



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



**Processo nº** 10935.007061/2008-76  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3301-006.718 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 21 de agosto de 2019  
**Recorrente** COPACOL - COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL CONSOLATA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

CRÉDITO PRESUMIDO AGROINDÚSTRIA. CONTRATOS DE  
PARCERIA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. NÃO CABE DIREITO.

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, conforme exigido pela legislação, mas, sim, em prestação de serviço.

ISENÇÃO. VENDA COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO.  
ATENDIMENTO DOS REQUISITOS EXPRESSOS EM LEI.  
OBRIGATORIEDADE.

As vendas para as empresas comerciais exportadoras somente são consideradas como tendo o fim específico de exportação quando são remetidas diretamente para embarque de exportação ou para recinto alfandegado, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte o recurso voluntário, em razão da desistência parcial da Recorrente e na parte conhecida (créditos referentes a despesas com contratos de parceria para criação de frangos e isenção das exportações indiretas), negar provimento.

(documento assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira – Presidente e Relator

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros Winderley Morais Pereira (Presidente), Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Valcir Gassen, Liziane Angelotti Meira, Marco Antonio Marinho Nunes, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior e Semíramis de Oliveira Duro.

## Relatório

Por bem descrever os fatos adoto, com as devidas adições, o relatório da primeira instância que passo a transcrever.

Trata o processo de Pedido de Ressarcimento de Créditos da Cofins, apurados no regime de incidência não-cumulativa, Mercado Interno, correspondente ao 4º trimestre de 2005, formalizado por meio do Per/Dcomp n.º 04595.88805.270808.1.1.11-7081.

(fls. 01/03), pelo qual requer o montante de R\$ 669.071,30. Vinculadas a tal pedido, constam dos autos as seguintes Declarações de Compensação:

(a) n.º 35788.08857.090908.1.3.11-5066, fls. 04/07;

(b) n.º 17853.44358.090908.1.3.11-5804, fls. 08/1.6; e

(c) n.º 011.575.59082.090908.1.3.11-1595, fls. 17/20.

A DRF/Cascavel-PR, por meio do Despacho Decisório n.º 038/2009 (fls. 1305/1314), tomou as seguintes decisões: “a) reconhecer parcialmente o direito creditório no valor de R\$ 394.137,24 (trezentos e noventa e quatro mil, cento e trinta e sete reais, e vinte e quatro centavos), conforme item 8 desta decisão, relativo ao saldo credor da Cofins Não-Cumulativa, Mercado Interno, oriundo de vendas não tributadas no mercado interno referente a produtos com alíquota “zero”, conforme disposto no art. 17 da Lei n.º 11.033/04 c/c art. 16 da Lei n.º 11.116/05, apurado no 4º trimestre de 2005, sem atualização monetária, conforme disposto no art. 72, § 5º, inciso I, da IN SRF n.º 900/2008; b) homologar totalmente a compensação vinculada, conforme demonstrativo da compensação - Quadro 1 do item 9 desta decisão, relativo aos extratos do sistema PERDCOMP, às fls. 04-20, e apurado pelo sistema Neo-Sapo, às fls. 1292-1296; e, por consequência, resta ao contribuinte o saldo credor remanescente, a ser restituído, no total de R\$ 36.504,73 (trinta e seis mil, quinhentos e quatro reais, e setenta e três centavos), sem atualização monetária, conforme disposto no art. 72, § 5º, inciso I, da IN SRF n.º 900/2008”.

Na análise realizada pela autoridade administrativa, consta que foram feitas glosas dos créditos decorrentes de irregularidades no aproveitamento de créditos regulados pela Lei n.º 10.833/2003 e do crédito presumido da agroindústria disciplinado pela Lei n.º 10.925/2004, conforme explicitado no item 2.1 do despacho decisório (fls. 1306/1310); já, no item 3 do despacho decisório (fl. 1.310), o fisco explica o método de rateio proporcional das receitas (mercado interno e externo) que adotou em seus trabalhos, inclusive destacando a alteração no percentual de exportação e mercado interno tributado, em função da falta de comprovação de venda com fim específico de exportação, que detalha no item 5 da mesma decisão; o item 4 do referido despacho (fl. 1311), trata de tributação de receita que foi indevidamente considerada pela interessada como saída suspensa, posto que somente a partir de 04/04/2006 (data de publicação da IN SRF n.º 636/2004) é que seria possível efetuar venda com suspensão, havendo, em função disso, aumento do percentual do mercado interno - atividade tributada, relativo à agroindústria, adquirido de pessoa jurídica, e remanejamento de valores para a linha 01 do Dacon (bens de revenda), com recálculo, pela contribuinte, de exclusões da base de cálculo da Cofins típicas de cooperativa; por sua vez, em face das alterações comentadas, o fisco explicita no item 6 sobre o aproveitamento do crédito presumido da agroindústria, no item 7 trata do aproveitamento de saldo anterior, em 30/09/2005, ainda não utilizado, relativo ao mercado interno tributado, e no item 8 fala sobre os valores deferidos de créditos da Cofins (planilha de fl. 1312), sendo que no item 9, descreve as compensações dos valores deferidos (planilhas de fls. 1313).

Cientificada em 23/03/2009 (fl. 1314), a interessada, por intermédio de seu procurador (mandato de fls. 1338/ 1339), ingressou com a manifestação de inconformidade de fls. 1322/1337, em 14/04/2009, a seguir resumida.

Inicialmente fala sobre as glosas que entende efetuadas pela DRF/Cascavel, as quais são assim resumidas:

“1.0) GLOSA DE CRÉDITO DA COFINS SOBRE PRODUTO IMPORTADO: Também constatou-se a apropriação de produto importado, conforme demonstrativo de fls. 1259, o que é vedado de acordo com o artigo 3º, § 3º, inciso I, da Lei n.º 10.833/03, assim efetuou-se a glosa como apontado no quadro a seguir: (item 2.1.1.2 do despacho decisório 038/08).

2.0) RECEBIMENTO DE FRANGO VIVO DE COOPERADO PESSOA FÍSICA 3 Considerando que a operação de engorda do frango não se trata de bem, mas serviço, conclui-se que não, pode ser aproveitado como crédito da agroindústria nos termos da Lei 10. 925/04, pois de acordo com o artigo 8º abaixo transcrito, somente pode ser calculado 0 crédito sobre o valor de bens e não de serviços, utilizados como insumos, constantes do inciso 11 do caput do artigo 3º das Leis 10.63 7/02 e 10. 833/03. (Item 2.1.2.2 do despacho decisório n.º 038/08).

3.0) ALTERAÇÃO DA BASE DE CALCULO DO CRÉDITO PRESUNÍVEL EM FUNÇÃO DA APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA: Considerando que foi constatada a aplicação da alíquota de 0,9900% para os insumos vegetais adquiridos, quando deveria ser utilizada a alíquota de 0,5755%, conforme Planilha de Crédito da Agroindústria de fls. 688/593, efetuou-se a exclusão de R\$ 9.482. 931,56, R\$ 5.333.854,21 e R\$ 9.568.193,06 da linha 18 do DACON, e a inclusão dos mesmos valores para a linha 18, para aplicação da alíquota de 0,5775%. (Item 2.1.2.3 do despacho decisório n.º 038/08).

4.0) DA EXCLUSÃO DA RECEITA DE EXPORTAÇÃO 1ND1RETA. Verificou-se que não houve a comprovação de venda com fim específico de exportação, nos termos do disposto no § 1º do artigo 45, do Decreto n.º 4.524/02, pois, em pesquisa no Sistema Siscomex, a fl. 1288, constatou-se que a Empresa

Armazenadora- Cattalini Granéis Líquidos Ltda, CNPJ 77.628.329/0001-26, que consta na Nota Fiscal de remessa com fim específico de Exportação, não se enquadra como recinto alfandegado o que descaracteriza a aquisição com fim específico de Exportação (item 5 do despacho decisório nº 038/08).

Com respeito à primeira glosa (CRÉDITOS DA COFINS SOBRE PRODUTO IMPORTADO), alega que há previsão legal, no art. 15 da Lei n.º 10.865, de 2004, para o aproveitamento de crédito nas importações de insumos para a agroindústria, dizendo que caso houvesse a vedação a esse crédito, ao produtor industrial ou comerciante, estar-se-ia ferindo o princípio da não cumulatividade, uma vez que se pagaria contribuição (PIS ou Cofins) por ocasião da entrada do insumo no território nacional, e se estaria pagando novamente quando da venda (faturamento)

dos produtos finais gerados, sem a permissão de creditamento da contribuição já paga quando da aquisição do insumo.

Quanto à glosa seguinte (RECEBIMENTO DE FRANGO VIVO DE COOPERADO PESSOA FÍSICA), afirma que por se dedicar, entre outras atividades, à exploração industrial de aves, mantém com os produtores rurais contratos de parceria (modelo às fls. 1206/1210); comenta que depois de concluído o processo de engorda das aves, estas retornam a seus estabelecimentos em duas quotas-parte individualizadas: uma correspondendo ao produtor parceiro que a vende à cooperativa, e a outra, que já é da cooperativa, não constitui compra de produção de produtor parceiro. Diz que tal sistemática não é nem invenção e nem liberalidade sua, por meio dos contratos firmados com os produtores rurais, e nem se apresenta como exemplo que adota, mas que deriva do estabelecido no art. 96, V da Lei n.º 4.504, de 1964 (Estatuto da Terra), agregando que, assim, essa atividade nada teria a ver com a simples prestação de serviços, posto que o pagamento ao produtor parceiro é feito na forma do precitado dispositivo legal, o qual determinaria, obrigatoriamente, o estabelecimento em contrato de quota limite de participação do mesmo nos frutos da parceria; reafirma que nesse sistema (parceria rural) é proibido efetuar o pagamento ao produtor parceiro em espécie, sob pena de se transformar a parceria em simples locação de serviços, na forma do parágrafo único do

precitado art. 96 da Lei n.º 4.505, de 1964; considera imperioso lembrar ao fisco que a operação de compra (do produtor parceiro), que teria sido desconsiderada, extrapola a operação de parceria rural, posto que, na verdade, seria uma operação seguinte de compra e venda de produto por ele recebido em forma de repasse de sua quota parte.

Diz que para corroborar a licitude da operação de compra, objeto do sistema de parceria rural, e os dispositivos antes mencionados é mister que assim ocorra, gerando o direito do crédito presumido ao “Parceiro Proprietário/Industrializador” na forma do art. 8º da Lei 10.925/2004, pois o “Produtor Parceiro” contribui na produção dos animais para o abate com os custos de energia elétrica, instalações, gás, maravalhas, combustíveis, além de outros produtos necessários à terminação dos lotes de animais para o abate, arcando também com os riscos na produção; quanto ao tema (parceria rural e prestação de serviços pelo parceiro produtor rural) transcreve ementa do Resp n.º 587703/SC, após o que emite a seguinte Conclusão: “Por essa razão não pode a Auditora Fiscal, simplesmente desconhecer as notas fiscais de aquisições emitidas pela recorrente no Sistema de Parceria Rural para documentar as operações de compras e entradas físicas das aves para abate, com a finalidade de glosar direito líquido e certo do Contribuinte o qual reteve e recolheu por responsabilidade as contribuições devidas e incidentes na operação. A compra de fato ocorreu com base nos documentos fiscais os pagamentos foram efetuados ao Produtor Rural, não houve prestação de serviços, portanto o crédito apropriado pela recorrente é legítimo e assim deve ser restabelecida”.

Já, quanto à próxima glosa (ALTERAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO PRESUMIDO EM FUNÇÃO DA APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA), argumenta que, nos termos do art. 8º da Lei n.º 10.925, de 2004, aplicou o equivalente a 60% de crédito presumido sobre as operações de aquisição de insumos de produção, originados diretamente de produtores rurais pessoas físicas, posto que é produtora industrial de produtos de origem animal classificados no capítulo NCM 02 (carnes e derivados) destinados ao consumo humano, sendo que entender de forma diversa seria desrespeitar a citada norma legal, razão pela qual discorda da interpretação do fisco de aplicar a alíquota de 35% à situação descrita.

Após transcrever o mencionado art. 8º da Lei n.º 10.925, de 2004, afirma, com base no caput desse dispositivo, que o crédito presumido deve ser calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis n.º 10.637, de 2002 e n.º 10.833, de 2003, adquiridos de pessoas físicas ou recebidos de cooperado pessoa física, ou seja, insumos de produção ou fabricação de bens destinados a venda; fala que o direito ao crédito presumido, determinado pelo art. 8º da Lei n.º 10.925/2004 é exclusivo para as pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal na forma dos códigos da NCM citados, e para isso é necessário a aquisição de insumos de produção, os quais são adquiridos na condição de in natura, sem terem passado por qualquer processo de industrialização, sendo que admitir o entendimento do fisco seria concordar que estaria adquirindo o produto final, já industrializado, o que não seria passível de crédito presumido e sim crédito ordinário.

Argumenta que se o direito ao crédito presumido é da pessoa jurídica que produz mercadorias de origem animal ou vegetal, tal como previsto no caput do artigo 8º da Lei 10.925/2004, e para isso é necessário a aquisição de produtos in natura, sendo somente estas aquisições que permitem a apropriação desta modalidade de crédito é fácil entender que quando o legislador estabeleceu o crédito presumido de 60% para os produtos de origem animal classificados nos capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e nas misturas ou preparações de gorduras ou óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18 ele estava unicamente se referindo a quem produzisse tais produtos, que seria o seu caso, agregando que nem poderia ser diferente pois os produtos citados não são matérias primas in natura e sim

produtos acabados ou seja industrializados, cujo crédito na aquisição é na modalidade de crédito ordinário e não presumido.

Diz que tal entendimento teria sido confirmado pela RFB nos termos da Solução de Consulta nº 102, de 11/09/2006, cuja ementa transcreve; formula, ao final desse tópico, a seguinte conclusão: “Portanto, considerando que a ora recorrente é produtora dos produtos de origem animal constantes no artigo 8º da Lei 10.925/04 e adquire produtos in natura diretamente de produtores pessoas físicas e demais cooperativas de produção

agropecuária e cerealistas, fica claro e evidente o seu direito ao crédito presumido de 60% (sessenta por cento), ou seja, 4,56% COFINS e 0,990% PIS, com aplicação direta sobre as aquisições na forma calculada, pela ora impugnante.

Por sua vez, sobre a glosa seguinte (DA EXCLUSÃO DA RECEITA DA EXPORTAÇÃO INDIRETA), com base no art. 155, § 2º, X, “a”, da CF/1988, afirma que não se pode tributar operações de venda com fim específico de exportação, albergadas por notas fiscais que teriam sido emitidas na forma da lei, e que foram seguidas da efetiva comprovação de saída dos produtos para o mercado externo; informa, também, que às referidas notas fiscais estariam atrelados memorandos de exportação, RE, Bill of lading, BL, CE e nota fiscal de exportação.

Entende que comprovada a exportação de “óleo de soja bruto degomado”, conforme destacado nas notas fiscais de saída objeto do “Pedido de Restituição das Contribuições para o PIS e a COFINS acumulados”, seria inegável a aplicação do benefício fiscal da imunidade tributária, e o direito de manutenção e restituição das referidas contribuições, o que veda a possibilidade de qualquer alegação por parte do fisco de que não houve a comprovação da exportação, pelo fato de que a formação de lotes para futura exportação ocorreu em armazém geral da empresa Cattalini Granéis Líquidos Ltda., e não em recinto alfandegário, nos termos do disposto no art. 45, § 1º do Decreto n.º 4.524, de 2002, acrescentando que tal regra estaria em contradição com o preceito do dispositivo da CF/1988, bem como com os arts. 5º, III das Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003; quanto a essas duas leis, diz que tratam como pressuposto básico para a não incidência do PIS e da Cofins as “vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação”, bastando, assim, que as mercadorias se destinem ao exterior, condição que seria suficiente para se utilizar do benefício fiscal.

Prosseguindo, sustenta que dentro da hierarquia normativa o Decreto n.º 4.524/2002 objetivava regulamentar o PIS e a COFINS instituídos pelas, respectivamente, LC n.º 07/1970 e LC n.º 70/1991, sendo, portanto, anterior às regras trazidas pelas Leis n.º 10.637/2003 e n.º 10.833/2003, que tratam do PIS e da COFINS não cumulativos, não podendo assim ser base de referência, ou mesmo mandamento legal que possa interferir, criando vedações não trazidas em Lei, pelas quais não existe nenhuma relação jurídica legal.

Argumenta que mesmo que se admita que, submetida ao regime não cumulativo, estivesse sobre as regras regulamentares deste Decreto n.º 4.524/2002, ainda assim não poderia persistir o entendimento aplicado pelo fisco, pelo Princípio da Hierarquia das Normas, uma vez que nem a Constituição Federal em seu art. 155, X, “a”, e nem as Leis Ordinárias n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003, em seus respectivos artigos 5º, determinam que a comprovação das exportações somente seja válida quando efetuados diretamente, ou então quando ocorrer as remessas a recintos alfandegários. A regra básica trazida é de que as mercadorias efetivamente se destinem ao exterior do País, por faturamento direto ou via Comercial Exportadora sendo esta a comprovação devida pelo vendedor. Sustenta que remeteu as mercadorias para a empresa Imcopa Importação Exportação e Indústria de Óleos Ltda - CNPJ sob n.º 78.571.411/0001-24 - e que foram entregues por conta e ordem na empresa armazenadora Cattalini Granéis Líquidos Ltda - CNPJ n.º 77.628.329/0001-26 -, sendo que a exportação foi realizada pela referida empresa Imcopa Importação Exportação e Indústria de Óleos Ltda, conforme comprovantes anexos ao Processo de Homologação dos Créditos, tendo as mesmas sido embarcadas ao exterior nos prazos legais, sem qualquer prejuízo para a União.

Comentando ser do interesse da nação brasileira o incremento das exportações, pelo que não se poderia opor maiores entraves às atividades da interessada, diz: “cabe ao fisco analisar adequadamente a razoabilidade de suas imputações, visando fazer valer o fim em detrimento do meio, sob pena de inverter valores, criando óbices para o gozo de benefícios fiscais que encerram relevantes interesses coletivos”; ao final dos comentários sobre esse item, considera que “diante da situação imunizante a que está adstrita a circunstância de fato objeto do presente caso”, é necessário reconhecer-se a improcedência da exclusão da base de cálculo do crédito da COFINS das operações de exportações, assim como a sua conseqüente inclusão na base tributável da referida contribuição, como operação no mercado interno.

Por fim, enfatizando que sua manifestação de inconformidade se reporta às glosas de créditos contidas nos itens 2.1.1.2, 2.1.2.2, 2.1.2.3 e 5 do despacho decisório de fls. 1305/1314, pede que se julguem improcedentes tais glosas, com o conseqüente deferimento do crédito por elas representado, para os fins de compensação ou ressarcimento.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento negou provimento a manifestação de inconformidade. A decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

CREDITO 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 n.º 10.925, de 2004, posto que não se constitui nos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis n.ºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMOS VEGETAIS. ALÍQUOTA PARA CÁLCULO DE CREDITO.

O cálculo do crédito presumido da Cofins, quando da aquisição de insumos vegetais de pessoa física ou de recebimento de cooperado pessoa física, é feito com a utilização da alíquota de 2,66%.

ISENÇÃO. VENDA PARA EXPORTAÇÃO.

As vendas para as empresas exportadoras registradas na Secex somente são consideradas como tendo o fim específico de exportação quando são remetidas diretamente para embarque de exportação ou para recinto alfandegado.

CONTESTAÇÃO DE VALIDADE DE NORMAS VIGENTES. JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. COMPETÊNCIA

Compete à autoridade administrativa de julgamento a análise da conformidade da atividade de lançamento com as normas vigentes, às quais não se pode, em âmbito administrativo, negar validade sob o argumento de inconstitucionalidade ou ilegalidade.

Manifestação de Inconformidade improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Irresignada com a decisão, a Recorrente interpôs recurso voluntário, repisando as alegações apresentadas na manifestação de inconformidade, alegando os seguintes pontos para a reforma da decisão da primeira instância.

- a) a parceria agrícola para engorda de frango gera direito a crédito presumido;
- b) sobre operações de aquisição de insumos de produção, originados diretamente de produtores rurais pessoas físicas, tendo em vista seu objetivo industrial de produtos de origem animal, gera o direito a tomada de crédito de 60% sobre tais operações;
- c) É vedado ao fisco oferecer a tributação operações de venda com fim específico de exportação, pois protegidas por regra imunizante.

Após a interposição do recurso voluntário, a Recorrente veio aos autos e apresentou pedido de desistência parcial, nos seguintes termos.

**COPACOL - COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL**, devidamente qualificada nos autos do processo em referência, por seu representante legal, vem, respeitosamente, perante Vossa Senhoria, considerando que com o advento da Lei nº 12.350/2010, artigos 56-A e 56-B, foi conferido o direito ao ressarcimento dos créditos presumidos decorrentes de atividade agroindustrial para abatedouros de aves e suínos proporcionais as exportações, apurados na forma do artigo 8º da Lei 10.925/2004, **REQUERER** a desistência da discussão **apenas** em relação à referida matéria (*crédito presumido*), **permanecendo** a defesa/recurso em relação aos demais temas discutidos pelo sujeito passivo no presente processo.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Winderley Moraes Pereira, Relator.

Preliminarmente há de se verificar os pressupostos para admissibilidade do recurso. A teor do relatado, a Recorrente protocolou pedido de desistência parcial sobre a discussão de créditos presumidos, portanto, para esta matéria o recurso não pode ser conhecido. Quanto as demais matérias referentes aos contratos de parceria e o pedido de isenção para as exportações indiretas, por atenderem os pressupostos de admissibilidade devem ser conhecidas.

### - CONTRATOS DE PARCERIA

A Recorrente pede a fruição de créditos referentes a despesas com contratos de parceria para criação de frangos. A decisão de piso negou o direito ao crédito por entender que tal atividade seria uma prestação de serviços. A matéria já foi enfrentada na Terceira Turma da Câmara Superior deste Conselho, sendo decidido no Acórdão 9303-008.069, de Relatoria do Conselheiro Jorge Lock Freire, na sessão de 20/02/2019, que por tratar-se de prestação de serviços as despesas referentes a contratos de parceria para a criação de frangos não geram créditos presumido de PIS e COFINS, por concordar plenamente com a posição da Câmara Superior, peço vênha para incluir o voto condutor daquele Acórdão no meu voto e fazer dele minhas razões de decidir quanto a esta matéria.

A quaestio posta ao nosso conhecimento cinge-se a definirmos se a entrega dos animais no sistema de integração entre a recorrente e os produtores rurais caracteriza-se como aquisição de bens, ou, como em todas decisões nestes autos, trata-se, em verdade, de prestação de serviço caracterizada pela contratação de produtores rurais pessoas físicas para promoverem o serviço de engorda de frangos e suínos, o que não lhe daria direito ao crédito presumido a que se refere o caput do art. 8º da Lei 10.925/2004 (com a redação dada pela Lei 11.051/2004), já que o mesmo somente pode ser calculado sobre o valor de bens adquiridos e não sobre serviços.

A recorrente é cooperativa de produção agropecuária atuando em vasto seguimento agroindustrial, comercial e prestação de serviços a seus cooperados, passando pela

criação de aves e suínos em sistema integrado, abatedouros e processamento das carnes derivadas, aquisição, beneficiamento e comercialização de cereais, fabricação de rações (utilizando como base os cereais adquiridos de seus associados e outros resíduos do beneficiamento de grãos), exportação, comercialização de insumos agrícolas, produtos veterinários, armazenagens, prestação de serviços fitossanitários e transportes, que são alguns exemplos dentre as atividades mantidas pela entidade, traduzindo o objetivo social constante de seus atos constitutivos, descrito como:

“A prestação de serviços a seus cooperados para promover, no interesse comum, com base na colaboração mútua a que eles se obrigam, o seu desenvolvimento sócio-econômico, de proveito comum, dentre as atividades econômicas florestal, agrícola, avícola, pecuária, comercial e industrial, e a prestação de serviços de transporte de cargas em geral, na mais ampla e abrangente forma de administração, assistência técnica e comércio, visando atender as suas necessidades e as de seus associados”.

O direito de apuração e apropriação do crédito presumido em análise está previsto no art. 8º da Lei 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. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vigência) (Vide Lei nº 12.599, de 2012)

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

I ...

II ...

III pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária.” (grifamos)

Basicamente as mercadorias produzidas pela empresa, e destinadas a alimentação humana e posteriormente exportadas<sup>1</sup>, e que geram possibilidade de utilização do crédito presumido em condição privilegiada, ou seja, para fins de ressarcimento, são carnes (seus cortes) e miudezas comestíveis de frangos, suínos e ainda óleo de soja.

Dentre as aquisições com apropriação de crédito presumido da agroindústria, vinculada à exportação, foram verificadas as informações prestadas pela recorrente nas fichas e linhas próprias de apuração dos créditos do DACON (Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais), donde resultaram as glosas específicas e/ou inconsistências conforme detalhamento constante dos demonstrativos de resumo mensal das glosas.

No item “Crédito presumido de origem animal”, a recorrente aponta créditos pela entrada de frangos e suínos, porém a auditoria fiscal entendeu que tais operações não se qualificam como compra efetiva, sendo na realidade o pagamento pelos serviços prestados (mão de obra) de seus associados na criação das aves e animais. Tal conclusão advém da logística empregada no sistema de integração ou parceria adotado pela cooperativa e

respectivos contratos firmados com seus associados, conforme algumas cópias exemplificativas juntadas às fls. 895/909 (para frangos) e fls. 910/921 (para suínos).

Nos contratos de parceria fica evidente que as aves e animais já são de propriedade da cooperativa, apenas sendo remetidos às propriedades rurais dos associados para a contraprestação 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 de seu trabalho (IEP – Índice de Eficiência Produtiva). Para subsidiar tal conclusão, destacamos alguns fatos



que traduzem por si o entendimento de que não há compra de mercadoria, mas pagamento de prestação de serviços:

1 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, ou seja, faz uma 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;

2 Sem entrar na seara tributária com o reflexo de tal procedimento equivocando, 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;

3 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/produzidor rural tomará conhecimento do valor de seus serviços prestados, ocasião em que para recebê-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;

4 - Os contratos de parceria caracterizam o criador como fiel depositário das aves ou suínos;

5 - 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”;

Para confirmação desta estratégia, transcrevemos a seguir alguns trechos básicos constantes em seus contratos de parceria juntados ao processo:

A COOPAVEL fornecerá os seguintes insumos ao CRIADOR, para que este viabilize a criação de frangos: os pintainhos necessários, os medicamentos, a ração, assistência técnica, transporte das aves da propriedade para o frigorífico” (Cláusula segunda – Parceria avícola)

A retenção de frangos pelo CRIADOR em índice superior ao permitido (para alimentação), caracterizará o furto, respondendo o mesmo penal e civilmente pelo ato praticado.

(grifamos Clausula segunda, § 2º)

O CRIADOR promoverá o desenvolvimento dos frangos em aviários de sua propriedade, ... , correndo as suas expensas as despesas com ... mão de obra, funcionários, trabalhistas e previdenciária.” (Cláusula Terceira)

O CRIADOR é o único e exclusivo responsável pela apanha e carregamento dos frangos nos caminhões da COOPAVEL ...” (Cláusula Terceira, § 1º)

Os frangos serão criados até a idade de 35 a 60 dias, contada a partir do recebimento pelo CRIADOR dos pintinhos, ...” (Cláusula Quarta)

O CRIADOR, por cada lote criado, receberá pecuniariamente o valor apurado através da aplicação da tabela referente ao Índice de Eficiência Produtiva – IEP,...” Grifamos (Cláusula Quinta)

O CRIADOR por este instrumento constitui-se fiel depositário das aves postas em seu poder pela COOPAVEL, para que efetue a criação objeto deste instrumento, ..., responderá pelas penas de depositário infiel, nos termos da lei, especialmente se der causa ao desaparecimento de frangos ...” Grifamos (Cláusula Décima Segunda)

O CRIADOR se obriga ainda a não criar na propriedade onde está construído o aviário quaisquer tipos de aves, sejam silvestres, ornamentais, domésticas, ou para consumo próprio (Cláusula Nona) – Também comprovando por tal restrição que é impossível o parceiro possuir outras aves de sua propriedade para vender à cooperativa.

Os contratos de parceria de suinocultura seguem a mesma rotina acima descrita, sob mesmas condições contratuais.

Portanto, caem por terra as alegações de que a autoridade está 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 (art. 168 da IN RFB nº 971, de 2009), uma vez que existe comprovação, inequívoca, de que os parceiros/criadores prestam somente serviço de engorda de animais à cooperativa. Em consequência, correta a interpretação do Fisco que se trata, in casu, da contratação de produtores rurais (pessoas físicas) para promoverem o serviço de engorda de frangos e suínos, o que não se subsume à previsão legal do crédito presumido expressa no caput do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, com a redação pela Lei nº 11.051, de 2004, já que tal crédito somente pode ser calculado sobre o valor de bens e não de serviços. Assim, sem reparos à r. decisão, a qual deve ser mantida.

## - EXPORTAÇÃO INDIRETA

A Recorrente pede que sejam consideradas como isentas as vendas por exterior de mercadorias que não foram remetidas diretamente a recinto alfandegado ou vendidas a empresas comerciais exportadoras.

A discussão presente no processo trata de identificar se as operações da Recorrente configuram exportação que estariam isentas do PIS e da COFINS. A previsão legal para a isenção consta do art. 45 do Decreto 4.542/2002.

**Art. 45. São isentas do PIS/Pasep e da Cofins as receitas (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 14, Lei nº 9.532, de 1997, art. 39, § 2º, e Lei nº 10.560, de 2002, art. 3º, e Medida Provisória nº 75, de 2002, art. 7º):**

I - dos recursos recebidos a título de repasse, oriundos do Orçamento Geral da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, pelas empresas públicas e sociedades de economia mista;

### **II - da exportação de mercadorias para o exterior;**

III - dos serviços prestados a pessoa física ou jurídica residentes ou domiciliadas no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;

IV - do fornecimento de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo em embarcações e aeronaves em tráfego internacional, quando o pagamento for efetuado em moeda conversível, observado o disposto no § 3º;

V - do transporte internacional de cargas ou passageiro;

VI - auferidas pelos estaleiros navais brasileiros nas atividades de construção, conservação, modernização, conversão e reparo de embarcações pré-registradas ou registradas no Registro Especial Brasileiro (REB), instituído pela Lei nº 9.432, de 8 de janeiro de 1997;

VII - de frete de mercadorias transportadas entre o País e o exterior pelas embarcações registradas no REB, de que trata o art. 11 da Lei nº 9.432, de 1997;

**VIII - de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras nos termos do Decreto-lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior; e**

**IX - de vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior.**

**§ 1º Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.**

§ 2º As isenções previstas neste artigo não alcançam as receitas de vendas efetuadas:

I - a empresa estabelecida na Amazônia Ocidental ou em área de livre comércio;

II - a empresa estabelecida em zona de processamento de exportação; e

III - a estabelecimento industrial, para industrialização de produtos destinados a exportação, ao amparo do art. 3º da Lei nº 8.402, de 8 de janeiro de 1992.

§ 3º A partir de 10 de dezembro de 2002, o disposto no inciso IV do caput não se aplica à hipótese de fornecimento de querosene de aviação.

§ 4º O disposto nos incisos I e II do § 2º não se aplica às vendas realizadas às empresas referidas nos incisos VIII e IX do caput.(grifo nosso)

A legislação é cristalina ao definir três situações para a isenção de produtos destinados ao exterior, a primeira em que a empresa faz a exportação de forma direta, a segunda nas situações em que as mercadorias são vendidas para empresas comerciais exportadoras e a terceira em que as mercadorias são vendidas para empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do MDIC e neste terceiro caso, existe ainda a exigência para configurar a isenção, que os produtos sejam remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recinto alfandegado por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

A Recorrente pede que sejam aplicada a isenção a venda de produtos que não se enquadram em nenhuma das três situações descritas acima. Nos termos da legislação não existe previsão para a isenção em outras situações, portanto, para as operações que a Recorrente chama de exportação indireta por não existir previsão legal, não pode ser aplicada a isenção.

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer em parte o recurso e na parte conhecida negar provimento.

(documento assinado digitalmente)

Winderley Morais Pereira - Relator

