



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13982.721234/2013-52
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-011.761 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de setembro de 2021
Recorrente ADMINISTRADORA DE BENS BONDIO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

INSUMOS. AQUISIÇÕES PARA ENTREGA FUTURA. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Os custos incorridos com aquisições de insumos para entrega futura não geram créditos da contribuição na data de emissão da nota fiscal de simples faturamento e sim no mês da emissão da nota fiscal da efetiva entrega dos produtos no estabelecimento do contribuinte, quando, de fato, ocorre o fato gerador da contribuição.

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.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto condutor. Vencidos os conselheiros Walker Araújo, Raphael Madeira Abad e Denise Madalena Green que revertiam a glosa referente ao CFOP 2.922. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3302-011.749, de 21 de setembro de 2021, prolatado no julgamento do processo 13982.721209/2013-79, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Jorge Lima Abud, Walker Araujo, Larissa Nunes Girard, Jose Renato Pereira de Deus, Paulo Regis Venter, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Vinicius Guimaraes, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Paulo Regis Venter.

Fl. 2 do Acórdão n.º 3302-011.761 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 13982.721234/2013-52

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 nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Trata o presente processo sobre Manifestação de Inconformidade apresentada em face de Despacho Decisório proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Joaçaba/SC, que deferiu parcialmente o pedido de ressarcimento de crédito presumido da Cofins não cumulativo(a) previsto no art. 55 da Lei nº 12.350, de 2010, apurado no 3º trimestre de 2011, solicitado no valor de R\$ 296.896,26.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto: (1) se o criador não tem o direito de comercializar a sua quota parte, mas apenas devolvê-la ao proprietário, por força do contrato de parceria, a remuneração recebida decorre da prestação de serviço, para a qual não previsão de crédito.

Inconformada com a decisão recorrida a contribuinte interpôs recurso voluntário, onde, em apertada síntese, alega inovação do fundamento para indeferir o direito creditório, inexistência de condicionante para a concessão dos créditos, além de, novamente, alegar a possibilidade de crédito de insumos nas aquisições de parceiros criadores, ao final requerendo a procedência de seus pedidos.

É o relatório.

Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

O recurso é tempestivo, trata de matéria de competência dessa Turma, motivo pelo qual passa a ser analisado.

As matérias em discussão no presente recurso cingem-se a (i) a negativa de crédito relacionado a notas fiscais cujo o CFPO não dariam direito ao crédito presumido, nas aquisições de insumos com remessa futura e, (ii) créditos relacionados à aquisição de insumo dos parceiros criadores sem direito a crédito presumido.

I – CFOP sem direito ao crédito presumido

Para a recorrente ao tratar do assunto a DRJ inovou ao negar os créditos requeridos sobre a aquisição de insumos para entrega futura, vez que não teria comprovado que os produtos adquiridos para recebimento futuro já estariam, produzidos/fabricados quando da emissão da nota de simples remessa.

As razões expostas no parágrafo acima, fazem parte do voto guerreado, que baseou os motivos para a negativa do crédito, por entender que a contribuinte não teria se

desincumbido de provar que os produtos adquiridos para entrega futura já existiam quando da emissão da nota de simples faturamento.

O despacho decisório (e-fls 213 e seg.) que negou o provimento do pedido do mencionado crédito, tratou o assunto da seguinte forma:

II.4 - CFOP sem direito ao crédito presumido

As notas de entrada em que o contribuinte informou o Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP) 2.922 não devem ser consideradas no cômputo das aquisições, mesmo que o código NCM da mercadoria comprada esteja relacionado nos incisos do art. 7º da IN/RFB nº 1.157/11. Isso porque o CFOP 2.922 indica que referidas notas foram emitidas a título de simples faturamento decorrente de compra para recebimento futuro, o que significa que não houve ainda a entrega efetiva do bem.

O art. 5º da IN/RFB nº 1.157/11 dispõe:

Art. 5º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins poderão descontar das referidas contribuições, devidas em cada período de apuração, **crédito presumido relativo às operações de aquisição dos produtos de que trata o art. 7º para utilização como insumo na produção dos produtos classificados nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM,** destinados à exportação ou vendidos a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação. (grifou-se)

Infere-se do dispositivo transcrito que o direito ao crédito presumido se obtém com as operações de aquisição de insumos voltados à industrialização de determinados produtos (códigos NCM 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1). Desse modo, necessariamente os insumos adquiridos devem ser entregues ao contribuinte para fins de uso na produção de seus produtos.

As notas legítimas para obtenção do crédito ora em análise seriam as notas relacionadas com a efetiva entrega das mercadorias negociadas. No caso, as que contêm o CFOP 2.116 (compra para industrialização ou produção rural originada de encomenda para recebimento futuro), que indica as compras quando da **entrada real** das mercadorias objeto de notas de simples faturamento para entrega futura.

Entende-se que esse posicionamento é o mais adequado, e que deve ser observado rigorosamente, pois é indiscutível que o contribuinte não poderá utilizar duas notas relativas à aquisição da mesma mercadoria para obter o mesmo crédito em dois momentos: na emissão da nota de simples faturamento (CFOP 2.922) e na emissão da nota de efetiva entrega (CFOP 2.116).

Como o crédito em análise só é concedido quando da aquisição de determinados insumos (bens destinados à industrialização), prudente considerar, para que haja um critério objetivo e seguro na auditoria do crédito presumido em questão, o documento fiscal de efetiva entrega (CFOP 2.116) como documento hábil a comprovar o direito creditório.

Assim, glosou-se as aquisições de CFOP 2.922 informadas pelo contribuinte, as quais foram confirmadas pelas notas fiscais eletrônicas (fls. 137 e 138) de que de fato foram originárias de notas de simples faturamento (CFOP 6.922).

Como podemos observar, o motivo pelo qual levou a autoridade fiscal à negativa do crédito, foi considerar como passíveis de creditamento somente as notas fiscais que indicassem a entrada real da mercadoria no estabelecimento da contribuinte.

Podemos verificar que realmente houve alteração quanto ao motivo pelo qual foi negado o crédito. A tese relacionada à necessidade de comprovação por parte da contribuinte da existência do produto já na emissão da nota de simples faturamento para a entrega futura, foi esposada pela DRJ, devendo ser afastada.

Entretanto, em que pese tal argumento entendo que a glosa dos crédito deva permanecer, nos termos trazidos pelo despacho decisório. Explico.

Estabelece o inciso I do § 1º do art. 3º, da Lei 10.833/2003, o seguinte:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: [\(Regulamento\)](#)

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: [\(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e [\(Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008\)](#) [\(Produção de efeitos\)](#)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; [\(Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008\)](#)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o [art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002](#), devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da [Tipi](#); [\(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; [\(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; [\(Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005\)](#)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. [\(Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009\)](#)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. [\(Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014\)](#) [\(Vigência\)](#)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: [\(Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008\)](#) [\(Produção de efeitos\)](#)

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;
(grifei)

(...)

Como podemos observar, o crédito deve ser calculado e aproveitado sobre os insumos adquiridos no mês, vale dizer, quando são faturados e recebidos no estabelecimento industrial do contribuinte.

Trazendo luz sobre o tema, a Solução de Consulta nº 50/2004, dispõe que o crédito na operação de compra futura:

"Ementa: OPERAÇÕES COMPRA FUTURA. MOMENTO DO CRÉDITO.

Nas **operações de compra futura, o crédito a ser descontado** da contribuição para o PIS/Pasep apurada mensalmente, calculado em relação ao valor de aquisição da matériaprima utilizada na produção, **deve ser efetivado quando da entrega dessa matéria prima no estabelecimento da adquirente, momento em que se dá a transferência da propriedade** e, conseqüentemente, quando ocorre a efetiva aquisição de tal mercadoria. (grifo não original)

Em caso análogo ao aqui tratado a CSRF no acórdão nº 9303-007.630, de relatoria do Ilmo. Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, tratou do momento da transferência da propriedade da mercadoria adquirida para entrega futura, promovendo o cotejo do assunto com a Lei Civilista, observemos:

Esse entendimento teve como fundamento o art. 1.267 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. novo Código Civil, segundo o qual, a transferência de propriedade da mercadoria adquirida dá-se somente no momento da tradição, ou seja, no momento em que a mercadoria é entregue ao adquirente.

O art. 410 do Regulamento do IPI aprovado pelo Decreto nº 1.212/2010, ao tratar da nota fiscal, assim dispõe:

"Art. 410. É facultado emitir nota fiscal nas vendas à ordem ou para entrega futura, salvo se houver destaque do imposto, o que tornará obrigatória a sua emissão.

Art. 411. Fora dos casos previstos neste Regulamento e na legislação estadual, é vedada a emissão de nota fiscal que não corresponda a uma efetiva saída de mercadoria.

Na operação de venda para entrega futura, o vendedor comercializa uma dada mercadoria, mas não a entrega no momento da emissão da nota fiscal, ou seja, da realização do negócio, produzindo-a ou ficando com ela para entrega futura, no prazo acertado com o adquirente. Nessa operação, a entrega não ocorre de imediato e sim em momento posterior.

Registra-se que a emissão de Nota Fiscal, Modelos 1, 1A ou 55 (NFe) para documentar o faturamento da venda realizada antes da entrega física da mercadoria ao comprador é opcional, tanto pela legislação do ICMS como pela do IPI. Assim, a emissão desse documento e/ ou do pagamento antecipado não

caracterizam, por si só, fato gerador de ambos os impostos. O mesmo ocorre, em relação à Cofins.

Assim, o crédito sobre as aquisições de insumos (bens) para entrega futura, somente deve ser apropriado, na data de suas entradas efetivas no estabelecimento industrial do contribuinte, mediante a nota fiscal de compra.

Conforme trouxe o despacho decisório, as notas que efetivamente dão o crédito em análise, são aquelas relacionadas a efetiva entrega das mercadorias, devendo ser apropriado o crédito no mês da entrada real da mercadoria, conforme se observa do excerto acima.

Desta forma, mantém-se a glosa como trazida no despacho decisório.

II – Aquisição de insumo dos parceiros criadores

Para a contribuinte a glosa relacionada a aquisição de insumos de parceiros criadores estaria equivocada, vez que o parceiro seria remunerado pela destinação de parte dos lotes de aves finalizados levando em conta seu desempenho e, sendo o parceiro produtor titular da propriedade onde eram finalizados os lotes (aves), haveria a possibilidade de venda da mercadoria à recorrente, fazendo nascer assim o crédito pleiteado.

Entretanto, não diversamente do que entende a contribuinte, a conclusão trazida pela fiscalização no despacho decisório é pela existência de um sistema integrado de produção, firmado por contrato, havido entre a recorrente e os produtores rurais pessoas físicas parceiros, onde resta demonstrado de forma clara como é realizada a operação, bem como as responsabilidades de cada parte envolvida.

Conforme demonstrado pelos documentos acostados aos autos, especificamente com a análise dos contratos de parceria e declarações da própria contribuinte,

Referidas previsões contratuais, juntamente com a descrição do funcionamento do sistema de parceria pelo interessado, levam à conclusão de que o pagamento pela compra da parcela do lote pertencente aos produtores rurais traduz-se numa remuneração ao serviço prestado (criação dos frangos). Por esse motivo, entende-se que as compras dessa parcela, realizadas pelo contribuinte, não devem ser consideradas aquisições de insumo para sua produção, visto que a real natureza da operação é de contrapartida remuneratória.

Tal conclusão foi mantida pela DRJ e não afastada pela contribuinte, tanto na sua manifestação de inconformidade, quanto em seu recurso voluntário.

Pois bem. A natureza de prestação de serviço havida entre a recorrente e o parceiro produtor é devidamente constatada quando nos debruçamos à análise do contrato encartado aos autos (e-fls 126 e seg.), onde vê-se claramente a posição de proprietário das aves e do parceiro prestador de serviços, que tem por responsabilidade a entrega das aves “terminadas” para o abate.

Extrai-se algumas cláusulas do contrato para elucidar a assertiva:

1-OBRIGAÇÕES DO PARCEIRO PROPRIETÁRIO:

1.1-Pintos de 01 (um) dia

O Parceiro Proprietário entregará ao Parceiro Criador, lotes de pintinhos de 01 (um) dia de idade, de sua única e exclusiva propriedade, cuja quantidade constará na nota fiscal que acompanha os mesmos, para serem criados e engordados no estabelecimento deste último, até atingir o peso ideal para o abate, o que deverá ocorrer entre 28 (vinte e oito) a 70 (setenta) dias, contados a partir da entrega do

lote. A quantidade de pintinhos entregue fica adstrita a necessidade de produção e abate do parceiro proprietário e não a capacidade produtora do parceiro criador.

1.2-Rações e Medicamentos

O Parceiro Proprietário entregará ao Parceiro Criador, rações e medicamentos tanto quanto forem necessários para a criação e terminação das aves. Fica vetado qualquer fornecimento de alimentos e ou medicamentos não fornecidos pelo parceiro proprietário.

1.3-Assistência Técnica

O Parceiro Proprietário colocará à disposição ao Parceiro Criador, assistência técnica, com orientações e cronograma pré-definido pelo parceiro proprietário ou sempre que solicitado pelo Parceiro Criador. Terá como objetivo orientar tecnicamente nas áreas de instalações, equipamentos, manejo, nutrição, sanidade e promover o acompanhamento e monitoração na criação do lote.

2-OBRIGAÇÕES DO PARCEIRO CRIADOR:

2.1-Instalações e equipamentos

O Parceiro Criador colocará a disposição as instalações com os equipamentos conforme padrões técnicos e recomendações, do Parceiro Proprietário, e deverá manter a conservação dos mesmos, para um adequado manejo e desempenho esperado do lote.

2.2-Água

O Parceiro Criador deverá manter água em quantidade e com qualidade para o consumo das aves conforme padrões de recomendação para a espécie.

2.3-Insumos utilizados

O Parceiro Criador deverá fornecer energia elétrica, material para formação da cama, fonte de energia para aquecimento dos aviários, em quantidade e com qualidade conforme recomendação técnica orientada pelo Parceiro Proprietário.

2.4-Serviços de Manejo e Manuseio das Aves

O Parceiro Criador deverá fornecer todos os serviços de mão de obra necessários para promover o preparo das instalações, o adequado manejo de criação e o manuseio de apanha na retirada das aves

para o abate. Sendo de sua inteira responsabilidade o ônus de tais procedimentos, bem como as obrigações legais decorrentes.

2.5-Normas técnicas, procedimentos operacionais e parâmetros de processos

O Parceiro Criador compromete-se a utilizar as recomendações transferidas pelo Departamento Técnico do Parceiro Proprietário, quanto às normas técnicas, procedimentos operacionais e parâmetros de processos aplicáveis no manejo do lote.

2.6-Normas de Biossegurança

Com objetivos de controle de doenças, o Parceiro Criador e seus familiares comprometem-se em não criar quaisquer outras aves ou permitir a presença de quaisquer outras aves ou animais nas proximidades, durante a vigência deste

contrato; e a observar as normas de biossegurança estabelecidas pela legislação e pelo Parceiro Proprietário.

2.7-Doenças e ou Mortalidade de Aves

O Parceiro Criador obriga-se a dar ciência, no prazo máximo de 12 (doze) horas, ao Parceiro Proprietário quando ocorrer doenças e ou mortalidade anormal de aves, para que esta possa, em tempo hábil, verificar a causa e tomar providências técnicas possíveis.

As passagens acima demonstram de forma clara que o parceiro não é o proprietário das aves e, simplesmente por tal motivo, não está autorizado a vender sua produção à recorrente, o que de fato, afasta qualquer possibilidade de tomada de crédito sobre referida transação, vale dizer não há comercialização e sim prestação de serviço.

Resta claro que longe de corresponder a um contrato de compra e venda, trata-se, na verdade, de contrato de prestação de serviço, onde o objeto principal é o alojamento de aves pela parceiro, em propriedade deste, sobre seus zelos, mas de acordo com as determinações e acompanhamento integral da parceira integradora, onde cabe a essa o fornecimento de aves de um dia, ração, medicamento, assistência técnica, estabelecimento de normas de biossegurança, ambiental e sanitária, acompanhamento da engorda, estabelecimento de metas de produtividade do integrado (performance) dos lotes de aves recebidos, até a apanha (carregamento) das aves, pois detém a exclusividade dessa coleta.

Estabelece o art. 55 da Lei nº 12350/2010, invocado pela recorrente como base para da existência do crédito pleiteado:

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:

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;
[\(Vide Lei nº 12.865, de 2013\) \(Vigência\)](#)

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.

§ 1º O disposto nos incisos I a III do caput deste artigo aplica-se também às aquisições de pessoa jurídica.

§ 2º O direito ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1º deste artigo só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração, de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País, observado o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no § 4º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.(grifei)

Como se vê, não a operação descrita em parágrafos anteriores não pode ser enquadrada como aquisição de bens, sendo na verdade uma prestação de serviços e, como tal, os

valores transacionados não são passíveis de crédito conforme solicitado pela contribuinte.

Assim, forte nos argumentos acima explicitados, mantém-se a glosa demonstrada no despacho decisório.

Por todo o acima exposto, conheço do recurso voluntário e nego-lhe provimento.

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, não obstante os dados específicos do processo paradigma citados neste voto.

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 Rosenberg Filho – Presidente Redator