



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10935.901803/2016-61
ACÓRDÃO	9303-016.518 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	24 de janeiro de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	COASUL COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/04/2014 a 30/06/2014

RECURSO ESPECIAL. DECISÃO RECORRIDA QUE ADOTA ENTENDIMENTO DE SÚMULA DO CARF. NÃO CONHECIMENTO.

Nos termos do art. 118, §3º, do RICARF, não cabe Recurso Especial de decisão de qualquer das Turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso. No caso, houve edição de Súmula CARF nº 188 após a interposição do Recurso Especial da PGFN.

RECURSO ESPECIAL. REQUISITOS PARA ADMISSIBILIDADE. PREQUESTIONAMENTO. NÃO CONHECIMENTO.

Para conhecimento do recurso especial, é necessário que o recorrente comprove o prequestionamento da matéria, mediante a apresentação de acórdão paradigma em que, discutindo-se a mesma matéria posta na decisão recorrida, em caso semelhante, o colegiado tenha aplicado a legislação tributária de forma diversa. Hipótese em que o colegiado não analisou a matéria recorrida pela Fazenda Nacional (falta de interesse recursal).

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Assinado Digitalmente

Alexandre Freitas Costa – Relator

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisário, Hécio Lafetá Reis, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Regis Xavier Holanda (Presidente). Ausente o conselheiro Dionísio Carvallhedo Barbosa, substituído pelo conselheiro Hécio Lafetá Reis.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em face do Acórdão nº 3402-009.810, de 16 de dezembro de 2021, fls. 735/748, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2014 a 30/06/2014

CONCEITO DE INSUMOS. CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. NOTA TÉCNICA PGFN Nº 63/2018. PARECER NORMATIVO COSIT N.º 5/2018 O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170 PR (2010/02091150), pelo rito dos recursos representativos de controvérsias, decidiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância. Os critérios de essencialidade e relevância estão esclarecidos no voto da Ministra Regina Helena Costa, de maneira que se entende como critério da essencialidade aquele que “diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço”, “constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço” ou “b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”.

Por outro lado, o critério de relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja: a) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva” b) seja “por imposição legal.” PIS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS RELATIVOS AO FRETE TRIBUTADO, PAGO PARA A AQUISIÇÃO DE INSUMOS OU DE PRODUTOS PARA REVENDA.

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

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

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

Consta do respectivo acórdão:

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário para (i) reestabelecer o crédito integral sobre os fretes pagos para a aquisição de insumos. Vencidos os Conselheiros Marcos Roberto da Silva (suplente convocado) e Marcos Antônio Borges (suplente convocado) e (ii) admitir como válido o crédito presumido tomado pela Recorrente quando do recebimento dos frangos de seus cooperados, no cumprimento do contrato de parceria. Vencido o Conselheiro Pedro Sousa Bispo, que negava provimento ao recurso neste ponto.

Suscita a Fazenda Nacional divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária quanto (i) ao **crédito integral sobre os fretes pagos para a aquisição de insumos**; (ii) ao **crédito presumido tomado pela contribuinte, quando do recebimento dos frangos de seus cooperados, no cumprimento do contrato de parceria**, indicando como paradigma, para ambas as matérias, o Acórdão nº 3302-011.356.

O recurso foi admitido pelo Despacho de Admissibilidade de fls. 786/791.

Em seu Recurso Especial, em síntese, alega a Fazenda Nacional que:

- o aproveitamento de créditos de PIS e de Cofins sobre fretes 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);
- 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;
- a compra desses frangos, pela cooperativa, não seria possível, afinal, conforme contratos firmados com seus cooperados, esses frangos já lhe pertenciam;
- 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;
- apesar de a contribuinte fazer jus ao crédito presumido previsto no art. 55 da Lei nº 12.350, de 2010, as operações analisadas *"não atendiam aos requisitos exigidos pela legislação para sua apropriação"*;
- o não atendimento dos requisitos exigidos pela legislação, como se vê do relato fiscal, está relacionado à forma como a entrada de "frangos vivos" foi escriturada pela cooperativa;
- o valor relativo aos "frangos vivos" não está relacionado a mercadorias adquiridas por meio de um contrato de compra e venda, mas à parcela dos produtores pessoas físicas em contratos de parceria agrícola firmados com a Cooperativa;
- na prática o que a interessada pretende é *"manter o crédito integral sobre os insumos aplicados (seja diretamente ou pelo produtor-criador)"* e, também, o *"crédito relativo à participação dos produtores-criadores no resultado, representado pelos valores constantes dos documentos fiscais de entrada emitidos quando da entrega das 'aves para abate' pela cooperativa"*;
- o que o cooperado recebe em decorrência do contrato de parceria 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;

- 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.

Intimada, a Contribuinte apresentou contrarrazões (fls. 799/816) sustentando, em preliminar, que o Recurso Especial não deve ser admitido quanto ao tema **créditos presumidos decorrentes da aquisição de frango**, uma vez que o acórdão indicado como paradigma não tratou da matéria, tendo se debruçado exclusivamente na matéria **créditos decorrentes de fretes de transporte de frango**.

Quanto ao mérito, argumenta:

- no que se refere ao frete na aquisição de frangos vivos que
 - houve glosa dos fretes de frangos vivos e fretes sem crédito pelo fato das mercadorias transportadas não gerarem direito a crédito de PIS e COFINS, não havendo previsão legal para que o frete gere direito ao crédito nesta situação;
 - o frete é tributado e não deve ser confundido com o regime de tributação vinculado ao bem transportado;
 - o aproveitamento do direito creditório tem sua base na possibilidade legal de despesa com serviço ser utilizadas como insumos;
 - o frete de compra integra o próprio custo de aquisição dos insumos;
 - a legislação vigente e o entendimento pacífico da Câmara Superior de Recursos Fiscais determinam o creditamento do frete de aquisição;
- quanto ao recebimento de frango dos cooperados
 - o art. 55 da Lei nº 12.350/10 não estabelece 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;
 - 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 legislação prevê o direito ao crédito quando do recebimento do produto do cooperado à cooperativa, não estando o direito condicionado a realização de contrato de compra e venda e nem à transferência de propriedade, mas tão somente o recebimento do produto;
- o cooperado, conforme contrato de parceria, recebeu da cooperativa o produto, preparou o produto e entregou à cooperativa - que o recebeu;
- a Receita considera a presente situação como contrato de compra e venda para fins de aplicar a tributação, desconsiderando o contrato de parceria, mas que, quando se trata de concessão de créditos previstos em lei, ela visa desconstituir o contrato de parceria entre cooperativa e cooperado a fim de tolher o direito da contribuinte, glosando indevidamente os créditos apurados na operação por meio de comportamento contraditório que busca tão somente o alargamento da receita tributária.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Alexandre Freitas Costa, Relator.

Do conhecimento

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo. E, nos termos do art. 118 do RICARF, seu cabimento se dá caso demonstrada a divergência jurisprudencial, com relação a acórdão paradigma que, enfrentando questão fática semelhante, tenha dado à legislação interpretação diversa.

Passa-se à análise.

(i) Da possibilidade de creditamento das contribuições sociais incidentes no frete das aquisições de frangos vivos denominados “frangos terminados”

O acórdão recorrido reconheceu o direito ao crédito nas aquisições por entender ser o frete para o transporte de insumos não onerados pelas contribuições PIS e COFINS uma operação independente em relação à aquisição destes insumos. A decisão apresenta a seguinte ementa quanto ao tema:

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

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

O Acórdão paradigma (3302-011.356), de interesse da mesma Recorrente – portanto, em contexto fático idêntico –, por seu turno, não admitiu tal crédito, consignando em sua ementa:

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. (destacamos)

A pretensão recursal da Fazenda Nacional pelo restabelecimento das glosas relativas aos fretes pagos para a aquisição de "frangos vivos", por entender que tais produtos não geram direito a crédito por não estarem sujeitos ao recolhimento das contribuições, contraria o disposto na Súmula CARF n.º 188:

Súmula CARF n.º 188

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024 – vigência em 27/06/2024

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.478; 9303-014.428; 9303-014.348

Desta forma, nos termos do art. 118, §3º, do RICARF, não cabe Recurso Especial de decisão de qualquer das Turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

(ii) Do crédito presumido das contribuições sociais no recebimento de frangos dos cooperados.

A propósito da subsunção ao art. 55 da Lei nº 12.350, de 2010, do direito ao Crédito Presumido sobre os frangos vivos recebidos ao amparo de contrato de parceria, a decisão recorrida está assim ementada:

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

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

Quanto a este tema, o Acórdão indicado como paradigma nº 3302-011.356 não o apresenta em sua ementa, sendo ele abordado de maneira incidente no voto vencedor com o exclusivo objetivo de fundamentar e justificar a negativa do direito ao crédito do frete na aquisição dos frangos vivos denominados “frangos terminados”:

2.2. 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 nº 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.

Como se verifica, a abordagem do crédito presumido, servindo-se de acórdão desta 3ª Turma da Câmara Superior, serviu apenas para justificar o entendimento de inexistência do direito ao crédito relativo aos fretes sobre “compras” de frangos vivos denominados “frangos terminados” em razão da descaracterização da operação de parceria como uma operação de aquisição de mercadorias, mas considerando-a verdadeira prestação de serviços, o que vedaria o crédito pleiteado em relação ao frete do seu transporte.

Portanto, não há no acórdão indicado como paradigma a análise da matéria relativa ao direito a crédito presumido das contribuições sociais no recebimento de frangos dos cooperados, caracterizando a ausência de prequestionamento e inviabilizando o conhecimento do Recurso Especial, nos termos do §5º do art. 118 do RICARF, fixado pela Portaria n.º 1.634/23.

Dispositivo

Pelo exposto, voto por não conhecer o Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Assinado Digitalmente

Alexandre Freitas Costa