



Crédito presumido de PIS/Cofins e os contratos de parceria e integração



Fábio Calcini
Advogado e Professor

Um tema que merece nossa análise e reflexão diz respeito ao direito ao

crédito presumido de PIS e Cofins, nos termos do artigo 8º da Lei 10.925/2004, nas operações entre uma pessoa jurídica agroindustrial (exemplo, frigoríficos, cooperativas) e um produtor rural pessoa física (parceiro/integrado).

Neste momento, focaremos exclusivamente na referida discussão, sem análise de leis posteriores, avaliando algumas decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) que têm negado o direito ao referido crédito presumido:

“CRÉDITO PRESUMIDO. CONTRATOS DE PARCERIA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. NÃO CABE DIREITO. Não há direito à apuração do crédito presumido previsto no art. 8º da Lei 10.925, de 2004, que somente pode ser apurado sobre a aquisição de bens, mas não de serviços. Se o criador não tem o direito de usar, gozar, dispor da coisa? posto que não pode comercializar os animais que cria, mas apenas devolvê-los a quem lhe entregou? inclusive a sua, assim chamada, quota-parte por força do contrato de parceria? não são há que se falar em aquisição de bens por parte da agroindústria? mas sim em prestação de serviço? não sendo portanto cabendo portanto crédito presumido a agroindústria. E mais, não se pode diferenciar a atividade exercida pelo criador com relação a sua quota parte dos demais animais, como dizer que com relação a um animal produz e aos outros presta serviço”[\[1\]](#).

Da mesma forma, podemos identificar outras decisões posteriores que também negam o direito ao crédito presumido[\[2\]](#).

Existem ainda outros desdobramentos em razão do mesmo posicionamento, como podemos notar:



“TRANSPORTE DE MATÉRIA PRIMA E O UTILIZADO NO SISTEMA DE PARCERIA (INTEGRAÇÃO). O frete contratado e suportado pela Recorrente para o transporte de matéria prima e o utilizado no sistema de parceria (integração) não é passível de crédito do PIS/COFINS não cumulativo” [\[3\]](#).

O cerne do debate, assim, está concentrado especialmente na interpretação do artigo 8º da Lei 10.925/2004, que dispõe:

“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”.

Antes da análise específica de referido dispositivo legal, entendemos ser relevante tomar algumas premissas como ponto de partida, até mesmo pelo fato de que uma adequada interpretação não se resume à avaliação isolada de um artigo de lei.

O primeiro ponto que sempre ressaltamos decorre da importância de compreender que as operações voltadas para o agronegócio e sua legislação merecem atenção diferenciada, diante das peculiaridades que envolvem o setor.

De tal sorte, é preciso compreender não estarmos diante de situações comuns, cabendo ao intérprete levar em consideração o contexto da cadeia, a realidade fática, econômica, formas de atuação, riscos e, inclusive, os usos e costumes, os quais, aliás, são fontes do Direito.

Mais que disso, não devemos olvidar que o texto constitucional, como já assinalamos em outra oportunidade [\[4\]](#), reforça a importância deste segmento econômico, sobretudo pelo fato de que busca, na essência, cumprir os princípios fundantes da Constituição, como a dignidade da pessoa humana, bem como direitos fundamentais (direito social) à alimentação e saúde, ao produzir o bem essencial: alimento.

São elementos jurídicos estabelecidos no texto da Constituição que buscam garantir uma vida digna a todos os indivíduos, sendo, assim, uma atividade que possui um status diferenciado. Daí porque todas as legislações voltadas para tal finalidade devem ser aplicadas e interpretadas visando cumprir fielmente esse desígnio do legislador constituinte.

Lembramos, ainda, que o próprio artigo 187, inciso I claramente reconhece que o Estado irá, deveras, fomentar tais atividades, inclusive por meio de incentivos fiscais.



Este ponto tem grande relevo para avaliação deste tema, uma vez que se tem o equivocado hábito de se interpretar as legislações, em especial de cunho tributário, de forma restritiva, adotando-se uma ideia de que são incentivos e privilégios que merecem restrição.

Como visto, a realidade e o texto constitucional preconizam o contrário, de tal sorte que há de se buscar sempre a efetiva concretização das legislações, adotando-se interpretação finalística e que se ultime com a máxima eficácia dos direitos fundamentais.

Ora, dentro dessa premissa cabe a interpretação do artigo 8º da Lei 10.925/2004.

Além disso, já partido desse dispositivo, não devemos olvidar que ele decorre do artigo 3º, parágrafo 5º, da MP 66/2002, o qual, quando de sua adoção, tinha a seguinte exposição de motivos:

5. No caso específico do setor agroindustrial, constata-se uma significativa relevância na aquisição de insumos que, no modelo proposto, não resultaria em transferência de créditos, porquanto não estão sujeitos à tributação – como é o caso de insumos adquiridos de pessoas físicas.

6. Isto posto, optou-se por conceder um crédito presumido no montante correspondente a setenta por cento das aquisições de insumos feitas a pessoas físicas, com vistas a minorar o desequilíbrio entre débitos e créditos. Esse crédito presumido será adicionado aos créditos naturalmente já admitidos no modelo.

O que se reconhece, assim, claramente, é que a concessão de crédito presumido não seria exatamente um incentivo fiscal em si, mas um direito subjetivo do contribuinte, especificamente do setor do agronegócio, por força de suas peculiaridades e cadeia econômica, como forma de cumprir e respeitar, mesmo que de forma mitigada, uma outra determinação constitucional que diz respeito à não cumulatividade, que tem fundamento no artigo 195, parágrafo 12, da Constituição Federal.

Não se trata, assim, de benesse, mas, verdadeiramente, respeitar para o setor o direito ao crédito como forma de respeitar a não cumulatividade. Isto porque, em sua cadeia econômica, exerce papel fundamental o produtor rural, o qual não é contribuinte do PIS e da Cofins, razão pela qual não daria crédito aos adquirentes que utilizam tais produtos como insumo dentro de seu processo produtivo.

Embora não sejam contribuintes, dentro de suas operações consomem diversos tipos de itens, como energia, combustível, embalagens, entre outros, todos tributados por PIS e Cofins, de tal maneira que, para se seguir a premissa básica do regime não cumulativo voltada para a neutralidade, não resta dúvida de que caberia ao legislador, de algum modo, estabelecer uma modalidade de crédito, qual seja, o presumido. É uma forma de respeitar a não cumulatividade e atenuar os resíduos tributários da cadeia como exposto.

Bem por isso, ao se adicionar ao artigo 8º o fato de que se busca cumprir a não cumulatividade, que não é benesse, mas dever do legislador para se respeitar o determinado na Constituição, a interpretação nunca será voltada para dificultar ou restringir o direito estabelecido, mas concretizá-lo, permitindo-se para isso, se necessário, adoção do método finalístico e sistemático.



Neste sentido, já devemos desde logo rechaçar a aplicação do artigo 111 do Código Tributário Nacional para os créditos de PIS e Cofins no regime não cumulativo, o que nos parece ser a posição, pelas razões de decidir, do Superior Tribunal de Justiça em recurso repetitivo[5].

Em tais condições, entendemos que a interpretação dada por alguns precedentes do Carf ao negar o direito ao crédito em razão de contratos de parceria/integração, especialmente sob alegação de que os produtores exercem prestação de serviço, efetivamente nos parece ser uma contradição total às premissas estabelecidas, como ao próprio texto normativo em avaliação e outras leis.

Conforme *caput* do artigo 8º da Lei 10.925/2004, tem-se a menção aos “bens adquiridos ou recebidos de pessoa física”.

Dentro da própria literalidade da lei, percebe-se que em momento algum está expresso operação onerosa ou de comercialização para fins de direito ao crédito presumido pela pessoa jurídica. Ao que nos parece, o relevante é o que o produtor forneça (transfira) à pessoa jurídica insumo de origem animal ou vegetal para produção de bens destinados à alimentação humana ou animal.

Essa transferência, naturalmente, está relacionada a uma tradição, que é a entrega de um bem móvel, que será utilizado como insumo.

No contrato de parceria ou mesmo de integração, o que se tem é exatamente este *modus operandi*, ou seja, o exercício de uma atividade rural ou agropastoril pelo produtor em conjunto com a pessoa jurídica agroindustrial, onde aquele irá fornecer (transferir = adquirir ou, no caso de cooperativa, receber) os insumos para o exercício de sua atividade, o que leva ao direito ao crédito como forma de respeitar o regime não cumulativo.

Não se trata de prestação de serviço, mas, deveras, atividade rural que leva à produção do insumo utilizado pelo agroindustrial, o qual é transferido (forma de aquisição) para estes gerando direito ao crédito presumido.

Vale lembrar que tais contratos (parceria ou integração) possuem caráter oneroso com divisão de atribuições e responsabilidades, bem como partilha de resultados.

Tem-se, assim, uma aquisição ou recebimento pela agroindústria do insumo de origem vegetal ou animal, o que não deixaria de ser aquisição, sobretudo ao se notar que há transferência e emissão até mesmo de nota fiscal.

Essa interpretação, além de respeitar a própria lei, é a única que permite dar lógica ao sistema e à finalidade normativa da cadeia agroindustrial, especialmente para reconhecer o respeito à determinação legal e constitucional da cumulatividade partir da concessão de créditos.



Reforçando tais características contratuais, temos também o artigo 2º, parágrafo 3º, da Lei 13.288/2016, que explicita a natureza jurídica desta relação: “§ 3º A integração, relação civil definida nos termos desta Lei, não configura prestação de serviço ou relação de emprego entre integrador e integrado, seus prepostos ou empregados”.

Embora referida lei seja posterior, por exemplo, aos fatos geradores dos precedentes citados pelo Carf, apesar de anterior a alguns julgamentos, entendemos que tal dispositivo somente explicita algo que já era reconhecido pela natureza jurídica das operações. Deste modo, referida lei teria até mesmo um caráter declaratório, tornando evidente que nas relações de parceria e, mais especificamente, de integração não temos prestação de serviço, o que leva ao reconhecimento de que sua produção é atividade agrossilvipastoris, onde produz, e a pessoa jurídica (agroindústria ou cooperativa) adquire ou recebe tais bens como insumo, que, destarte, geram o direito ao crédito presumido do artigo 8º da Lei 10.925/2004.

Embora com suas peculiaridades, convém citar uma decisão do Carf favorável ao crédito presumido, que nega a característica de prestação de serviço:

“OVOS INCUBÁVEIS. PARCERIA RURAL. COMPRA E VENDA. DIREITO AO CRÉDITO PRESUMIDO. Considerando que há no contrato de parceria a previsão de que o produtor rural adquire a propriedade dos ovos incubáveis em função de produzir para si e para o parceiro, e que houve a compra e venda dos insumos veiculada em nota fiscal pertinente, é incabível sua descaracterização para prestação de serviços, devendo ser concedido o direito ao cômputo do crédito presumido de que trata o art. 8º, da Lei nº 10.925/2004 sobre referidas aquisições”[\[6\]](#).

O contrato de parceria e de integração, mais do que não caracterizar prestação de serviço, não deixa de ser uma forma de o produtor pessoa física produzir bens de origem animal ou vegetal (atividade rural ou agrossilvipastoris), levando ao fornecimento numa forma de aquisição ou entrega (transferência = aquisição ou entrega) à agroindústria, nestas modalidades contratuais onerosas, de insumos que serão utilizados para produção de produtos destinados à alimentação humana ou animal, razão pela qual implicam no direito ao crédito presumido, pois há pleno cumprimento à legislação dentro de sua finalidade normativa e ao princípio da não cumulatividade.

[\[1\]](#) CARF, 3ª Seção, Ac. 3301004.013, 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, j. 31/08/2017.

[\[2\]](#) “ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006 CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMO. ENGORDA DE FRANGOS. A simples engorda de frangos, que consiste em serviço prestado por pessoa física a pessoa jurídica, não dá ensejo ao crédito presumido previsto no caput do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, já que não constitui os bens referidos no inciso II do caput do art. 31 das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003” (CARF, 3ª Seção, Ac. 3002-000.737 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária, j. 16/05/2019).

[\[3\]](#) CARF, 3ª Seção, Ac. 3301004.276, 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, j. 20/03/2018. No mesmo sentido: CARF, 3ª Seção, Ac. 3301004.834, 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, j. 24/07/2018.

[\[4\] https://www.conjur.com.br/2017-out-20/direito-agronegocio-tributacao-diferenciada-agronegocio-nao-privilegio](https://www.conjur.com.br/2017-out-20/direito-agronegocio-tributacao-diferenciada-agronegocio-nao-privilegio)

[\[5\]](#)



STJ, REsp 1.221.170.

[6] CARF, Ac. 3302006.355, 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, j. 12/12/2018.

Date Created

02/08/2019