTEMA DE PARCERIA. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE.**

O frete contratado e suportado pela Cooperativa para o transporte de frangos para abate criados no sistema de parceria, entre os estabelecimentos do cooperado e da Cooperativa, não gera direito a crédito da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins.

**FRETES. RECLASSIFICAÇÃO DO CST- CÓDIGO DA SITUAÇÃO TRIBUTÁRIA. CABIMENTO.**

Correta a reclassificação do CST pela fiscalização quando restar comprovado que a vinculação entre os gastos com fretes e os mercados que foram informados pela contribuinte está em desacordo com a vinculação que foi apurada durante o procedimento.

**SERVIÇOS PRESTADOS NO SISTEMA DE PARCERIA. VALORES DESPENDIDOS PELA COOPERATIVA. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.**

Quando o cooperado apenas presta serviços para a Cooperativa, o valor despendido em decorrência dessa parceria não é capaz de gerar créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep ou da Cofins.

**REPASSE AO ASSOCIADO DE PRODUTOS ENTREGUES À COOPERATIVA. EXCLUSÃO. BASE DE CÁLCULO. PIS/PASEP. COFINS.**

A base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins, apurada pelas sociedades cooperativas de produção agropecuária, pode ser ajustada pela exclusão do valor repassado ao associado, decorrente da comercialização, no mercado interno, de produtos por ele entregues à cooperativa.

**SOBRAS LÍQUIDAS. DEDUÇÃO. BASE DE CÁLCULO. PIS/PASEP. COFINS.**

As sobras líquidas apuradas na Demonstração do Resultado do Exercício, antes da destinação para a constituição do Fundo de Reserva e do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social (Fates), podem ser deduzidas da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins.

**PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.**

Indefere-se o pedido de perícia cuja realização revela-se prescindível para o deslinde da questão.

Intimada desta decisão a empresa apresentou Recurso Voluntário no qual alega, especificamente: (i) a validade dos créditos de frete independente do material que está sendo transportado; (ii) a validade do crédito de insumos no contrato de parceria de aquisição de frangos vivos.

Em seguida, os autos foram direcionados a este Conselho para julgamento.

É o relatório.

Fl. 5 do Acórdão n.º 3402-009.814 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10935.901776/2016-27

## Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, ressaltando o meu entendimento pessoal expresso na decisão paradigma, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir.

O Recurso Voluntário é tempestivo e cabe ser conhecido.

São dois os pontos que permanecem em contencioso: o item frete na compra e o crédito de insumo nos contratos de parceria. Adentra-se, a seguir, em cada um desses itens.

### I – DAS CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE INSUMOS

Antes de adentrar na forma como a fiscalização procedeu com a glosa dos contratos de parceria e dos fretes no presente caso (únicas questões postas em debate no Recurso Voluntário), cabe fazer uma consideração geral quanto ao conceito de insumo à luz dos arts. 3º, II, das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003.

As contribuições do PIS e da COFINS não cumulativas foram instituídas por diplomas legais ordinários, quais sejam, a Lei n.º 10.637/2002 (conversão da MP 66/2002 que instituiu o PIS não cumulativo - vigência a partir de 01/12/2002) e a Lei n.º 10.833/2003 (conversão da MP 135/2003 que instituiu a COFINS não cumulativa - vigência a partir de 01/02/2004). No art. 3º das referidas leis o legislador identificou a forma como seria operacionalizada a não cumulatividade dessas contribuições, identificando os créditos suscetíveis de serem deduzidos do valor do tributo apurado na forma do art. 2º. Esses créditos são calculados pela aplicação da alíquota do tributo sobre determinadas despesas, dentre as quais os *"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"* (inciso II), ora sob análise.

Este Conselho Administrativo, de forma majoritária e à luz de uma interpretação histórica e teleológica dos referidos diplomas legais, adotava a interpretação do conceito de insumos considerando a sua essencialidade/necessidade para o processo produtivo da empresa ou para a prestação de serviço, em uma aproximação intermediária que não é tão ampla como da legislação do Imposto de Renda, nem tão restritiva como aquela veiculada pelas Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004.<sup>12</sup>

Cumprе mencionar que uma corrente de interpretação intermediária do aproveitamento do crédito, admitindo que a legislação identificou apenas um rol exemplificativo de

<sup>1</sup> A título de exemplo, vejam-se manifestação da Câmara Superior de Recursos Fiscais entendendo pela corrente intermediária que já prevalecia neste Conselho antes do julgamento do processo pelo Superior Tribunal de Justiça, exigindo a necessidade de relação com a atividade desenvolvida pela empresa e a relação com as receitas tributadas: *"Considera-se como insumo, para fins de registro de créditos básicos, observados os limites impostos pelas Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03, aquele custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de produto destinado à venda, que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas, dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo. Nesta linha, deve ser reconhecido o direito ao registro de créditos em relação a custos com fretes em compras de insumos. (...)"* (Número do Processo 10983.721444/2011-81 Data da Sessão 12/12/2017 Relator Andrada Márcio Canuto Natal Nº Acórdão 9303-006.108 - grifei)

<sup>2</sup> Como bem esclarece o Acórdão n.º 3403-002.656, julgado em 28/11/2013, Relator Conselheiro Rosaldo Trevisan, ementado nos seguintes termos: *"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004 CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO. O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final."* (grifei)

créditos de insumos, foi adotada pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento em curso na sistemática dos recursos repetitivos do Recurso Especial nº 1.221.170, entendendo que o "*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*" (grifei). Referido julgado foi ementado nos seguintes termos:

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 SEGUINTE DO CPC/2015).

1. 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 reais 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 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 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 de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.** (STJ, REsp 1221170/PR, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 22/02/2018, DJe 24/04/2018 - grifei)

Passa-se, por conseguinte, a ser necessário avaliar os **critérios da essencialidade ou relevância** do item para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte. A Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota Técnica nº 63/2018 em análise deste julgado, dispensando os procuradores de recorrerem quanto a esta tese. Naquela Nota, foram identificados o que são esses critérios em conformidade com o voto da Ministra Regina Helena Costa:

(...) os critérios de essencialidade e relevância estão esclarecidos no voto da Ministra Regina Helena Costa, de maneira que se entende **como critério da essencialidade aquele que “diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço”, a)“constituindo elemento**

**essencial 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”.**

Por outro lado, o critério de 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: a) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva” b) seja “por imposição legal.” (grifei)

Nessa mesma toada foi editado o Parecer Normativo COSIT n.º 5/2018, igualmente buscando identificar os critérios da essencialidade e da relevância em conformidade com o julgamento do STJ:

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 nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Feito este esclarecimento, adentra-se nas parcelas sob debate nestes autos.

## **I.1 - FRETE NA COMPRA**

Neste ponto, a fiscalização glosou o crédito tomado pelo sujeito passivo por entender que não é cabível o creditamento de frete quando o produto transportado não é sujeito ao recolhimento das contribuições. Vejamos o teor do Relatório Fiscal que respalda o despacho decisório:

### **FRETES SOBRE COMPRAS**

**25. Com relação aos fretes vinculados à aquisição de mercadorias, seja para revenda ou para utilização como insumos no processo produtivo da empresa, é preciso atentar para a falta de previsão legal para o aproveitamento de créditos de PIS e Cofins sobre tais operações, quando consideradas isoladamente. Entretanto, no caso do bem adquirido ser passível de**

**aproveitamento de crédito, também é admissível que o valor da despesa com o frete contratado para o transporte desse mesmo bem seja apropriado ao custo de aquisição (base de cálculo dos créditos),** entendimento este manifestado pela RFB em diversas disposições administrativas acerca do assunto e esposado pela Coordenação- Geral de Tributação (Cosit) na Solução de Divergência Cosit n.º 7, de 23/08/2016, cuja ementa foi publicada no Diário Oficial da União de 11/10/2016, Seção 1, páginas 33/34. (...)

27. Desta forma, **tendo em vista que os fretes sobre compras representam parcela do custo dos produtos transportados e devem ser adicionados ao custo destes para fins de cálculo dos créditos básicos, e considerando que as operações de aquisição de "aves para abate" (frango vivo) foram excluídas na apuração do crédito presumido da agroindústria, conforme demonstrado nos itens "38" a "44", serão excluídas as operações vinculadas aos fretes de "frango vivo".**

28. **Além disso, mesmo que a operação de aquisição do produto "aves para abate" (NCM 01.05) autorizasse a apuração de crédito, os gastos com fretes deveriam ser excluídos da apuração do crédito básico de PIS e Cofins (1,65% e 7,6%, respectivamente) e imputados na apuração do crédito presumido da agroindústria estabelecido pelo artigo 55 da Lei n.º 12.350/2010, haja vista que o produto foi fornecido por pessoas físicas em geral (condição que veda a apropriação de crédito básico e autoriza a apuração de crédito presumido).** (grifei)

A Recorrente se exsurge contra essa posição, entendendo que cabe ser reconhecido o direito aos créditos em relação aos fretes sobre compras independente da tributação do bem transportado, vez que o serviço de frete é efetivamente tributado. E nesse ponto assiste razão ao contribuinte.

De fato, o entendimento da fiscalização está em desconformidade com diferentes manifestações deste Colegiado, vez que: (i) cabe ser reconhecida a possibilidade do crédito do frete na aquisição de insumos ou de produtos para revenda, com fulcro na previsão do art. 3º, II, das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003, por se enquadrar no conceito de insumo, independentemente do regime de tributação do bem transportado (dentre vários outros Acórdãos 3402-004.024, 3402-003.520 e 3402-002.965), e (ii) cabe o creditamento das contribuições em relação ao frete pago e tributado para o transporte de insumos, independentemente do regime de tributação do bem transportado, não sendo aplicada a restrição na apuração do crédito do art. 8º da Lei n.º 10.625/2004 (Acórdão 3402-005.611).

Primeiramente, ao contrário do que afirmou a fiscalização, o direito ao crédito pelo serviço de transporte prestado (frete) não se condiciona à tributação do bem transportado, inexistindo qualquer exigência nesse sentido na legislação. A restrição ao crédito se refere, APENAS, ao bem/serviço não tributado ou sujeito à alíquota zero (art. 3º, §2º, II, Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003), e não aos serviços tributados que possam ser a eles relacionados, como o caso:

Art. 3º (...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei n.º 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 n.º 10.865, de 2004) (grifei)

Como evidenciado pela fiscalização, não se discute aqui a natureza da operação sujeita ao crédito (frete na aquisição de bens para revenda/de insumos, tributado e assumido

pelo adquirente). O que se discute, apenas, é a suposta impossibilidade de tomada do crédito em razão do bem transportado não ser tributado/ser sujeito à tomada de crédito presumido, restrição esta não trazida na Lei. Nesse sentido, vejam-se o precedente desta turma referenciado acima e outros acórdãos deste E. Conselho:

**(...) FRETE E ARMAZENAMENTO. CUSTO DE AQUISIÇÃO DO ADQUIRENTE. CRÉDITO VÁLIDO INDEPENDENTEMENTE DO REGIME DE CRÉDITO DO BEM TRANSPORTADO/ARMAZENADO. A apuração do crédito de frete e de armazenamento não possui uma relação de subsidiariedade com a forma de apuração do crédito do produto transportado/armazenado. Não há qualquer previsão legal neste diapasão. Uma vez provado que o dispêndio configura custo de aquisição para o adquirente, ele deve ser tratado como tal, i.e., custo e, por conseguinte, gerar crédito em sua integralidade.** INSUMOS. CREDITAMENTO. EMBALAGENS. TRANSPORTE. POSSIBILIDADE. Os itens relativos a embalagem para transporte, desde que não se trate de um bem ativável, deve ser considerado para o cálculo do crédito no sistema não cumulativo de PIS e Cofins, eis que a proteção ou acondicionamento do produto final para transporte também é um gasto essencial e pertinente ao processo produtivo, de forma que o produto final destinado à venda mantenha-se com características desejadas quando chegar ao comprador. Recurso voluntário parcialmente conhecido e, na parte conhecida, provido. (Acórdão 3402-004.024 Numero do processo: 13888.907931/2011-13 Data da sessão: 25/04/2017 - grifei)

**FRETE. CUSTO DE AQUISIÇÃO DO ADQUIRENTE. CRÉDITO VÁLIDO INDEPENDENTEMENTE DO REGIME DE CRÉDITO DO BEM TRANSPORTADO. A apuração do crédito de frete não possui uma relação de subsidiariedade com a forma de apuração do crédito do produto transportado. Não há qualquer previsão legal neste diapasão.** Uma vez provado que o frete configura custo de aquisição para o adquirente, ele deve ser tratado como tal e, por conseguinte, gerar crédito em sua integralidade. (Acórdão 9303-009.847, Sessão de 10/12/2019, Processo N.º 10680.723281/2010- 02. Relator Demes Brito - grifei).

PIS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. UTILIZAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS . CREDITAMENTO. AMPLITUDE DO DIREITO. No regime de incidência não-cumulativa do PIS/Pasep e da COFINS, as Leis 10.637/02 e 10.833/03 (art. 3º, inciso II) possibilitam o creditamento tributário pela utilização de bens e serviços como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, ou ainda na prestação de serviços, com algumas ressalvas legais. Diante do modelo prescrito pelas retrocitadas leis - dadas as limitações impostas ao creditamento pelo texto normativo, vê-se que o legislador optou por um regime de não-cumulatividade parcial, onde **o termo "insumo", como é e sempre foi historicamente empregado, nunca se apresentou de forma isolada, mas sempre associado à prestação de serviços ou como fator de produção na elaboração de produtos destinados à venda, e, neste caso, portanto, vinculado ao processo de industrialização.**" (Processo 10675.002237/2004-88. Sessão 15/03/2016. Relator: Conselheiro Waldir Navarro Bezerra. Acórdão n.º 3402-002.965 - grifei)

**(...) CRÉDITOS. FRETE DE BENS QUE CONFIGURAM INSUMOS. SERVIÇO DE TRANSPORTE QUE CONFIGURA INSUMO, INDEPENDENTE DO BEM TRANSPORTADO ESTAR SUJEITO À CONTRIBUIÇÃO. O frete de um produto que configure insumo é, em si mesmo, um serviço aplicado como insumo na produção. O direito de crédito pelo serviço de transporte não é condicionado a que o produto transportado esteja sujeito à incidência das contribuições.** Recurso Voluntário Provido em Parte Direito Creditório Reconhecido em Parte" (Processo n.º 13971.005212/2009-94 Sessão de 20/08/2014. Relator Alexandre Kern. Acórdão

n.º 3403-003.164. Voto Vencedor do Conselheiro Ivan Allegretti. Maioria - grifei)

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005 (...) **COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS VINCULADOS A AQUISIÇÕES DE BENS COM ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE. É possível o creditamento em relação a serviços sujeitos a tributação (transporte, carga e descarga) efetuados em/com bens não sujeitos a tributação pela contribuição.** (Processo n.º 10950.003052/2006-56. Sessão de 19/03/2013. Relator Rosaldo Trevisan. Acórdão n.º 3403-001.938. Maioria - grifei)

A mesma premissa adotada pela fiscalização no presente caso, mantida pela decisão de primeira instância, foi afastada com veemência e clareza pelo I. Conselheiro Relator Rosaldo Trevisan em seu voto no julgamento do último acórdão acima ementado:

A fiscalização não reconhece o crédito por ausência de amparo normativo, e afirma que **o frete e as referidas despesas integram o custo de aquisição do bem, sujeito à alíquota zero (por força do art. 1º da Lei no 10.925/2004), o que inibe o creditamento**, conforme a vedação estabelecida pelo inciso II do § 2º do art. 3º da Lei no 10.637/2002 (em relação à Contribuição para o PIS/Pasep), e pelo inciso II do § 2º do art. 3º da Lei no 10.833/2003 (em relação à Cofins): (...)

**Contudo, é de se observar que o comando transcrito impede o creditamento em relação a bens não sujeitos ao pagamento da contribuição e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. Não trata o dispositivo de serviços sujeitos a tributação efetuados em/com bens não sujeitos a tributação (o que é o caso do presente processo).**

**Improcedente assim a subsunção efetuada pelo julgador a quo no sentido de que o fato de o produto não ser tributado “contaminaria” também os serviços a ele associados.**

Veja-se que é possível um bem não sujeito ao pagamento das contribuições ser objeto de uma operação de transporte tributada. E que o dispositivo legal citado não trata desse assunto"(grifei)

Nesse sentido, afastada a premissa adotada pela fiscalização, entendo que deve ser integralmente revertida a glosa dos créditos relativo ao frete na aquisição de bens não sujeitos à tributação das contribuições ou sujeitas ao crédito presumido.

Acresce-se que da mesma forma não se cabe falar em aplicar a alíquota reduzida em se tratando de transporte de insumos sujeitos à apuração pela sistemática do crédito presumido do art. 8º da Lei n.º 10.925/2004 (aves para abate), alegação subsidiária trazida pela fiscalização no despacho decisório.

De fato, da mesma forma do que foi desenvolvido acima, o direito ao crédito pelo serviço de transporte prestado (frete) deve ser concedido de forma integral, na forma do art. 3º, II, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, vez que esse serviço não consta da previsão do crédito presumido do art. 8º da Lei n.º 10.925/2004. O cálculo diferenciado do crédito previsto na referida lei se refere, **APENAS**, aos bens, aos produtos especificados no referido dispositivo legal provenientes de pessoas que se dedicam à atividade agropecuária, e não aos serviços tributados que possam ser a eles relacionados, como o caso do frete. Vejamos os termos do dispositivo legal na redação vigente à época dos fatos geradores objeto do pedido de compensação:

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, todos 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 nºs 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:

**I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal, classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, 12.01 e 18.01, todos da NCM; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)**

**II - pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; e**

**III - pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)**

§ 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 nos 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 das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 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; e**

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

A leitura do dispositivo denota que o referido crédito presumido é aplicado na aquisição de bens/produtos de pessoas físicas e jurídicas que se dedicam à atividade agropecuária, identificadas no caput e no §1º da Lei. O montante do crédito é calculado "sobre o valor dos bens" e não sobre o seu custo de aquisição, dentro do qual se incluiria o frete como mencionado pela fiscalização.

Ora, no presente caso, a empresa arcou com serviços de frete, contratados de outras pessoas jurídicas, para a aquisição dos insumos/bens para revenda, tratando-se de um serviço utilizado como insumo em sua produção devendo, por conseguinte, ser-lhe garantido o crédito integral das contribuições com fulcro no art. 3º, II, das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003, independentemente da proveniência desses insumos (pessoas físicas que se dedicam à atividade agropecuária). Isso porque não se pode confundir as despesas incorridas com o frete (serviço utilizado como insumo) com o próprio bem que é transportado.

Repita-se que, como evidenciado pela fiscalização no Despacho Decisório, não se discute aqui a natureza da operação sujeita ao crédito (frete na aquisição de insumos/bens para revenda, tributado e assumido pelo adquirente). O que se discute, apenas, é a suposta impossibilidade de concessão do crédito integral em razão do bem transportado, restrição esta não trazida na Lei, como visto.

Nesse sentido, afastados os fundamentos adotados pela fiscalização, cabe ser dado provimento ao recurso neste ponto para ser restabelecido o crédito integral sobre os fretes pagos para a aquisição de insumos.

## I.2. DOS CONTRATOS DE PARCERIA

Mantém-se ainda em contencioso as despesas com contratos de parceria na aquisição de frangos vivos. Quanto a essa questão assim se manifesta a fiscalização no Relatório Fiscal anexo ao Despacho Decisório:

### OPERAÇÕES EM CONTRATOS DE PARCERIA

38. Do montante das entradas utilizadas no cálculo do crédito presumido vinculado ao art. 55 da Lei nº 12.350/2010 (fls. 1559/1712), **a totalidade do produto “frango vivo” não foi adquirida de terceiros, mas refere-se à parcela dos produtores pessoas físicas em contratos de parceria agrícola firmados com a empresa.** A exclusão destas operações advém da logística empregada no sistema de integração ou parceria adotado e da análise dos contratos firmados com os denominados produtores, conforme cópia exemplificativa apresentada pelo contribuinte (fls. 1526/1531).

39. Nestes contratos de parceria fica evidente que os animais e os insumos são de propriedade do contribuinte (chamada de Cooperativa), sendo apenas remetidos às propriedades rurais dos parceiros **para a realização da contra-prestação de serviços na sua criação e posterior devolução, devendo o parceiro, em resumo, seguir rígido sistema de manejo pré-estabelecido, adotar na alimentação dos animais exclusivamente a ração e medicamentos fornecidos pela empresa e ao final do prazo estabelecido devolver o lote completo.** A parcela do produtor integrado no contrato de parceria é um percentual ajustado por uma série de fatores, conforme definições contidas na cláusula 4ª do contrato. A condição de ser a propriedade dos meios de produção da empresa é indicada expressamente nas disposições constantes do § único da cláusula 11, em que é alertado ao produtor que a retenção de frangos em índice superior ao permitido no contrato caracterizará o crime de apropriação indébita previsto no artigo 168 do Código Penal, e na cláusula 15, em que o produtor é constituído em fiel depositário das aves e rações colocadas em seu poder pela Cooperativa.

**40. Na realidade, o que se verifica nestas operações é a inexistência de uma operação de compra e venda entre as partes contratantes, haja vista que os insumos diretos aplicados (pintainhos, rações, concentrados, medicamentos, etc) são de propriedade da empresa e apenas transferidos por tempo determinado para o produtor para a consecução do objeto da parceria (criação de aves para abate), que ingressa com a mão-de-obra, a estrutura física, os equipamentos, a energia elétrica consumida, além de outros, devendo devolver o resultado da parceria (aves para abate) após o transcurso do tempo previamente acordado, momento em que é emitida nota fiscal representativa do quinhão que lhe compete. Ou seja, em nenhum momento se dá a transferência da propriedade do produto principal (aves para abate), havendo, isto sim, a posse provisória dos bens utilizados na sua produção pelo parceiro produtor. **Além dos insumos diretos aplicados, é importante frisar que a empresa também é responsável pelo transporte dos produtos de/para a propriedade do produtor, pela assistência técnica e por outros custos associados à operação.****

41. Também é importante destacar que a apuração de crédito presumido da agroindústria sobre as referidas operações impõe o reconhecimento de que a empresa estaria se beneficiando por 2 (duas) vezes do crédito sobre as mesmas aquisições. Na primeira vez, o crédito dá-se quando da compra dos insumos propriamente ditos ou da imputação de gastos correlatos (ex.: energia elétrica da fábrica de rações), os quais são transferidos para o produtor e posteriormente devolvidos já transformados em animais para abate (resultado da parceria). Na segunda vez, dar-se-ia pela apropriação do montante que compete ao produtor no contrato firmado, pois neste montante estão agregados os custos dos insumos transferidos e outras despesas de responsabilidade da empresa, adicionados àqueles de responsabilidade do criador pessoa física.

42. O contribuinte poderia arguir que no montante final do custo do produto entregue também estariam agregados os custos suportados pelo parceiro-produtor, o que é uma realidade, haja vista que este, além da mão-de-obra pura e simples (que não gera direito a crédito), também é responsável pela infraestrutura, pelos equipamentos e pela energia elétrica (sem exclusão de outros). Neste caso, e tendo em vista que em contrato de parceria todos os custos devam ser considerados, independentemente de quem os tenha suportado diretamente, **entendo que a empresa poderia apropriar-se de créditos calculados sobre as operações autorizadas pela legislação do PIS e da Cofins de responsabilidade do produtor-criador (energia elétrica, depreciação e manutenção do imobilizado, manutenção dos equipamentos, etc), desde que devidamente demonstrada e comprovada.**

43. **A emissão de nota fiscal representativa da parcela que cabe ao produtor-criador no contrato firmado, portanto, não configura uma operação de compra e venda, mas o simples reconhecimento administrativo de um fato, o qual poderia dar-se por qualquer instrumento a critério da empresa.** A emissão de nota fiscal de entrada talvez facilite o controle das operações, mas não é uma obrigação tributária.

44. Uma outra forma de visualizar a situação da parceria é considerar, de forma exemplificativa, que toda a produção de aves para abate fosse vendida para terceiros e que todos os insumos utilizados no processo produtivo dessem direito a apuração de crédito de PIS e Cofins, seja aqueles que a empresa tenha adquirido e utilizado nas suas atividades ou transferido para os produtores-criadores, seja aqueles oriundos da atividade dos parceiros que poderia ser aproveitado nos cálculos. Segundo o entendimento esposado pelo contribuinte, além de manter o crédito integral sobre os insumos aplicados (seja diretamente ou pelo produtor-criador) a empresa ainda teria direito ao crédito relativo à participação dos produtores-criadores no resultado, representado pelos valores constantes dos documentos fiscais de entrada emitidos quando da entrega das "aves para abate" pela cooperativa. (grifei)

No Recurso Voluntário, especificamente neste ponto (ultrapassada a questão do frete já enfrentada no item anterior), o contribuinte pretende que lhe seja assegurado o crédito sobre o valor dos produtos em cumprimento do contrato de parceria com fulcro na previsão do art. 55, III, da Lei n.º 12.350/10, sendo autorizada a tomada de crédito presumido sobre os bens "recebidos" de cooperado pessoa física:

Art. 55. As pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM, destinadas a exportação, poderão descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas em cada período de apuração crédito presumido, calculado sobre: (...)

**III – o valor dos bens classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.**

Não obstante o entendimento reiterado deste Conselho em sentido contrário (vide, por exemplo, acórdão 9303-008.069, de 20/02/2019), entendo que a legislação não exige para o gozo do crédito que tenha uma operação onerosa de transferência das mercadorias entre pessoa jurídica e pessoa física, bastando que a mercadoria seja recebida, e não necessariamente adquirida. Tanto que o diploma legal acima transcrito indica a possibilidade de tomada de crédito sobre os bens adquiridos de pessoas físicas **ou recebidos de cooperado pessoa física.**

Com efeito, ao contrário do que aduz a fiscalização, a transferência de propriedade é irrelevante para a tomada de crédito pelas Cooperativas (ao contrário das demais pessoas jurídicas agroindustriais<sup>3</sup>), **bastando que os bens sejam remetidos do cooperado pessoa física e recebidos pela pessoa jurídica Cooperativa.**

No caso do contrato de parceria em tela, os bens inicialmente adquiridos pela Cooperativa são transferidos para o cooperado para cuidar e proceder com o crescimento e engorda sadia do animal (no caso, frangos), processo esse que deve ser admitido como de criação ou produção e não uma prestação de serviço, em especial tendo em vista que, ao final, parte das aves serão mantidas com o parceiro/cooperado (divisão dos frutos).

Nesse sentido, a meu ver, entendo que essa questão foi melhor analisada no Acórdão 3403-002.413, de lavra do Conselheiro Antônio Carlos Atulim, de 20/08/2013, que bem delineou a questão:

**A primeira questão a ser enfrentada é a que diz respeito à natureza da parcela da produção que toca ao parceiro rural incumbido da criação dos frangos e que depois é adquirida pela ora recorrente.**

A existência dos contratos de parceria rural na modalidade pecuária é incontroversa nos autos e os contratos foram comprovados por amostragem por meio do doc. 05 trazido com a impugnação.

Nas cláusulas quarta e quinta do contrato se pode verificar que na parceria foi estabelecido que cabe ao Produtor I (o proprietário rural) um percentual que varia entre 5% e 10% do peso total do lote de frangos, conforme seu desempenho e de acordo com uma Tabela de Performance e Avaliação do lote de frango anexa a cada contrato.

Essas disposições contratuais estão de acordo com o estabelecido no art. 96, da Lei nº 4.504/64 (Estatuto da Terra), na parte em que dispõe sobre a divisão de frutos da parceria. Em momento algum a lei que regula o contrato de parceria se refere a remuneração.

**Portanto, na parceria rural o que se tem é a divisão de frutos, que no caso da criação dos frangos são representados pelo ganho de peso das aves. Entretanto, a quantidade de aves que toca ao Produtor I (fruto) é adquirida pela recorrente, que remunera o produtor rural pessoa física mediante a conversão do peso dessas aves em unidades monetárias, conforme tabelas anexas aos contratos.**

**Ora, a aquisição dos frutos da parceria que pertencem ao produtor rural por parte da recorrente, configura a aquisição de matéria-prima (frango vivo) de pessoa física, que não gera o crédito previsto no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2004, por se tratar de aquisição de pessoa física, mas gera o crédito presumido do art. 8º da Lei nº 10.925/2004.**

Portanto, nesta parte, não merece nenhum reparo a decisão recorrida, pois a DRJ, mesmo entendendo que se tratou de remuneração paga a pessoa física, reverteu a glosa efetuada pela fiscalização quanto aos insumos aplicados na

<sup>3</sup> Como ocorrido no Acórdão 3301-008.880, de 23/09/2020, Relator Salvador Cândido Brandão Júnior.

parceria agropecuária e reconheceu o direito ao crédito presumido do art. 8º da Lei nº 10.925/2004 em relação ao frango vivo. A questão do percentual a ser aplicado na apuração do crédito presumido será tratada mais adiante.

Nesse sentido, voto por igualmente dar provimento ao Recurso Voluntário neste ponto para admitir como válido o crédito presumido tomado pela Recorrente quando do recebimento dos frangos de seus associados/parceiros, no cumprimento do contrato de parceria.

Ante todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário para reestabelecer o crédito integral sobre os fretes pagos para a aquisição de insumos e para admitir como válido o crédito presumido tomado pela Recorrente quando do recebimento dos frangos de seus associados/parceiros, no cumprimento do contrato de parceria.

## CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário para (i) reestabelecer o crédito integral sobre os fretes pagos para a aquisição de insumos e (ii) admitir como válido o crédito presumido tomado pela Recorrente quando do recebimento dos frangos de seus cooperados, no cumprimento do contrato de parceria.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator