



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



**Processo nº** 10935.901794/2016-17  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-011.364 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de julho de 2021  
**Recorrente** COASUL COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/2013 a 30/09/2013

CRÉDITO PRESUMIDO AGROINDÚSTRIA. CONTRATOS DE PARCERIA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO.

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.

CRÉDITO PRESUMIDO. PARCERIA RURAL. PESSOA FÍSICA.

Os valores pagos pela pessoa jurídica ao produtor rural integrado em decorrência da prestação de serviços de engorda de aves para abate correspondem à remuneração paga à pessoa física, não gerando o direito a crédito presumido no sistema da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins.

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

Ainda que exista uma corrente exegética no sentido de que fretes sobre bens que não foram objeto de tributação sejam aptos a gerar créditos, qual seja a “teoria da autonomia entre os fretes e os bens transportados” ela é expressamente refutada por parte deste Colegiado, e o direito aos créditos sobre os fretes dos “frangos terminados” é indevido por um motivo prévio, qual seja o de que tais aves nunca saíram da esfera de propriedade da Cooperativa, razão pela qual não poderiam ser por ela comprados, operação que também não se subsume ao conceito de “entrega”, entendimento este consolidado na Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto condutor. Votaram pelas conclusões os conselheiros Vinicius Guimarães, Jorge Lima Abud, Larissa Nunes Girard e Gilson Macedo Rosenberg Filho

que não entenderam pela autonomia dos fretes em relação aos “bens” transportados. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão n.º 3302-011.357, de 27 de julho de 2021, prolatado no julgamento do processo 10935.901769/2016-25, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente), Larissa Nunes Girard, Walker Araujo, Vinícius Guimarães, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad e Denise Madalena Green.

## **Relatório**

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

Trata-se de processo administrativo fiscal no bojo do qual discutem-se créditos pretendidos pela Recorrente, Cooperativa agroindustrial.

Trata o processo de manifestação de inconformidade apresentada em face do deferimento parcial de pedido de ressarcimento de créditos de CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) não cumulativo proveniente de operações no mercado externo.

Na manifestação apresentada, a contribuinte discorre sobre a origem dos créditos e sobre o conceito de insumo. Aduz que o referido conceito foi ampliado pelo CARF e que de acordo com as leis que regulam o PIS e a Cofins não cumulativos, os contribuintes têm direito de tomar créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.

A seguir, no tópico “Fretes sobre Compras”, discorre sobre as glosas efetuadas. Aduz que o frete de compra integra o próprio custo de aquisição dos insumos.

Adiciona que o procedimento de apurar a base de cálculo conforme o rateio proporcional foi efetuado pela fiscalização em relação aos créditos sobre fretes de compras que também foram glosados.

Na seqüência, disserta sobre as operações em contrato de parceria. Esclarece que, ao contrário do considerado pela fiscalização, o valor do frango recebido é somente em relação ao valor devido ao cooperado pelos custos absorvidos pelo cooperado, além do seu lucro. E ainda, o art. 55 da Lei n.º 12.350/10 não estabelece direito ao crédito apenas na aquisição, mas também em relação ao frango vivo RECEBIDO do cooperado.

Informa que o valor dos bens recebidos de cooperado é o valor das notas fiscais apresentadas pelo contribuinte no processo de fiscalização, *onde não há inclusão dos insumos fornecidos pela cooperativa no regime de parceria.*

Ao final, requer o recebimento da manifestação e o seu integral provimento. Sucessivamente, requer a conversão do julgamento em diligência e, também, a realização de perícia. Pede, ainda, que se considere a possibilidade de juntada de todas as informações necessárias à fiel comprovação do seu direito.

Como resultado da análise do processo pela DRJ restou decidido:

Que conforme estabelecido no Parecer Normativo Cosit RFB n.º 5, de 2018, que produz efeitos vinculantes no âmbito da RFB, o conceito de insumos, para fins de apuração de créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins, deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços realizados pela pessoa jurídica.

Que o critério da essencialidade, nos termos do Parecer Normativo Cosit RFB n.º 5, de 2018, requer que o bem ou serviço creditado constitua elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pela contribuinte; já o critério da relevância é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção do sujeito passivo.

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

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

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

Que os valores pagos pela pessoa jurídica ao produtor rural integrado em decorrência da prestação de serviços de engorda de aves para abate correspondem à remuneração paga à pessoa física, não gerando o direito a crédito presumido no sistema da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins.

Cumprido relatar que a parte do crédito reconhecido foi inferior ao limite de alçada do Recurso de Ofício.

A Recorrente apresentou Recurso Voluntário por meio do qual submete a questão a este Colegiado.

É o relatório.

## Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, ressalvando que acompanhei pelas conclusões a decisão consagrada no colegiado, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir.

### 1. Admissibilidade.

O Recurso Voluntário é tempestivo e a matéria é de competência deste Colegiado, razão pela qual deve ser conhecido.

### 2. Mérito.

Não havendo preliminares é de se adentrar no mérito recursal, que resume-se a dois capítulos, quais sejam os “fretes sobre as compras de frangos terminados” e a inclusão do valor dos “frangos terminados” no cálculo do crédito presumido das contribuições parafiscais.

#### 2.1. Fretes sobre “compras” de frangos vivos denominados “frangos terminados”.

Neste momento é importante destacar que o Acórdão sob exame já foi lavrado levando-se em consideração a novel interpretação acerca da definição do conceito de insumos, bem como do Parecer Cosit/RFB n. 05.

A Recorrente insurge-se contra o Acórdão recorrido que manteve a glosa dos créditos sobre os custos com serviços utilizados como insumos.

O Acórdão em questão entendeu que os “frangos preparados” e transportados dos “parceiros” para a Recorrente na verdade não foram adquiridos, pois nunca saíram da esfera jurídica da Cooperativa, que simplesmente os entregou para que os cooperados, seguindo estritas ordens técnicas e utilizando rações e remédios fornecidos pela Recorrente, os engordasse. Segundo esta teoria não haveria compra e venda, mas tão somente “movimentação de insumos”, que a DRJ entendeu não ser vinculado diretamente a mercadorias adquiridas ou operação de venda.

A questão relativa aos fretes sobre as “compras” foi adequadamente analisada no Relatório de fls. 83/97, constante do processo administrativo n.º 10935.722238/2017-59. A legislação não prevê o aproveitamento de créditos de PIS e de Cofins sobre fretes (mesmo que tributados) vinculados à aquisição de mercadorias, contudo, a RFB, por meio de sua Coordenação Geral de Tributação, manifestou entendimento de que tal crédito é possível quando esses fretes estão agregados ao custo de aquisição de mercadorias passíveis de creditamento. O que está sob análise, no entanto, é o custo de frete sobre as operações registradas pela contribuinte como sendo relativas à aquisição de aves para abate (frangos vivos). O que ficou claro na análise fiscal, contudo, é que não houve aquisição de frangos vivos, pois, conforme contratos de parceria celebrados entre a cooperativa e os seus cooperados (pessoas físicas), esses frangos sempre foram de propriedade da cooperativa. Em outras palavras: a compra desses frangos,

pela cooperativa, não seria possível, afinal, conforme contratos firmados com seus cooperados, esses frangos já lhe pertenciam. E mesmo que tais aves não lhe pertencessem, o crédito a ser lançado não seria o básico, como considerado pela contribuinte, mas o presumido pois, nessa condição, tais aves teriam sido adquiridas de pessoas físicas. Em suma, a operação realizada denota uma simples movimentação de insumos e mercadorias entre a cooperativa e seus cooperados e não uma operação de compra e venda e o fato de tais movimentações terem gerado despesas com fretes, mesmo que tributados, não autoriza a utilização dos valores correspondentes para a geração de créditos de PIS e de Cofins no regime da não cumulatividade. A contribuinte cita o inc. II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e lembra que os créditos relativos a serviços utilizados também podem ser descontados, contudo, não se considera que tais serviços de fretes foram utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, já que não estão vinculados diretamente nem a mercadorias adquiridas nem a operações de venda. Correto, portanto, o procedimento fiscal.

Para o deslinde da controvérsia inicialmente é necessário investigar a natureza jurídica da relação existente entre a Cooperativa Recorrente e os Cooperados. Esta questão já se encontra pacificada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais para quem tanto suínos como os “frangos preparados” do caso concreto “RECEBIDOS” pela Cooperativa Recorrente dos seus “PARCEIROS” nunca deixaram de ser da cooperativa, tendo sido entregues a terceiros para engorda, como uma prestação de serviços, *verbis*

#### 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. (Acórdão unânime n. 9303-008.069 proferido em 20.02.2019.)

Partindo-se desta premissa é de se concordar com o Acórdão atacado no sentido de que não há frete na aquisição de mercadorias eis que não se pode adquirir o que é seu, no caso da Cooperativa Recorrente, que foi confiado a terceiros para que prestassem um serviço.

Não sendo frete de aquisição, por ser bem próprio enviado para prestação de serviços, trata-se de uma movimentação de produtos semi elaborados para uma etapa do processo produtivo, como também apontou a decisão atacada e já transcrita.

A citada decisão negou a concessão de créditos sobre o frete como “movimentação de insumos” sob o argumento de que “não se considera que tais serviços de fretes foram utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, já que não estão vinculados diretamente nem a mercadorias adquiridas nem a operações de venda. Correto, portanto, o procedimento fiscal.”

Neste momento cumpre destacar que em se tratando de processo administrativo por meio do qual a contribuinte busca o exercício de um direito, a ele cumpre trazer aos autos todos os elementos necessários à comprovação da liquidez e certeza deste direito pleiteado, sob risco de indeferimento.

No caso concreto a Recorrente teceu seus argumentos e alegações no sentido de que o seu crédito decorreria do frete de aquisições de matérias primas, no caso frangos terminados, o que factualmente não se comprovou, pelas razões já expostas.

Também não se comprovou que a despesa com o transporte dos “frangos terminados” trata-se de movimentação de produtos semi-elaborados.

Sintética e conclusivamente, a Recorrente pleiteia a apuração de créditos sobre o valor pago a título de fretes pelo transporte dos frangos engordados pelos cooperados, sob o entendimento de que os frangos seriam “matérias primas” para a sua produção. Ainda que exista uma corrente exegética no sentido de que fretes sobre bens que não foram objeto de tributação sejam aptos a gerar créditos, qual seja a “teoria da autonomia entre os fretes e os bens transportados” ela é expressamente refutada por parte deste Colegiado, e o direito aos créditos sobre os fretes dos “frangos terminados” é indevido por um motivo prévio, qual seja o de que tais aves nunca saíram da esfera de propriedade da Cooperativa, razão pela qual não poderiam ser por ela comprados, cuja operação também não se subsume ao conceito de “entrega”, entendimento este consolidado na Câmara Superior de Recursos Fiscais.

## **2.2. Crédito presumido de contribuições na compra de frango na proporção da receitas de exportação.**

O presente processo discute a utilização dos “frangos vivos” resultantes de contratos com “parceiros” para o cálculo do crédito presumido, eis que a Recorrente sustenta RECEBER “frangos terminados” dos cooperados parceiros e que tal fato se subsumiria ao artigo 55 da Lei nº 12.350/2010:

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

I – o valor dos bens classificados nas posições 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e nas posições 12.01, 23.04 e 23.06 da NCM, adquiridos de pessoa física **ou recebidos** de cooperado pessoa física; **(grifos nossos)**

II – o valor das preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05, classificadas no código 2309.90 da NCM, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física;

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

A fiscalização, no seu Relatório de Ação Fiscal, no que foi acompanhado pela DRJ, aponta que neste caso não há uma verdadeira compra e venda de “frangos vivos” ditos “frangos terminados”, mas sim um “serviço de terminação ou engorda” de frangos, prestado por quem recebe pintos de um dia’, ração, custos de transporte dos pintos custo de recolhimento dos ‘frangos terminados’, bem como assistência técnica e logística operacional, sendo o parceiro-produtor responsável pela estrutura física (aviários), mão-de-obra, energia elétrica e manutenção.

A Recorrente, por sua vez, alega que “o valor do frango recebido é somente em relação ao valor devido ao cooperado pelos custos absorvidos pelo cooperado, além do seu lucro. Afirma ainda que o art. 55 da Lei nº 12.350/10 não estabeleceria direito ao crédito apenas na aquisição, mas também em relação ao frango vivo RECEBIDO de cooperado.

Existe uma nota fiscal de Retorno de Remessa de integração, emitida no valor dos insumos remetidos pela cooperativa para a produção, a qual não é incluída na base de cálculo do crédito presumido. E existe outra nota fiscal de compra de frango vivo, emitida pelo valor da remuneração ao cooperado, sobre a qual a cooperativa apurou o crédito presumido, e cuja relação de notas fiscais consta no processo de fiscalização.

A base de cálculo do crédito previsto no inciso III do art. 55 da Lei nº 12.350/2010 é o valor dos bens classificados nas posições 01.03 **RECEBIDO** de cooperado pessoa física. No caso, o valor dos bens recebidos de cooperado é o valor das notas fiscais apresentadas pelo contribuinte no processo de fiscalização, onde não há inclusão dos insumos fornecidos pela cooperativa no regime de parceria.

Os documentos fiscais citados, acrescido de controle de acerto de lotes com o produtor fazem parte do conjunto probatório que se acosta para que não parem dúvidas sobre a legitimidade do direito creditório

A Recorrente insurge-se contra a interpretação adotada pela DRF e seguida pela DRJ no sentido de que não existiria crédito presumido na compra de frango por parte da cooperativa, uma vez que entendeu que pelo contrato de parceria firmado entre a Recorrente (cooperativa) e os cooperados, o frango sempre teria sido da cooperativa Recorrente.

A Recorrente alega que entrega o produto (pinto) ao cooperado, que o prepara e entrega de volta à Cooperativa, mediante remuneração, que é feita em forma de uma “cota parte” que por sua vez também tem natureza jurídica questionável, pois não pode ser vendida a terceiros, mas tão somente para a cooperativa.

Assim, em relação à alegação de que os frangos são recebidos e a lei menciona os produtos recebidos, a DRJ entende que, partindo-se da premissa de que as aves nunca deixaram de sair da esfera de propriedade da Cooperativa, o que ela recebe não é “um produto ‘produzido’ pelo cooperado”, mas sim o resultado de uma prestação de serviços, no caso, de engorda.

Efetivamente os “frangos terminados” não são produzidos pelo cooperado, que se limita a engordar o pinto que lhe é “entregue” pela Recorrente, que é remunerada para tanto.

Desta forma adoto e transcrevo o entendimento esposado pela DRJ quando da análise do caso:

Como já ressaltado, apesar de ter sido atribuído um “valor” às aves remetidas pelos cooperados para a Cooperativa, esse valor não decorre da aquisição dessas aves (e nem poderia pois elas já pertencem à Cooperativa). Isso fica muito claro quando se analisa o contrato de parceria. O que o cooperado recebe em decorrência desse contrato é o resultado dos serviços que foram prestados para a Cooperativa e o pagamento por esses serviços, como se sabe, não gera crédito presumido de PIS ou de Cofins no regime da não cumulatividade para a Cooperativa. Assim, como as aves não foram adquiridas de pessoas físicas e nem recebidas em decorrência da produção de cooperado pessoa física não é aplicável, ao caso, o disposto no inc. III do art. 55 da Lei nº 12.350, de 2010. Mantém-se, pois, o procedimento fiscal.

Firme nestes entendimentos, voto por negar provimento a este capítulo recursal.

Por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

## CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho – Presidente Redator