



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº	10935.000742/2011-17
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	3301-004.013 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de	31 de agosto de 2017
Matéria	CRÉDITO PRESUMIDO
Recorrente	COOPAVEL COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

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.

CRÉDITO PRESUMIDO. RATEIO PROPORCIONAL. RECEITAS DE EXPORTAÇÃO E MERCADO INTERNO. NÃO DISCRIMINAÇÃO POR PRODUTO OU SETOR.

Aplica-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês. Não discrimina o cálculo por produto ou setor.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário apresentado, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

José Henrique Mauri - Presidente substituto.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: José Henrique Mauri (Presidente substituto), Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques D'Oliveira, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Marcos Roberto da Silva, Semíramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o Acórdão nº 06-50.185, proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba, o qual deu por procedente em parte a manifestação de inconformidade apresentada.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório constante do acórdão recorrido, em parte:

Trata o presente processo do Pedido de Ressarcimento de Crédito Presumido de Cofins não-cumulativo(a) – Exportação, relativo ao 1º trimestre de 2006, formalizado em 04/11/11 em formulário (papel), [...].

Em seu pedido, a contribuinte sustenta, em síntese, que possui o direito ao ressarcimento/compensação do crédito presumido acima (apurado nos termos do artigo 8º da Lei nº 10.925, de 2004) em face da introdução do art. 56-A na Lei 12.350, de 2010, realizada pelo art. 9º da Medida Provisória nº 517, de 2010. Aduz que referido direito pode ser solicitado (ressarcido ou compensado) a partir de 01/01/2011 e que o pedido foi efetuado em papel em virtude da impossibilidade de utilização do programa eletrônico PER/Dcomp no presente caso.

Por sua vez, a Seção de Orientação e Análise Tributária – SAORT da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Cascavel – PR, após a realização de uma auditoria fiscal, emitiu, em 10/07/13, o Despacho Decisório nº 366/2013, reconhecendo parcialmente o direito creditório solicitado, no valor de R\$ 33.705,16, sem a incidência de atualização monetária ou de juros de mora.

Em referido documento, a autoridade fiscal destaca, primeiramente, a existência de outro pedido de ressarcimento, relativo à mesma contribuição e período, o qual trata, entretanto, do crédito básico vinculado à exportação e

cuja verificação e análise foram realizadas no processo administrativo nº 10935.004783/2010-93.

Explica, em apertada síntese, que a auditoria, que foi realizada com base nos arquivos digitais e documentos coletados durante o procedimento fiscal, teve como objetivo a identificação dos valores passíveis de ressarcimento no período em análise, os quais, além de estarem relacionados com o crédito presumido da atividade agroindustrial (apurado nos termos do artigo 8º da Lei nº 10.925, de 2004), devem ser vinculados com os produtos fabricados pela cooperativa que sejam vendidos exclusivamente para o mercado externo (em conformidade com o art. 56-A da Lei nº 12.350, de 2010).

Informa, adicionalmente, que os produtos exportados, decorrentes das atividades agroindustriais da contribuinte, tratam-se de carnes e miudezas comestíveis de frangos e suínos e, também, de óleo de soja degomado.

Nesse sentido, ressalta que na análise e verificação do crédito básico (realizada no processo administrativo nº 10935.004783/2010-93) *“conforme detalhado no Despacho Decisório 72/2012, com cópia anexada às fls. 178 a 198, inclusive quanto a confirmação da efetivação das exportações e outros elementos inerentes a apuração dos créditos, mesmo que por amostragens, motivo pelo qual, **no presente procedimento de auditoria a questão limita-se especificamente a adequação da parcela do crédito presumido vinculado à exportação e passível de ressarcimento, que foi expurgado do cálculo anterior, tendo como premissa o acatamento das conclusões apontadas naquela análise e respectivos valores.**”* (Grifos no Originais)

Diz que a cooperativa desenvolve diversos processos comerciais e industriais mas que somente uma parcela dos produtos adquiridos concede o direito ao crédito presumido, sendo que na aquisição de grãos somente as parcelas direcionadas para as unidades “fábrica de ração” e “fábrica de óleo” (inscritas nos CNPJ nº 76.098.219/0013-90 e nº 16.098.219/0026-95) é que concedem o mencionado direito.

Por conseguinte, relata que procedeu a apuração do mencionado crédito presumido e que os valores informados no Dacon foram recalculados em face dos ajustes e glosas que seguem abaixo resumidos:

- a) ajuste relativo às aquisições de grãos empregadas na ração fabricada e revendida para o mercado interno, de forma a apropriar para este mercado os custos dos insumos a ele relativos;
- b) glosa relativa às entradas de frangos e suínos provenientes dos contratos de parceria, tendo em vista o entendimento de que essas operações não se qualificam como compra efetiva mas sim como pagamento de serviços prestados (mão de obra) para seus associados;
- c) glosa relativa às aquisições de milho e soja relacionados com a exportação de carnes de bovinos, tendo em vista que não foram encontrados registros de utilização de ração ou dos citados cereais no tratamento em confinamento desses animais;

d) recálculo do rateio proporcional aplicado sobre as aquisições de milho (empregado na fabricação de ração), de soja (aplicado na industrialização do óleo degomado) e de animais;

e) recálculo do crédito presumido sobre as aquisições de soja com a aplicação do índice de 35 % sobre a alíquota da contribuição (0,5775% para o PIS e 2,66% para a Cofins);

f) realocação/glosa do crédito presumido de origem animal para o fim de refletir, segundo a origem das aquisições e alíquotas adequadas, o crédito presumido passível de ressarcimento na situação apresentada;

g) desprezo do saldo remanescente de crédito presumido relacionado com as operações do mercado interno, após a utilização da parcela dedutível e do valor reconhecido para ressarcimento no trimestre, em face do entendimento de que não existe amparo legal para manutenção em conta gráfica desse tipo de crédito presumido vinculado ao mercado interno.

Em 23/07/2013, por meio do Comunicado nº 432/2013, a contribuinte foi cientificada do mencionado despacho decisório, apresentando, em 21/08/2013, manifestação de inconformidade, cujo teor é resumido a seguir.

Inicialmente, após um breve relato dos fatos, no item “*Do Indeferimento/Glosa dos Créditos Presumidos*”, sub-item “*1) Do direito a apuração do crédito presumido sobre a aquisição da produção dos produtores rurais nos contratos de parceira avícola/suinícola*”, a interessada sustenta que os contratos de parceria caracterizam juridicamente as operações realizadas como produção de bens e não como prestação de serviços. Diz que, como não existe (ainda) lei específica, os contratos de parceria rural estão sob a égide do art. 96 do Estatuto da Terra (Lei nº 4.504, de 1964, e do Decreto nº 59.566, de 1966. Sustenta que o produtor, ao final da realização do objeto do contrato, recebe uma parte da produção, e que “*Apenas por força do contrato de parceria avícola/suinícola o produtor se obriga a comercializar a sua quota-parte da produção com a agroindústria (parceirooutorgante)*).

Se a previsão contratual não existisse o produtor rural estaria livre para comercializar a sua quota-parte da produção conforme sua conveniência.”

Alega que referido entendimento, de que, nos contratos de parceira rural, a parte da produção do produtor rural é considerada como sendo produção própria, é corroborado pela legislação do Funrural (art. 168 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009) e confirmado pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ. Argumenta, também, que a administração tributária, em face do que dispõe o art. 110 do Código Tributário Nacional – CTN, não pode alterar a definição de institutos privados, qualificando as operações como prestação de serviços para efeito da apuração do crédito presumido e como produção própria para efeito da incidência da contribuição para o Funrural.

No sub-item a seguir, denominado “*2) Da alíquota para apuração do crédito presumido da produção de carnes*”, a contribuinte defende a aplicação do percentual de 60% sobre a alíquota básica da contribuição (PIS - 60% sobre alíquota de 1,65%, com alíquota efetiva de 0,99 % e Cofins - 60%

sobre a alíquota de 7,60%, com alíquota efetiva de 4,56%) para a apuração do crédito presumido relativo à produção de carnes. Alega que a legislação (art. 8º da Lei 10.925, de 2004) é clara ao definir que a alíquota é aplicada de acordo com os produtos fabricados e não conforme os insumos adquiridos.

Diz que apurou o crédito presumido sobre os insumos adquiridos (aves/suínos e milho/ração) aplicando o percentual de 60%, mas que a autoridade fiscal, de forma diversa, apurou o crédito utilizando o percentual de 35% (sobre a alíquota básica da contribuição). Acrescenta que a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF corrobora o seu entendimento e que os seus produtos constam compreendidos no capítulo 2 da NCM, devendo ser aplicado, portanto, o percentual de 60 % (previsto no inciso I, § 3º, do mencionado art. 8º).

Na sequência, no sub-item “3) *Do índice de exportação para ressarcimento do crédito presumido*”, a interessada defende a aplicação do método de rateio proporcional de forma setorial, de modo que sejam aplicados percentuais específicos para os setores de carne (receita de exportação - carnes/receita bruta total - carnes) e de óleo (receita de exportação - óleo/receita bruta total - óleo). Diz que o método aplicado pela fiscalização, de apuração de um índice único (receita de exportação/receita bruta total), com a inclusão de todas as receitas auferidas pela cooperativa no computo da receita bruta total, demonstra-se ilegal e afronta os artigos 56-A e 56-B da Lei 10.350, de 2010, uma vez que o objetivo da inclusão dos citados artigos foi o de permitir a conversão dos créditos acumulados em moeda (ativo financeiro). Argumenta que o método do rateio proporcional, previsto nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, deve ser interpretado de modo que “o crédito presumido a ressarcir deve corresponder ao apurado sobre os bens adquiridos e utilizados na produção dos bens exportados com direito ao crédito presumido.” Sustenta que a interpretação da autoridade tributária ao diminuir o índice do percentual de exportação, e consequentemente o valor do crédito presumido apurado, viola o princípio constitucional da isonomia, uma vez que diferencia empresas que mantêm uma única atividade das que exercem diversas atividades econômicas.

Logo a seguir, no item “*Da Atualização Monetária dos Créditos Obstados Ilegalmente*”, a contribuinte defende a atualização monetária dos créditos, por meio da aplicação da taxa Selic acumulada, desde a formalização dos pedidos administrativos. Alega que a correção monetária deve ser aplicada para manter a integralidade dos créditos e não para punir a mora da administração pública em ressarcir-los e que a devolução dos créditos em valores originais representa um enriquecimento sem causa da União. Diz, também, que a aplicação da atualização aos pedidos de ressarcimento vem sendo reconhecida, conforme a jurisprudência administrativa (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF) e judicial (Superior Tribunal de Justiça – STJ) que colaciona na manifestação.

Em outro item, denominado “*Da Suspensão da Exigibilidade da Multa Isolada Lançada de Ofício*”, a interessada pugna pela suspensão da exigibilidade da multa isolada, lançada no percentual de 50% sobre o valor do crédito indeferido, por meio do auto de infração constante do processo

administrativo nº 10935.722746/2013-11. Sustenta que a exigibilidade da referida multa deve restar suspensa com a apresentação da manifestação de inconformidade contra o indeferimento do pedido de ressarcimento a ela relativo, conforme prevê o § 18 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, inserido pelo art. 20 da Lei nº 12.844, de 2013.

Por último, no item “*Do Pedido*”, a contribuinte solicita: (i) a suspensão da exigibilidade da multa isolada lançada no auto de infração constante do processo administrativo nº 10935.722746/2013-11; (ii) o acolhimento da manifestação apresentada para o fim de reformar o despacho decisório e acolher as razões e argumentos apresentados; (iii) proceder à devolução do crédito presumido solicitado com a atualização monetária, por meio da aplicação da taxa Selic acumulada, desde a formalização dos pedidos administrativos até a data do efetivo pagamento.

Registre-se, quanto ao pedido de suspensão da multa de ofício isolada (de 50%), que a contribuinte foi orientada pela autoridade *a quo* a apresentar impugnação específica para o processo administrativo nº 10935.722746/2013-11.

Anote-se, também, que a contribuinte apresentou, em 18/10/2013, manifestação de inconformidade complementar, por meio da qual acrescenta argumentos a respeito do percentual a ser aplicado sobre as alíquotas básicas (de PIS e Cofins) para a apuração do crédito presumido sobre os insumos adquiridos, relativamente à produção de carnes. No caso, a interessada repisa o seu entendimento de que deve ser aplicado o percentual (de 60%), levando-se em conta, portanto, a origem dos insumos adquiridos e não a dos produtos fabricados. Acrescenta, também, que a polêmica na aplicação do referido percentual foi resolvida com a edição do art. 33 da Lei nº 10.865, de 2013, que inseriu o § 10 ao art. 8º da Lei 10.925, de 2004, o qual dispôs nos seguintes termos: “*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.*”

Por fim, é de se ressaltar a existência do mandado de segurança nº 5005004.61.2013.404.7005/PR, o qual tem como objetivo, entre outros, o reconhecimento do direito à correção monetária pela taxa Selic do crédito reconhecido no presente processo (assim como em outros 23 processos de ressarcimento), acumulada a partir do protocolo dos pedidos de ressarcimento até o seu efetivo pagamento.

O citado acórdão decidiu pela procedência parcial da manifestação de inconformidade, assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMO. ENGORDA DE ANIMAIS.

A simples engorda de animais, que consiste em serviço prestado por pessoa física a pessoa jurídica, não concede o direito ao crédito presumido da

atividade agroindustrial, uma vez que não se constitui em aquisição de bens (animais), conforme exigido pela legislação, mas, sim, em prestação de serviço.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO. RATEIO PROPORCIONAL. RECEITAS DE EXPORTAÇÃO E MERCADO INTERNO.

O rateio proporcional aplicado no regime da não cumulatividade das contribuições (PIS e Cofins), para apuração dos créditos presumidos vinculados às receitas do mercado interno, tributado e não tributado, e de exportação, deve ser calculado pela divisão das respectivas receitas de cada mercado pela receita bruta total da empresa.

CONCOMITÂNCIA ENTRE PROCESSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL.

A propositura de ação judicial, versando sobre matéria idêntica, importa renúncia às instâncias administrativas e impede a apreciação das razões de mérito pela autoridade administrativa a que caberia o julgamento.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Acordaram em:

- considerar, no tocante à atualização monetária dos créditos, em face da impetração do Mandado de Segurança nº 5005004.61.2013.404.7005/PR, a definitividade da renúncia às instâncias administrativas; e

- acolher parcialmente as razões contidas na manifestação de inconformidade apresentada, reconhecendo-se o direito ao crédito no valor de R\$ 14.467,47, conforme detalhamento contido na Tabela 2 constante do voto, em adição ao direito creditório reconhecido pela autoridade *a quo*, no valor de R\$ 33.705,16, e mantendo-se o indeferimento do restante do crédito pleiteado, no valor de R\$ 182.996,49.

No dito acolhimento trata da Alíquota para Apuração do Crédito Presumido na Produção de Carnes.

Inconformada com a indeferimentos e glosas mantidos na decisão recorrida, a COOPAVEL defende a ilegalidade destas. Ao final, pugna pela inclusão das aquisições de produtos da quota-parte do produtor rural nos contratos de parceria avícola/suínica na base de cálculo para a apuração do crédito presumido; e que, na apuração do crédito a ser ressarcido seja utilizado o índice de exportação aferido da relação percentual da receita bruta da exportação dos produtos do setor carnes e óleo de soja degomado com a receita bruta total destes produtos (índice setorial).

Foi-me distribuído o presente processo para relatar e pautar.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Relator.

O recurso voluntário apresentado é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade.

O Pedido de Ressarcimento de Crédito Presumido da Cofins da recorrente lastreia-se no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, c/c os artigos 56-A e 56-B da Lei nº 12.350/2010, incluídos pela Lei nº 12.431/2011:

Da Lei nº 10.925/2004:

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.

Da Lei nº 12.350/2010:

Art. 56-A. O saldo de créditos presumidos apurados a partir do ano-calendário de 2006 na forma do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, existentes na data de publicação desta Lei, poderá: (Incluído pela Lei nº 12.431, de 2011).

[...]

II - ser ressarcido em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria. (Incluído pela Lei nº 12.431, de 2011).

[...]

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se aos créditos presumidos que tenham sido apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. (Incluído pela Lei nº 12.431, de 2011).

Art. 56-B. A pessoa jurídica, inclusive cooperativa, que até o final de cada trimestre-calendário, não conseguir utilizar os créditos presumidos apurados na forma do inciso II do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, poderá: (Incluído pela Lei nº 12.431, de 2011).

[...]

II - solicitar seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria. (Incluído pela Lei nº 12.431, de 2011).

Parágrafo único. O disposto no caput aplica-se aos créditos presumidos que tenham sido apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita auferida com a venda no mercado interno ou com a exportação de farelo de soja classificado na posição 23.04 da NCM, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. (Incluído pela Lei nº 12.431, de 2011).

Direito à apuração do crédito presumido sobre a alegada aquisição da produção dos criadores nos contratos de parceria avícola/suinícola

Conforme relatado, a Delegacia de origem efetuou glosa relativa às entradas de frangos e suínos provenientes dos contratos de parceria, tendo em vista o entendimento de que essas operações não se qualificam como compra efetiva mas sim como pagamento de serviços prestados (mão de obra) para seus associados. Esta argumentou ter havido "uma simulação de compra de bens (aves/suínos) a qual representa o pagamento dos serviços prestados pelos produtores rurais com os cuidados no trato e criação dos lotes de aves ou suínos".

Por consequência, **considerou não haver direito à apuração do crédito presumido previsto no art. 8º da Lei 10.925, de 2004, entendendo que "referido crédito somente pode ser apurado sobre a aquisição de bens, mas não de serviços".**

De fato, o dito art. 8º fala em " 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", estas que delimitam o creditamento da insumos no desenho da Pis/Pasep e da Cofins não cumulativas, "bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda"; **restringindo o crédito presumido aos bens, excluindo os serviços.**

Se são bens e trata-se de prestação de serviços, reproduzo a argumento da fiscalização:

"Nestes contratos de parceria, fica evidente que as aves e animais já são de propriedade da cooperativa, apenas são remetidos às propriedades rurais dos associados para a 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 exclusivamente a ração e medicamentos fornecidos pela contratante e ao final do prazo

estabelecido, devolver o lote completo de animais ou aves, recebendo como pagamento por seus serviços o resultado de um índice que mede o êxito do seu trabalho (IEP – Índice de Eficiência Produtiva). Para subsidiar esta conclusão destacamos alguns fatos que traduzem por si o entendimento de que não há compra de mercadoria, mas pagamento de prestação de serviços:

- A cooperativa não paga diretamente em espécie o resultado do trabalho do associado medido pelo IEP, usa o artifício de entregar simbolicamente seu equivalente valor em produto (aves/suínos), mas com uma cláusula de fidelidade nos contratos, obriga o parceiro a vender exclusivamente para a própria cooperativa tal parte, ou seja, faz um operação triangular, para ocultar o pagamento a título de serviços prestados, substituindo pelo imediato pagamento de uma suposta compra de produtos (que documentalmente já é de sua propriedade, ou seja,

como pode comprar aquilo que já é seu?);

- Sem entrar na seara tributária com o reflexo de tal procedimento equivocado, o fato é que representa uma distorção da realidade, onde o parceiro é investido na qualidade de proprietário das aves/suínos de forma virtual e apenas por alguns segundos, tempo suficiente para a emissão da nota fiscal de compra, instrumento que na prática retrata o pagamento por seus serviços;

- Ao término da criação, o transporte integral do lote de aves/suínos, da propriedade rural até o frigorífico é realizado pela Coopavel, para garantir que não haja desvio da produção. Somente no abate o parceiro/produtor rural tomará conhecimento do valor de seus serviços prestados, ocasião em que para recebe-lo aceita a emissão de uma nota fiscal simulando a venda de parte do lote, que não é seu, pois apenas detém a posse precária e não a propriedade;

- Os contratos de parceria caracterizam o criador como **fiel depositário**

das aves ou suínos;

- Se os próprios contratos de parcerias definem que o criador receberá pelas suas tarefas/trabalhos para cada lote que concluir a criação, um valor pecuniário, logo, considerando não pertencer ao criador a propriedade dos animais e aves, ração e medicamentos utilizados no trato, é impróprio que este possa vender à cooperativa parte do lote (que não é seu), para mascarar o pagamento dos serviços prestados, dando-lhe a versão de 'aquisição de mercadorias';"

(Grifos deste relator).

A recorrente defendendo o contrário: "**a operação realizada tem natureza jurídica de produção de bens da quota-parte do produtor rural nos contratos de parceria e não de prestação de serviços como se pretendeu na decisão recorrida**"(Grifos deste relator).

Traz o art. 96 do Estatuto da Terra (Lei nº 4.504/1964) que trata dos contratos de parceria rural. Diz que seu § 5º prevê que as regras dos contratos de parceria rural não se aplicam aos contratos de parceria agroindustrial para a criação de aves e suínos que possuirão legislação específica; mas que, como até então não foi publicada a lei específica, tem-se mantido a aplicação das regras da parceria rural.

Observa que esse artigo fora regulamentado pelo Decreto nº 59.566/1966, destacando-se, para o presente caso, partes do seu art. 4º:

Parceria rural é o contrato agrário pelo qual uma pessoa [...] lhe entrega (a outra pessoa) animais para cria, recria, invernagem, engorda [...] mediante partilha de riscos do caso fortuito e da força maior do empreendimento rural, e dos frutos, produtos ou lucros havidos nas proporções que estipularem, observados os limites percentuais da lei.

(Grifos do original. Explicação entre parênteses, deste relator).

E prossegue:

Nos contratos de parceria avícola/suinícola o objeto do contrato é a criação de frangos/suínos para o abate. A agroindústria (parceira-outorgante) se obriga ao fornecimento de pintos e suínos para cria, recria, medicamentos, ração, assistência técnica e transporte e **o produtor rural (parceiro-outorgado) se obriga ao alojamento em estrutura própria (aviário) e ao desenvolvimento desses animais** até chegarem ao ponto ideal de abate, arcando com as despesas trabalhistas e previdenciárias da contratação de funcionários, energia elétrica, manutenção, etc.

[...]

A parte do produtor é caracterizada como produção rural própria e não prestação de serviços. Ao final da realização do objeto do contrato, o produtor recebe parte da produção e não por haver prestado serviços. **Apenas por força do contrato de parceria avícola/suinícola o produtor se obriga a comercializar a sua quota-parte da produção com a agroindústria (parceiro-outorgante).** Se a previsão contratual não existisse o produtor rural estaria livre para comercializar a sua quota-parte da produção conforme sua conveniência.

O Código Civil estabelece o conceito de proprietário/ direito de propriedade como um conjunto de direitos:

Art. 1.228. O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha.

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 há que se falar em aquisição de bens por parte da agroindústria; mas sim em prestação de serviço por parte do criador; não sendo portanto cabível o pretendido direito ao crédito presumido.

O animal, que se representa sua quota-parte é apenas um parâmetro, uma referência para sua remuneração.

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.

Traz a recorrente em seu favor, a Instrução Normativa RFB nº 971/2009:

[...] no capítulo I do título III ao dispor das normas e procedimentos das atividades rural e agroindustrial, menciona nos incisos XI e XIV do artigo 165 sobre o contrato de parceria rural.

Expressamente, o § único do artigo 168 da referida instrução normativa prescreve que a quota-parte do parceiro é **considerada produção rural própria** do produtor rural e base de incidência da contribuição previdenciária sobre a receita da comercialização da produção rural. [...]

Parágrafo único. A parte da produção que na partilha couber ao parceiro outorgante é considerada produção própria." (Grifos do original).

Este entendimento também é confirmado pelo Superior Tribunal de Justiça, que instado a se manifestar sobre a incidência da contribuição previdenciária (funrural) nos contratos de parceria avícola, concluiu pela incidência da contribuição sobre a receita auferida pelo produtor rural quando da comercialização da sua quota-parte na produção a empresa agroindustrial (parceiro-outorgante).

[...]

O artigo 110 do Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172/1966) veda a possibilidade do ente competente de alterar a definição de institutos de direito privado [...]

De fato, tal Instrução Normativa 'considera a quota-parte do parceiro produção rural própria, mas para fins específicos de incidência da contribuição previdenciária. Não pode ela alterar o instituto da propriedade esculpido no Código Civil, por força do referido art. 110 do Código Tributário.

Traz a recorrente jurisprudência deste CARF em seu socorro.

Importante examinar os termos dos contratos de parceria que regulam as relações em pauta:

*"A retenção de frangos pelo CRIADOR em índice superior ao permitido, [...] **caracterizará o furto**, respondendo o mesmo penal e civilmente pelo ato praticado.*

“O CRIADOR, por cada lote criado, receberá pecuniariamente o valor apurado através da tabela referente ao Índice de Eficiência Produtiva - IEP, observando-se o seguinte: Peso Médio (X) Sobrevivência (X) 100 % (:)

Conversão Alimentar (X) Idade dos Frangos.”

“Faculta-se ao CRIADOR utilizar 0,15% (zero vírgula quinze por cento) do total de aves do lote em formação, para o seu próprio sustento. Não consumindo o total permitido, obriga-se o CRIADOR a entregar todo o saldo de aves viáveis e remanescentes não consumidas.”

“O CRIADOR se obriga ainda:

[...]

“O CRIADOR por este instrumento constitui-se fiel depositário das aves postas em seu poder pela COOPAVEL, para que efetue a criação obeito deste instrumento, devendo respeitar orientações técnicas, zelando pela sua guarda e conservação, sendo que não o fazendo por ato de sua responsabilidade, responderá pelas penas de depositário infiel, nos termos da lei, especialmente se der causa ao desaparecimento de frangos não autorizados por este instrumento. As penas do depositário infiel serão de ordem civil e criminal.”

(Grifos do original)

O fato de ser constituído fiel depositários das aves (entendo, de todas elas) postas em seu poder pela COOPAVEL demonstra que, como já examinado, não são suas as aves, apenas presta serviço com relação a elas. Sua remuneração é pelo Índice de Eficiência Produtiva e não pela venda de animais. Se pode reter parte dos animais é para o seu sustento, não sendo estas devolvidas ao produtor, apenas se houver saldo. Situação semelhante ocorre com os contratos relativos aos suínos.

Assim, nesse tema, nego provimento ao recurso voluntário.

Do índice de exportação para ressarcimento do crédito presumido

Consta do acórdão recorrido que a Delegacia de origem recalculou o crédito presumido (relativamente às aquisições comprovadas e não glosadas) aplicando um novo critério de rateio proporcional; desconsiderando a aplicação do índice setorial de exportação utilizado pela recorrente.

Empregou a unidade índice de exportação calculado mediante a comparação das exportações realizadas (de carne e de óleo de soja degomado) com a receita bruta total da empresa no período:

Em síntese, a autoridade fiscal, após determinar as aquisições de milho, soja, e animais realizadas de pessoas físicas que poderiam conceder o direito ao crédito presumido, aplicou: (i) o índice de exportação de carnes (frango e suíno), calculado por meio da divisão do total de exportações de carne pela

receita bruta total, sobre as aquisições de animais (frango e suínos) e de milho com direito à crédito; e (ii) o índice de exportação de óleo degomado, calculado por meio da divisão do total das exportações de óleo pela receita bruta total, sobre as aquisições de soja *in natura* com direito à crédito. No caso, a fiscalização partiu da premissa de que o milho foi empregado exclusivamente na fabricação da ração e a soja somente na industrialização do óleo de soja degomado, caracterizando-se, portanto, a existência de consumo direto nos respectivos processos produtivos e de exportações de carne e de óleo de soja degomado.

A contribuinte, por outro lado, aplicou e defende a aplicação das seguintes fórmulas:

$$\begin{aligned} \text{a) \% Receita Exportação carnes} &= \frac{\text{receita bruta exportação setor carnes}}{\text{receita bruta total setor carnes}} \\ \text{b) \% Receita Exportação óleo} &= \frac{\text{receita bruta exportação óleo de soja degomado}}{\text{receita bruta total óleo de soja degomado}} \end{aligned}$$

A recorrente alega ilegalidades na forma de apuração utilizada pelo Fisco, tendo em vista o disposto nos já citados artigos 56-A e 56-B da Lei nº 12.350/2010, os quais autorizam a compensação com débitos próprios ou o ressarcimento em dinheiro, respectivamente:

a) de saldo de créditos presumidos apurados a partir do ano-calendário de 2006 na forma do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, existentes à data de publicação da lei; e

b) para a pessoa jurídica, inclusive cooperativa, que até o final de cada trimestre-calendário, não conseguir utilizar os créditos presumidos apurados na forma do inciso II do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004;

remetendo o cálculo aos §s 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e §s 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. (Incluído pela Lei nº 12.431, de 2011).

Argumenta que, quanto à primeira situação, a exposição de motivos da Medida Provisória nº 517/2010, na qual fora convertida a dita lei, traz que a finalidade da medida é **monetizar o estoque de créditos presumidos vinculados às receitas de exportação, permitindo que as pessoas jurídicas consigam realizar estes ativos de modo a reduzir os custos de produção** (grifos do original).

Reproduzo, para análise mais detalhada, os disposições em pauta:

Art. 3º. [...]

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica para determinação do crédito, na forma do § 8º, será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário e, igualmente, adotado na apuração do crédito relativo à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.

(Grifos deste relator).

A recorrente, optante pelo rateio proporcional, assim interpretou o respectivo dispositivo:

[...] o crédito presumido a ressarcir vinculado a receita de exportação será apurado pela aplicação sobre os custos (bens adquiridos) da relação percentual da receita bruta da exportação dos produtos com direito ao crédito presumido em relação a receita bruta total dos produtos com direito ao crédito presumido, ou seja, obtido conforme a seguinte fórmula.

$$\% \text{ Relação percentual} = \frac{\text{receita bruta da exportação do produto com direito ao crédito presumido}}{\text{receita bruta total do produto com direito ao crédito presumido}}$$

Entendo pelo acerto da Delegacia de origem e da Delegacia de Julgamento: a disposição do 3o, § 8º, II, da Lei n. 10.833/2003 não deixa margem à interpretação da recorrente, posto que baseia o rateio na "relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total". Se é "receita bruta total" não é receita bruta total por produto (ou setor) - carne e óleo de soja degomado - como quer fazer crer a recorrente.

A exposição de motivos que traz em seu favor não tem o poder de alterar o significado da lei, no máximo direcionar a sua interpretação quando houver margem para tanto. Ainda assim, também não ampara a fórmula defendida pela recorrente, por não discriminar produtos/ setores.

Aduz a recorrente que o Receita Federal estaria a violar o princípio constitucional da isonomia, "diferenciado para empresas que investem e produzem através de diversas atividades em unidade filiais, das empresas que mantêm uma única atividade e assim não tem que computar para cálculo de seu crédito receita de outras atividades. De plano, não compete a este Conselho se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).

Ainda assim, entendo que o legislador, **ao estatuir a opção pelo método da apropriação direta, permite que a empresa compute operação a operação o seu crédito. Já na opção pelo rateio proporcional, o legislador elegeu um método mais geral e simplificado, para empresas com incidência não-cumulativa da COFINS, para apenas parte de suas receitas, sem o detalhamento por produto/ setor.**

Assim, nessa questão, nego provimento ao recurso voluntário.

Conclusão

Por todo o exposto, nego provimento os recurso voluntário da COOPAVEL.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho - Relator