SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 1320972 - SP (2018/0164382-2)

RELATOR	**:**	**MINISTRO BENEDITO GONÇALVES**
AGRAVANTE	:	INDEPENDÊNCIA S/A
ADVOGADOS	:	MARCIO SOCORRO POLLET - SP156299
		FELIPE RICETTI MARQUES - SP200760B
		ELIAS SAMPAIO FREIRE - DF045913
		MURILO ALEXANDRE LACERDA - DF053730
		LUCAS DOS SANTOS DIAS - DF054345
		GUILHERME ALEXANDRE FRANÇA DE LACERDA - DF067016
AGRAVADO	:	FAZENDA NACIONAL

EMENTA

TRIBUTÁRIO. PIS/PASEP. COFINS. ARTIGO 8°, § 10, DA LEI 10.925/04. CRÉDITO PRESUMIDO. NATUREZA DA MERCADORIA PRODUZIDA OU COMERCIALIZADA PELA AGROINDÚSTRIA. PARÁGRAFO INSERIDO PELO ART. 33 DA LEI 12.825/2013. ARTS. 106 DO CTN. RETROATIVIDADE.

1.Tendo o recurso sido interposto contra decisão publicada na vigência do Código de Processo Civil de 2015, devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele previsto, conforme Enunciado Administrativo n. 3/2016/STJ.

2. O percentual da alíquota do crédito presumido, estabelecido no art. 8º da Lei n. 10.925/2004, será determinado com fulcro na natureza da mercadoria produzida ou comercializada pela agroindústria, e não em função da origem do insumo que aplicou para obtê-lo.

3. Se a dicção do art. 8º, § 3º, da Lei n. 10.925/2004 ensejou certa imprecisão, ao afirmar que o crédito presumido seria calculado sobre as aquisições para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4 da NCM, sem deixar indene de dúvidas se a expressão "produtos de origem animal" guardaria consonância com os insumos adquiridos pela pessoa jurídica ou com os produtos por ela produzidos, tal imprecisão foi extirpada, após o advento do § 10 ao art. 8º da Lei 12.865/2010, inserido pelo art. 33 da Lei n. 12.825/2013, regramento aplicável à espécie em razão da norma plasmada no art. 106, I, do CTN,

4. Agravo conhecido. Recurso especial parcialmente provido.

ACÓRDÃO

Documento eletrônico VDA41775936 assinado eletronicamente nos termos do Art.1º §2º inciso III da Lei 11.419/2006
Signatário(a): BENEDITO GONÇALVES Assinado em: 29/05/2024 19:37:53
Código de Controle do Documento: 8c52da8d-80db-4cb0-b5e5-86eb60ee64ac

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da PRIMEIRA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, prosseguindo o julgamento, por unanimidade, conhecer do agravo para dar parcial provimento ao recurso especial para, reformando o acórdão recorrido, determinar o retorno dos autos a fim de que o Tribunal reexamine a apelação, nos termos da reformulação de voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Sérgio Kukina, Regina Helena Costa (voto-vista), Gurgel de Faria e Paulo Sérgio Domingues (Presidente) votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 16 de maio de 2024.

Ministro Benedito Gonçalves
Relator

Documento eletrônico VDA41775936 assinado eletronicamente nos termos do Art.1º §2º inciso III da Lei 11.419/2006
Signatário(a): BENEDITO GONÇALVES Assinado em: 29/05/2024 19:37:53
Código de Controle do Documento: 8c52da8d-80db-4cb0-b5e5-86eb60ee64ac

AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 1320972 - SP (2018/0164382-2)

RELATOR	**:**	**MINISTRO BENEDITO GONÇALVES**
AGRAVANTE	:	INDEPENDÊNCIA S/A
ADVOGADOS	:	MARCIO SOCORRO POLLET - SP156299
		FELIPE RICETTI MARQUES - SP200760B
		ELIAS SAMPAIO FREIRE - DF045913
		MURILO ALEXANDRE LACERDA - DF053730
		LUCAS DOS SANTOS DIAS - DF054345
		GUILHERME ALEXANDRE FRANÇA DE LACERDA - DF067016
AGRAVADO	:	FAZENDA NACIONAL

EMENTA

TRIBUTÁRIO. PIS/PASEP. COFINS. ARTIGO 8°, § 10, DA LEI 10.925/04. CRÉDITO PRESUMIDO. NATUREZA DA MERCADORIA PRODUZIDA OU COMERCIALIZADA PELA AGROINDÚSTRIA. PARÁGRAFO INSERIDO PELO ART. 33 DA LEI 12.825/2013. ARTS. 106 DO CTN. RETROATIVIDADE.

1.Tendo o recurso sido interposto contra decisão publicada na vigência do Código de Processo Civil de 2015, devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele previsto, conforme Enunciado Administrativo n. 3/2016/STJ.

2. O percentual da alíquota do crédito presumido, estabelecido no art. 8º da Lei n. 10.925/2004, será determinado com fulcro na natureza da mercadoria produzida ou comercializada pela agroindústria, e não em função da origem do insumo que aplicou para obtê-lo.

3. Se a dicção do art. 8º, § 3º, da Lei n. 10.925/2004 ensejou certa imprecisão, ao afirmar que o crédito presumido seria calculado sobre as aquisições para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4 da NCM, sem deixar indene de dúvidas se a expressão "produtos de origem animal" guardaria consonância com os insumos adquiridos pela pessoa jurídica ou com os produtos por ela produzidos, tal imprecisão foi extirpada, após o advento do § 10 ao art. 8º da Lei 12.865/2010, inserido pelo art. 33 da Lei n. 12.825/2013, regramento aplicável à espécie em razão da norma plasmada no art. 106, I, do CTN.

4. Agravo conhecido. Recurso especial parcialmente provido.

RELATÓRIO

Documento eletrônico VDA41775937 assinado eletronicamente nos termos do Art.1º §2º inciso III da Lei 11.419/2006
Signatário(a): BENEDITO GONÇALVES Assinado em: 29/05/2024 19:37:53
Código de Controle do Documento: 66ae1d3a-0867-4d29-95f0-79283e73b661

O SENHOR MINISTRO BENEDITO GONÇALVES (Relator): Trata-se de agravo interposto contra decisão da Corte de origem que não admitiu o recurso especial em razão da incidência da Súmula 7/STJ.

O apelo nobre obstado enfrenta acórdão assim ementado (fls. 1.621-1.622):

> PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO DECLARATÓRIA. PLEITO GENÉRICO SOBRE SITUAÇÕES HIPOTÉTICAS DIVERSAS.
>
> 1. Pretende, a autora, provimento judicial para, sempre que adquirir seus insumos, estes sejam considerados como carne e, destarte, resultem no reconhecimento do ressarcimento com base na alíquota de 60%, com fulcro no artigo 8°, inciso I, § 3°, da Lei n° 10.925/04, com o consequente ressarcimento/compensação.
>
> 2. De acordo com sólida doutrina, não pode constituir objeto da ação, entre outras, a existência de fato, ainda que juridicamente relevante, ou a existência de uma futura relação.
>
> No caso, a autora pretende verdadeiro salvo-conduto, na medida em que postula a incidência de alíquota mais benéfica, nas operações por ela praticadas. Significa dizer, a autora apenas está pretendendo prevenir a defesa de futura relação jurídica, o que não se coaduna à medida judicial adotada. Não há indicação de nenhuma relação jurídica concreta ensejadora da pretensão da declaração, sendo insuficiente a controvérsia sobre uma questão de direito teoricamente considerada.
>
> 3. A ação declaratória deve versar sobre uma situação atual, já ocorrida, e não sobre a existência ou inexistência de algo que poderá criar um futuro vínculo jurídico.
>
> 4. À espécie, a relação jurídica de direito material a ser decidida e julgada depende, com certeza, da ocorrência de evento futuro e incerto. Ante esse panorama, o julgador não tem como entrever tal evento, muito menos sobre quando e em que circunstâncias se efetivará.
>
> 5. Pôr outro lado, ao verificar as condições da ação, nota-se que ausente, ainda, a possibilidade jurídica do pedido, pois não há a existência, dentro do ordenamento jurídico, desse tipo de providência requerida. Isto porque, como dito, descabe ação declaratória que verse sobre existência, ou inexistência, de futura relação jurídica.
>
> 6. O pedido, nos termos do artigo 286 do CPC deve ser certo e determinado.
>
> 7. Consoante entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça, a "ação declaratória exige, para sua propositura, que haja incerteza objetiva e jurídica, isto é, relativa a direitos e obrigações já existentes e atuais e não apenas possíveis, impondo-se ainda, haja dano para o autor." (REsp 72.417/RJ, Relator Ministro PEÇANHA MARTINS, Segunda Turma, j. 15/12/1998, DJ 22/03/1999).
>
> 8. Precedentes STJ: AgRg no REsp 891.182/RJ, Relator Ministro HUMBERTO MARTINS, Segunda Turma, j. 19/06/2007, DJ 06/08/2007; AgRg no REsp 1.135.878/RS, Relator Ministro HUMBERTO MARTINS, Segunda Turma, j. 18/03/2010, DJe 30/03/2010, e AgRg no Ag 1.319.141/MG, Relator Ministro BENEDITO GONÇALVES, Primeira Turma, j. 11/10/2011, DJe 17/10/2011, entre outros.
>
> 9. Apelação a que se nega provimento.

Embargos de declaração da contribuinte parcialmente acolhidos, sem efeitos

Documento eletrônico VDA41775937 assinado eletronicamente nos termos do Art.1º §2º inciso III da Lei 11.419/2006
Signatário(a): BENEDITO GONÇALVES Assinado em: 29/05/2024 19:37:53
Código de Controle do Documento: 66ae1d3a-0867-4d29-95f0-79283e73b661

modificativos, restando o acórdão assim ementado (fls. 1.670-1.671):

> EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. PIS. COFINS. LEI 10.925/04, ARTIGO 8º, § 3º, INCISOS I E III. CREDITAMENTO. ALÍQUOTA DE 35%. MANUTENÇÃO. OMISSÃO. OCORRÊNCIA.
>
> 1. Com efeito, o v. acórdão atacado anotou que o pedido da ora embargante deduzia pretensão no sentido de que sempre que adquirir seus insuetos estes sejam considerados como carne e, destarte, resultem no reconhecimento do ressarcimento com base na alíquota de 60%, para fins de recolhimento da COFINS e do PIS, com fulcro no artigo 8º, § 3º, inciso I, da Lei nº 10.925/04, com o consequente ressarcimento/compensação.
>
> 2. Nesse andar, correto o julgado quando observa que, segundo a doutrina, "não pode constituir objeto da ação, entre outras, a existência de fato, ainda que juridicamente relevante, ou a existência de uma futura relação. No caso, a autora pretende verdadeiro salvo-conduto, na medida em que postula a incidência de alíquota mais benéfica, nas operações por ela praticadas. Significa dizer, a autora apenas está pretendendo prevenir a defesa de futura relação jurídica, o que não se coaduna à medida judicial adotada. Não há indicação de nenhuma relação jurídica concreta ensejadora da pretensão da declaração, sendo insuficiente a controvérsia sobre uma questão de direito teoricamente considerada,", de onde acertadamente se concluiu que a "ação declaratória deve versar sobre uma situação atual, já ocorrida, e não sobre a existência ou inexistência de algo que poderá criar um futuro vínculo jurídico".
>
> 3. Todavia, o pedido engloba, também, os créditos já reconhecidos à alíquota de 60% - fls. 162/177 -, e os créditos fiscalizados e reconhecidos à alíquota de 35% - fls. 178/489.
>
> 4. Nesse diapasão, importa anotar que o cerne da questão subjacente repousa exatamente sobre a alíquota das exações em tela - COFINS e PIS - incidente sobre a aquisição de animais vivos e sobre a carcaça - Lei n° 10.925/04, artigo 8°, § 3°, incisos I e III.
>
> 5. De fato, conforme inclusive oportunamente anotado pelo MM. Julgador de primeiro grau, em sua bem lançada sentença de fls. 1.390 e ss. dos presentes autos, "a lei tributária dispôs, como lhe cabia fazer, sobre o aproveitamento de crédito presumido, referente às contribuições para o PIS e a COFINS incidentes na operação de aquisição de matéria prima, a ser apurado mediante a incidência de diferentes alíquotas (60% ou 35%) dependendo da natureza das mercadorias adquiridas", não cabendo ao Poder Judiciário se imiscuir em tal atividade - salvo para analisar eventual vício de inconstitucionalidade ou ilegalidade, o que não é o caso dos presentes autos -, competência esta conferida ao legislador.
>
> 6. Assim, pontua o e. Julgador de primeiro grau, a simples "alegação de que adquire animal vivo tão somente com a finalidade de transformá-lo em carcaça não transmuda a natureza da mercadoria adquirida", concluindo que "no momento da aquisição da mercadoria - e esse é o critério legal, como poderia ser qualquer outro - esta tinha uma natureza (e, evidentemente, um determinado preço, associado a essa natureza). E essa natureza, da qual se revestia no momento da aquisição, não se transmuda em outra pelo simples fato da operação (abate) posteriormente realizada: de animal vivo para carcaça" (destaque no original).
>
> 7. Vale dizer, de todo o exposto, deflui cristalina a ilação de que para a legislação de regência, no caso a referida Lei n° 10.925/04, resta irrelevante a mensuração do animal adquirido, se por cabeça ou arroba, uma vez que a base de cálculo posta é definida exatamente ao saber-se se o produto é de "origem animal", a carne propriamente dita, ou, refugindo desta primeira hipótese, recai sobre a rubrica "demais produtos", aí incluídos os animais vivos.

Documento eletrônico VDA41775937 assinado eletronicamente nos termos do Art.1º §2º inciso III da Lei 11.419/2006
Signatário(a): BENEDITO GONÇALVES Assinado em: 29/05/2024 19:37:53
Código de Controle do Documento: 66ae1d3a-0867-4d29-95f0-79283e73b661

> 8. Oportuno anotar que a autora, ora embargante, tendo como finalidade de comércio empreender as atividades de um matadouro-frigorífico, pode adquirir tanto animais vivos e carcaças, operações comerciais típicas do ramo no qual se debruça.
>
> 9. Embargos de declaração parcialmente acolhidos para sanar a omissão apontada, todavia sem efeitos modificativos, mantendo o improvimento do apelo, nos termos aqui explicitados, preservado o v. acórdão em seus demais termos.

Opostos novos embargos pela contribuinte, foram mais uma vez parcialmente acolhidos sem efeitos modificativos, desta feita para sanar omissão relativamente à questão de que trata o art. 8º, § 10, da Lei 10.925/2004.

Embargos de declaração da Fazenda Nacional rejeitados.

No recurso especial, a recorrente alega ofensa aos arts. 8°, § 3°, I, da Lei 10.925/2004; 33 da Lei 12.865/2013 e 106 do CTN, sob os seguintes argumentos:

> a) todas as pessoas jurídicas (inclusive a recorrente) que desenvolvem a atividade de industrialização de carne bovina destinada à alimentação humana têm o direito de tomar crédito de 60% do PIS/COFINS presumido incidente sobre os insumos classificados nos capítulos 2 e 3 da NCM (Nomenclatura Comum do Mercosul), o que se constitui em carnes e miudezas comestíveis e genericamente carcaças e meias-carcaças de bovinos e suínos;
>
> b) o fiscal simplesmente afirmou que o insumo adquirido pela indústria frigorífica se constitui em animais vivos, ao invés da carne, requalificando a recorrente para o inc. III do § 3° do art. 8° da Lei 10.925/04;
>
> c) a administração fiscal não considerou o fato de que em 10/10/2013 foi publicada a lei interpretativa n° 12.865/2013, cujo art. 33 inseriu o § 10° ao art. 8° da Lei 10.925/2004 com a declaração de que todos os insumos deveriam ser considerados na previsão do inc. I do § 3°, que engloba inclusive animais vivos;
>
> d) se o acórdão recorrido reconhece categoricamente que a recorrente não se utiliza de animal vivo, mas sim de “carcaça” e “meia-carcaça” na sua produção industrial, como amplamente defendido desde início do feito pela recorrente, plenamente tipificado está o seu direito como literalmente se observa do inc. I do § 3° do art. 8° da Lei 10.925/2004, o que torna o improvimento da apelação incongruente e violador do referido texto legal;
>
> e) na forma do art. 8º, § 10º, da Lei 10.925/2004, pouco importa qual insumo está sendo utilizado pela indústria frigorífica, desde que seja de origem animal ou vegetal cuja destinação seja a alimentação humana ou animal;
>
> f) negar emprego à citada norma jurídica sob o argumento de que a ação declaratória foi ajuizada em 22/5/2013 é desqualificar por inteiro o inc. I do art. 106 do CTN.

Documento eletrônico VDA41775937 assinado eletronicamente nos termos do Art.1º §2º inciso III da Lei 11.419/2006
Signatário(a): BENEDITO GONÇALVES Assinado em: 29/05/2024 19:37:53
Código de Controle do Documento: 66ae1d3a-0867-4d29-95f0-79283e73b661

Contrarrazões apresentadas pela Fazenda Nacional, às fls. 1791/1796, sustentando seja negado provimento ao recurso, afirmando que é "juridicamente impossível permitir que a recorrente se aproveite dos beneficio fiscais de quem adquire carne (carcaça e meia-carcaça) quando adquiriu animal vivo, uma vez que tal pretensão não encontra amparo na lei" (fl. 1.796).

Alega, ainda, que (fl. 1.795);

> 11. Estabelecido que o ora recorrente adquire animais vivos-e não carcaça -, fato que tenta agora negar, o deslinde da questão é relativamente simples: a aquisição de animais vivos, posteriormente abatidos nas dependências do contribuinte(frigorífico) para utilização como matérias primas (insumos) de seus produtos pode ser considerada aquisição de carne (carcaça ou meia -carcaça) para fins de creditamento? Em outras palavras: animal vivo é a mesma coisa que pedaço de animal já abatido, nos termos da legislação de regência? Ou ainda: o beneficio fiscal para quem adquire carcaça pode ser estendido a quem compra o animal vivo e o abate, transformando-o em carcaça? A resposta é um sonoro não.
>
> 12. Não é possível equiparar, ao arrepio da legislação, a aquisição de animais vivos para abate à aquisição de carne (carne e meia carcaça), sob pena desrespeito aos estritos limites estabelecidos na lei 10.925/04, em clara violação aos artigos 150, § 6º da CF2 e artigo 111 do CTN.

Nesse agravo, afirma que seu recurso especial satisfaz os requisitos de admissibilidade e que não se encontra presente o óbice apontado na decisão agravada.

É o relatório.

VOTO

O SENHOR MINISTRO BENEDITO GONÇALVES (Relator): Consigna-se inicialmente que o recurso foi interposto contra acórdão publicado na vigência do Código de Processo Civil de 2015, devendo ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele prevista, conforme Enunciado Administrativo n. 3/2016/STJ.

Tendo a parte insurgente impugnado o fundamento da decisão agravada, passo ao exame do recurso especial.

De início afasto a incidência da Súmula 7/STJ no caso. Entendo que está devidamente delimitado o quadro fático, não havendo necessidade de reexame de provas, mas tão somente o enquadramento da situação jurídica da empresa recorrente quando

Documento eletrônico VDA41775937 assinado eletronicamente nos termos do Art.1º §2º inciso III da Lei 11.419/2006
Signatário(a): BENEDITO GONÇALVES Assinado em: 29/05/2024 19:37:53
Código de Controle do Documento: 66ae1d3a-0867-4d29-95f0-79283e73b661

animal vivo para transformá-lo em carcaça, à luz dos dispositivos de lei federal que regem a matéria e dos fatos incontroversos.

Confiram-se, a propósito, os seguintes excertos da sentença e do acórdão:

> "é fato incontroverso, porque admitido pela própria autora, que esta adquire gado bovino para abate dentro de seu estabelecimento" (fl. 1.465)
>
> "a autora pretende com esta ação o reconhecimento, para efeito de aproveitamento de créditos de PIS e COFINS, de que a aquisição de animais vivos que faz, utilizados, depois de abatidos nas dependências do frigorífico, como matéria-prima de seus produtos, equivale à aquisição de carne (carcaça e meia-carcaça" (fls. 1.465/1.466)
>
> "importa anotar que o cerne da questão subjacente repousa exatamente sobre a alíquota das exações em tela - COFINS e PIS -incidente sobre a aquisição de animais vivos e sobre a carcaça" (fl. 1.667)
>
> "Alega, em síntese, a autora, que adquire animal vivo tão somente com a finalidade de transformá-lo em carcaça " (fl. 1.668).

DA VIOLAÇÃO DO ART. 8°, § 3°, I, DA LEI 10.925/2004

A recorrente afirma que opera no ramo de industrialização de carne destinada à alimentação humana e, por isso, tem direito ao aproveitamento do crédito presumido da contribuição ao PIS e da Cofins, no percentual de 60%, relativamente aos insumos que adquire de pessoas físicas e cooperativas, classificados nos capítulos 2 e 3 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), que se constituem de carnes e miudezas comestíveis e genericamente carcaças e meias-carcaças de bovinos e suínos, nos termos do art. 8º, § 3°, I, da Lei 10.925/2004.

Contudo, alega que a autoridade fiscal descaracterizou seu direito para o art. 8º, § 3º, III, da Lei 10.925/2004 por entender que o insumo por ela adquirido é animal vivo, previsto no Capítulo 1 da NCM, ao invés da carne. Ou seja, que teria direito a deduzir crédito presumido mediante a aplicação do percentual de 35%, desconsiderando ainda que a Lei interpretativa 12.865/2013 inseriu o § 10 ao referido artigo 8°, declarando que todos os insumos deveriam ser considerados na previsão do inciso I do § 3°, que engloba inclusive animais vivos.

Documento eletrônico VDA41775937 assinado eletronicamente nos termos do Art.1º §2º inciso III da Lei 11.419/2006
Signatário(a): BENEDITO GONÇALVES Assinado em: 29/05/2024 19:37:53
Código de Controle do Documento: 66ae1d3a-0867-4d29-95f0-79283e73b661

A sentença julgou improcedente o pedido, tendo por base a seguinte fundamentação (fls. 1.466/1.468 - grifo nosso):

> O pedido é improcedente.
>
> Basicamente, repita-se, a autora pretende com esta ação o reconhecimento, para efeito de aproveitamento de créditos de PIS e COFINS, de **que a aquisição de animais vivos que faz, utilizados, depois de abatidos nas dependências do frigorífico, como matéria-prima de seus produtos, equivale à aquisição de carne (carcaça e meia -carcaça).**
>
> [...]
>
> **A autora - conforme afirma - adquire animais vivos (**mercadoria que faz jus a creditamento de PIS e COFINS à alíquota de35%), não carcaça (creditamento a 60%).
>
> A alegação de que adquire animal vivo tão somente com a finalidade de transformá-lo em carcaça não transmuda a natureza da mercadoria adquirida.
>
> No momento da aquisição da mercadoria - e esse é o critério legal, como poderia ser qualquer outro - esta tinha uma natureza (e, evidentemente, um determinado preço, associado a essa natureza). E essa natureza, da qual se revestia no momento da aquisição, não se transmuda em outra pelo simples fato da operação (abate) posteriormente realizada: de animal vivo para carcaça.
>
> Noutras palavras, segundo disposição legal, somente pode se aproveitar dos benefícios tributários da aquisição de CARCAÇAS quem carcaças adquire; quem adquire animais vivos, deve submeter-se ao regime destinado a esse insumo, independentemente da destinação ou transformação que imprimir ao bem adquirido.
>
> Logo, é irrelevante para a Lei no 10.925/04 - que rege o creditamento do PIS e da COFINS - se o valor do animal adquirido para abate foi mensurado por cabeça ou por arroba, a base de cálculo definida por essa lei é ser o produto de "origem animal" (carne) ou não, hipótese em que a mercadoria se denominará "demais produtos" (animais vivos).

Interposto recurso de apelação, o Tribunal de origem negou provimento ao recurso, tendo por base a seguinte fundamentação (fls. 1.667/1.669 - grifo nosso):

> Todavia, o pedido engloba, também, os créditos já reconhecidos à alíquota de 60% -fls. 162/177 -, e os créditos fiscalizados e reconhecidos à alíquota de 35%- fls. 178/489.
>
> Nesse diapasão, importa anotar que o cerne da questão subjacente repousa exatamente sobre a alíquota das exações em tela - COFINS e PIS - incidente sobre a aquisição de animais vivos e sobre a carcaça.
>
> A Lei n° 10.925, de 23/07/2004, a qual, entre outras providências, reduziu as alíquotas do PIS/PASEP e da COFINS incidentes na importação e na comercialização do mercado interno de fertilizantes e defensivos agropecuários, assim fixou em seu artigo 8º, § 3", incisos I e III, verbis:
>
> [...]
>
> **Alega, em síntese, a autora, que adquire animal vivo tão somente com a finalidade de transformá-lo em carcaça,** o que implicaria na incidência da alíquota que aqui persegue, de 60%, para fins dos respectivos ressarcimentos.

Documento eletrônico VDA41775937 assinado eletronicamente nos termos do Art.1º §2º inciso III da Lei 11.419/2006
Signatário(a): BENEDITO GONÇALVES Assinado em: 29/05/2024 19:37:53
Código de Controle do Documento: 66ae1d3a-0867-4d29-95f0-79283e73b661

> Em que pese suas ponderações, o pedido não merece prosperar.
>
> De fato, conforme inclusive oportunamente anotado pelo MM. Julgador de primeiro grau, em sua bem lançada sentença de fls. 1.390 e ss. dos presentes autos, "a lei tributária dispôs, como lhe cabia fazer, sobre o aproveitamento de crédito presumido, referente às contribuições para o PIS e a COFINS incidentes na operação de aquisição de matéria prima, a ser apurado mediante a incidência de diferentes alíquotas (60% ou 35%) dependendo da natureza das mercadorias adquiridas", não cabendo ao Poder Judiciário se imiscuir em tal atividade -salvo para analisar eventual vício de inconstitucionalidade ou ilegalidade, o que não é o caso dos presentes autos -, competência esta conferida ao legislador.
>
> Assim, pontua o e. Julgador de primeiro grau, a simples "alegação de que adquire animal vivo tão somente com a finalidade de transformá-lo em carcaça não transmuda a natureza da mercadoria adquirida", concluindo que "no momento da aquisição da mercadoria-e esse é o critério legal, como poderia ser qualquer outro - esta tinha uma natureza (e, evidentemente, um determinado preço, associado a essa natureza). E essa natureza, da qual se revestia no momento da aquisição, não se transmuda em outra pelo simples fato da operação (abate) posteriormente realizada: de animal vivo para carcaça"(destaque no original).
>
> Vale dizer, de todo o exposto, deflui cristalina a ilação de que para a legislação de regência, no caso a referida Lei n° 10.925/04, resta irrelevante a mensuração do animal adquirido, se por cabeça ou arroba, uma vez que a base de cálculo posta é definida exatamente ao saber-se se o produto é de "origem animal", a carne propriamente dita, ou, refugindo desta primeira hipótese, recai sobre a rubrica "demais produtos", aí incluídos os animais vivos.
>
> Oportuno anotar, em movimento derradeiro, e conforme também observado na r. sentença, que a autora, ora embargante, tendo como finalidade de comércio empreender as atividades de um matadouro -frigorífico, pode adquirir tanto animais vivos e carcaças, operações comerciais típicas do ramo no qual se debruça.

Pois bem.

A controvérsia posta nos autos diz respeito a qual alíquota (60% ou 35%) a empresa recorrente, que desenvolve atividade de industrialização de carne bovina destinada à alimentação humana, pode utilizar para tomar crédito presumido da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins.

Referido benefício, concedido às pessoas jurídicas produtoras de mercadorias de origem animal, - classificadas na Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM, está previsto no art. 8º, *caput*, § 3º, I e III, da Lei 10.925/2004, que assim dispõe, na redação vigente à época em que ajuizada a ação (grifo nosso):

> 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

Documento eletrônico VDA41775937 assinado eletronicamente nos termos do Art.1º §2º inciso III da Lei 11.419/2006
Signatário(a): BENEDITO GONÇALVES Assinado em: 29/05/2024 19:37:53
Código de Controle do Documento: 66ae1d3a-0867-4d29-95f0-79283e73b661

> 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 12.058, de 2009) (Vide Lei nº 12.350, de 2010) (Vide Medida Provisória nº 545, de 2011) (Vide Lei nº 12.599, de 2012) (Vide Medida Provisória nº 582, de 2012) (Vide Medida Provisória nº 609, de 2013 (Vide Medida Provisória nº 609, de 2013 (Vide Lei nº 12.839, de 2013) (Vide Lei nº 12.865, de 2013)
>
> [...]
>
> § 3º **O montante do crédito a que se referem o caput** e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a: (Vide Medida Provisória nº 582, de 2012) (Vide Medida Provisória nº 609, de 2013) (Vide Lei nº 12.839, de 2013)
>
> I - **60% (sessenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16**, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18; e (Vide Lei nº 13.137, de 2015) (Vigência)
>
> [...]
>
> III - **35% (trinta e cinco por cento) daquela prevista** no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002 , e 10.833, de 29 de dezembro de 2003 , **para os demais produtos**. (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)

Como se nota do *caput e* do § 3º, I e III, do artigo citado, as pessoas jurídicas que produzirem mercadorias de origem animal ou vegetal poderão deduzir crédito presumido da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, incidentes na operação de aquisição de matéria prima, mediante a incidência de diferentes alíquotas a depender da classificação da mercadoria na Nomenclatura Comum do Mercosul **(** NCM).

Em consulta à Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), a qual é utilizada pelos Países membros do Mercosul para categorização das mercadorias, conforme consta no sítio eletrônico da Receita Federal, observa-se na Seção I, que diz respeito a Animais Vivos e Produtos do Reino Animal, hipótese dos autos, que há cinco capítulos, conforme a seguir exposto (grifo nosso):

Documento eletrônico VDA41775937 assinado eletronicamente nos termos do Art.1º §2º inciso III da Lei 11.419/2006
Signatário(a): BENEDITO GONÇALVES Assinado em: 29/05/2024 19:37:53
Código de Controle do Documento: 66ae1d3a-0867-4d29-95f0-79283e73b661

> Seção I - ANIMAIS VIVOS E PRODUTOS DO REINO ANIMAL
> **Capítulo 01 Animais vivos.**
> **Capítulo 02 Carnes e miudezas, comestíveis.**
> Capítulo 03 Peixes e crustáceos, moluscos e outros invertebrados aquáticos.
> Capítulo 04 Leite e laticínios; ovos de aves; mel natural; produtos comestíveis de origem animal, não especificados nem compreendidos noutros Capítulos.
> Capítulo 05 Outros produtos de origem animal, não especificados nem compreendidos noutros Capítulos.

Mediante uma interpretação sistemática dos referidos dispositivos legais da Lei 10.925/2004, nota-se que o importante, para definir qual será a alíquota do crédito presumido a ser utilizado pelo contribuinte, é estabelecer, na NCM, a classificação dos insumos que a pessoa jurídica adquire para ser utilizado na fabricação de produtos destinados à alimentação humana ou animal.

Assim, a alíquota será de 60% para os insumos de origem animal classificados no **capítulo 2 - carnes e miudezas;** ou será de 35%, para os demais produtos **(capítulo 1 - animais vivos), isso considerado o caso concreto.**

No caso dos autos, a recorrente afirma que adquire insumos classificados nos capítulos 2 e 3 da NCM, que se constituem de carnes e miudezas comestíveis e genericamente carcaças e meias-carcaças de bovinos e suínos, razão por que tem direito ao crédito presumido à alíquota de 60%, nos termos do art. 8º, § 3°, I, da Lei 10.925/2004.

Contudo, a sentença julgou improcedente o pedido, a qual foi mantida pelo Tribunal de origem, tendo como premissa fática que a empresa recorrente adquire o animal vivo para transformá-lo em carcaça, conforme se notam os seguintes excertos:

Sentença, fl. 1.466 e 1.469:

> Basicamente, repita-se, a autora pretende com esta ação o reconhecimento, para efeito de aproveitamento de créditos de PIS e COFINS, de que a aquisição de animais vivos que faz, utilizados, depois de abatidos nas dependências do frigorífico, como matéria-prima de seus produtos, equivale à aquisição de carne (carcaça e meia -carcaça).
>
> [...]

Documento eletrônico VDA41775937 assinado eletronicamente nos termos do Art.1º §2º inciso III da Lei 11.419/2006
Signatário(a): BENEDITO GONÇALVES Assinado em: 29/05/2024 19:37:53
Código de Controle do Documento: 66ae1d3a-0867-4d29-95f0-79283e73b661

> Na hipótese, não há que se olvidar que a autora, na qualidade de matadouro -frigorífico, para abater, dentro de suas dependências, o animal precisa ser adquirido vivo. Isso, contudo, não constitui óbice a que adquira outras mercadorias, como carcaças, por exemplo.
>
> Assim, como a autora não adquire carne (carcaça ou meia carcaça), mas sim animais vivos, o enquadramento da operação se se dá no inciso III supra transcrito, com direito ao creditamento das contribuições em tela à alíquota de 35%. Portanto, correto o entendimento do Fisco.

Acórdão, fl. 1.668:

> Nesse diapasão, importa anotar que o cerne da questão subjacenterepousa exatamente sobre a alíquota das exações em tela - COFINS e PIS -incidente sobre a aquisição de animais vivos e sobre a carcaça.
> Alega, em síntese, a autora, que adquire animal vivo tão somente com a finalidade de transformá-lo em carcaça, o que implicaria na incidência da alíquota que aqui persegue, de 60%, para fins dos respectivos ressarcimentos.
> Em que pese suas ponderações, o pedido não merece prosperar.
> [...]
> Assim, pontua o e. Julgador de primeiro grau, a simples "alegação de que adquire animal vivo tão somente com a finalidade de transformá-lo em carcaça não transmuda a natureza da mercadoria adquirida", concluindo que "no momento da aquisição da mercadoria- e esse é o critério legal, como poderia ser qualquer outro - esta tinha uma natureza (e, evidentemente, um determinado preço, associado a essa natureza). E essa natureza, da qual se revestia no momento da aquisição, não se transmuda em outra pelo simples fato da operação (abate) posteriormente realizada: de animal vivo para carcaça"

Considerou-se relevante, ainda, que o momento da aquisição da mercadoria é que deve ser considerado importante para aquisição do crédito em questão, não sendo alterada pelo simples fato da operação de abate posteriormente realizada: de animal vivo para carcaça. A base de cálculo é definida com base no insumo adquirido: se ele for de "origem animal" (carne, capítulo 2 da NCM), a alíquota será de 60%; se estiver enquadrado na denominação "demais produtos" (animais vivos, capítulo 1 da NCM, caso dos autos), a alíquota será de 35%.

Por fim, como apontado no acórdão recorrido, a recorrente, pessoa jurídica que opera no ramo de industrialização de carne, pode adquirir tanto animais vivos como carcaças (fl. 1.669), operações comerciais típicas do ramo no qual se debruça.

Contudo, ao adquirir animal vivo para transformá-lo em carcaça, tem direito à

Documento eletrônico VDA41775937 assinado eletronicamente nos termos do Art.1º §2º inciso III da Lei 11.419/2006
Signatário(a): BENEDITO GONÇALVES Assinado em: 29/05/2024 19:37:53
Código de Controle do Documento: 66ae1d3a-0867-4d29-95f0-79283e73b661

dedução do crédito presumido da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins mediante aplicação da alíquota de 35%, nos termos do art. 8º, § 3º, III, da Lei nº 10.925/2004.

Assim, deve ser mantido, no ponto, o acórdão recorrido.

DA VIOLAÇÃO DOS ARTS. 106 DO CTN E 8°, § 10, DA LEI 10.925/2004.

No que diz respeito à alegação de violação do art. 106 do CTN, relativamente à tese de que foi publicada a Lei interpretativa 12.865/2010, cujo art. 33 inseriu o § 10 ao art. 8° da Lei 10.925/2004 com a declaração de que todos os insumos deveriam ser considerados na previsão do inciso I do §3°, que engloba inclusive animais vivos.

Essa tese não foi apreciada pela Corte de origem, inclusive após terem sido opostos os embargos de declaração, o que acarreta o não conhecimento do recurso especial pela falta de cumprimento ao requisito do prequestionamento.

Ao julgar os embargos de declaração, fls. 1.750, tão somente assentou que:

> "a referida alteração não abriga as operações efetuadas pela autora, e colacionadas aos presentes autos, uma vez que a ação foi ajuizada em 22/05/2013, anteriormente, pois, à alteração legislativa de que aqui se trata".

Aplica-se à hipótese a Súmula 211/STJ.

Nesse diapasão, esclarece-se que não cabe falar em prequestionamento ficto face ao art. 1.025 do CPC/2015, como alega a recorrente (fls. 1.786), pois, nos termos da jurisprudência desta Corte Superior, para se possibilitar a sua incidência, cabe à parte alegar, nas razões do seu recurso especial, ofensa ao art. 1.022 do CPC/2015, de modo a permitir que seja sanada eventual omissão através de novo julgamento dos aclaratórios, caso existente, providência essa não observada pela recorrente.

Tal como dito, "a admissão de prequestionamento ficto (art. 1.025 do CPC/15), em recurso especial, exige que no mesmo recurso seja indicada violação ao art. 1.022 do CPC/15, para que se possibilite ao órgão julgador verificar a existência do vício inquinado ao acórdão, que uma vez constatado, poderá dar ensejo à supressão de grau facultada pelo dispositivo de lei" (REsp 1639314/MG, Rel. Min. Nancy Andrighi,

Documento eletrônico VDA41775937 assinado eletronicamente nos termos do Art.1º §2º inciso III da Lei 11.419/2006
Signatário(a): BENEDITO GONÇALVES Assinado em: 29/05/2024 19:37:53
Código de Controle do Documento: 66ae1d3a-0867-4d29-95f0-79283e73b661

Terceira Turma, DJe de 10/4/2017).

RETIFICAÇÃO DO VOTO

Contudo, atento às ponderações feitas pela Ministra Regina Helena Costa, ao proferir seu voto-vista, convenci-me da possibilidade de afastar a incidência da Súmula 211/STJ, quanto à questão alusiva à retroatividade (art. 106, I, do CTN) do § 10 do art. 8º da Lei n. 10.925/2004, inserido pelo art. 33 da Lei n. 12.825/2013. Nesse contexto, em razão da retroatividade do referido dispositivo legal, norma expressamente interpretativa, é de se reconhecer que o percentual da alíquota do crédito presumido, estabelecido no art. 8º da Lei n. 10.925/2004, será determinado com fulcro na natureza da mercadoria produzida ou comercializada pela agroindústria, e não em função da origem do insumo que aplicou para obtê-lo. Assim, curvo-me à divergência inaugurada pela eminente Ministra, para adotar, como razões de decidir, a íntegra do seu voto.

A propósito, destaco o seguinte excerto:

> Noutro lado, diferentemente do que entendeu o Sr. Relator, observo o prequestionamento da questão alusiva à norma radicada no § 10 do art. 8º da Lei n. 10.925/2004, dispositivo que foi inserido pelo art. 33 da Lei n. 12.825/2013, porquanto tal norma foi examinada suficientemente no acórdão recorrido, com a indicação da não aplicação da norma diante da data da propositura da demanda, consoante passagem transcrita (fls. 1.752/1753e), impondo, por conseguinte, sua análise, bem como do art. 106, I, do CTN, justamente por se tratar de norma geral que dispõe acerca de lei expressamente interpretativa, hipótese dos autos.
>
> Outrossim, patente, em meu sentir, a violação do art. 8º, § 3º, I, da Lei n. 10.925/2004, porque à Recorrente, pessoa jurídica que produz mercadorias de origem animal classificadas no capítulo 2 da NCM [carnes e miudezas, comestíveis], destinadas à alimentação humana, fora outorgado o direito de deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor do boi vivo adquirido de pessoa física ou recebido de cooperado pessoa física com a alíquota de 60%, a qual foi estabelecida no art. 8º, § 3º, I, da Lei n. 10.925/2004, na linha, impende ressaltar, de julgado do CARF anterior à vigência da Lei n. 12.825/2013 (Terceira Seção de Julgamento, Terceira Câmara, Primeira Turma Ordinária, Processo n. 11080.011387/2008-69, Acórdão n. 3301- 001.635, Rel. p/ o acórdão Conselheiro José Adão Vitorino de Morais, j. 23.10.2012).
>
> Aliás, soa contraditório outorgar, por um lado, o desconto de crédito no patamar de 60% quando o matadouro-frigorífico adquire o boi morto (carcaça e meia-carcaça, nada mais são do que carne e ossos) e, por outro lado, no importe de 35% quando adquire o boi vivo, porquanto em ambos os casos haverá o abate, uma vez que a diferenciação radicada no modelo

Documento eletrônico VDA41775937 assinado eletronicamente nos termos do Art.1º §2º inciso III da Lei 11.419/2006
Signatário(a): BENEDITO GONÇALVES Assinado em: 29/05/2024 19:37:53
Código de Controle do Documento: 66ae1d3a-0867-4d29-95f0-79283e73b661

negocial entabulado com o pecuarista, o que se dá por meio dos mecanismos comerciais denominados de "peso vivo" ou de "peso morto", sendo relevante consignar que haverá o ingresso do insumo "carne", independentemente da apontada forma de negociação/precificação para o ingresso do animal.

A alíquota diversa para os casos em comento, a meu ver, apenas estimularia a opção pela aquisição de boi morto, estímulo esse que refugiria do escopo da legislação de regência, a qual busca, repita-se, suprir a ausência de creditamento normal na aquisição de pessoa física e estimular a atividade rural e a produção de alimentos.

Ademais, é preciso ter presente o entendimento consolidado no âmbito administrativo segundo o qual o percentual da alíquota do crédito presumido das agroindústrias de produtos de origem animal ou vegetal, previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, será determinado com base na natureza da mercadoria produzida ou comercializada pela referida agroindústria, e não em função da origem do insumo que aplicou para obtê-lo, nos termos, vale anotar, da Súmula n. 157 do CARF, sendo tal interpretação condizente com a sistemática do microssistema do setor em testilha.

Por fim, com o advento da Lei n. 12.865/2013 restou inserida a norma expressamente interpretativa do parágrafo 10 do art. 8º da Lei n. 10.925/2004, esclarecendo que o direito ao crédito presumido na alíquota de 60% abrange todos os insumos utilizados nos produtos referidos no inciso I do parágrafo 3º desse dispositivo.

Logo, se a dicção do art. 8º, § 3º, da Lei n. 10.925/2004 ensejou certa imprecisão, ao afirmar que o crédito presumido seria calculado sobre as aquisições para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4 da NCM, sem deixar indene de dúvidas se a expressão "produtos de origem animal" guardaria consonância com os insumos adquiridos pela pessoa jurídica ou com os produtos por ela produzidos, é indubitável que, após o advento do aludido § 10, regramento aplicável à espécie em razão da norma plasmada no art. 106, I, do Código Tributário Nacional, tal imprecisão foi extirpada.

Diante do exposto, inviável, nesta sede recursal, a apreciação do cabimento da glosa dos pedidos administrativos, pelo que se impõe, portanto, o retorno dos autos ao tribunal a quo para que reaprecie a questão debatida, sob pena de supressão de instância, com observância das diretrizes segundo as quais: (i) o percentual da alíquota do crédito presumido da Recorrente, estabelecido no art. 8º da Lei n. 10.925/2004, será determinado com fulcro na natureza da mercadoria produzida ou comercializada pela referida agroindústria, e não em função da origem do insumo que aplicou para obtê-lo; e (ii), observado o período de apuração, a aquisição de boi vivo (classificado na posição 01.02 da NCM) utilizado como insumo na produção de produtos diversos dos citados no art. 37 da Lei n. 12.058/2009, e mencionados no caput do art. 8º da Lei n. 10.925/2004 sujeita-se à alíquota do crédito presumido, prevista no art. 8º, § 3º, I, da Lei n. 10.925/2004.

Ante o exposto, conheço do agravo em recurso especial para dar parcial provimento ao recurso especial para, reformando o acórdão recorrido, determinar o retorno dos autos a fim de que o Tribunal de origem reexamine a Apelação considerando a fundamentação apontada.

É como voto.

Documento eletrônico VDA41775937 assinado eletronicamente nos termos do Art.1º §2º inciso III da Lei 11.419/2006
Signatário(a): BENEDITO GONÇALVES Assinado em: 29/05/2024 19:37:53
Código de Controle do Documento: 66ae1d3a-0867-4d29-95f0-79283e73b661

Documento eletrônico VDA41775937 assinado eletronicamente nos termos do Art.1º §2º inciso III da Lei 11.419/2006
Signatário(a): BENEDITO GONÇALVES Assinado em: 29/05/2024 19:37:53
Código de Controle do Documento: 66ae1d3a-0867-4d29-95f0-79283e73b661

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA TURMA

Número Registro: 2018/0164382-2 **PROCESSO ELETRÔNICO** **AREsp 1.320.972 / SP**

Números Origem: 00093333320134036100 201361000093332 93333320134036100

PAUTA: 27/02/2024 JULGADO: 27/02/2024

Relator
Exmo. Sr. Ministro **BENEDITO GONÇALVES**

Presidente da Sessão
Exmo. Sr. Ministro PAULO SÉRGIO DOMINGUES

Subprocurador-Geral da República
Exmo. Sr. Dr. HUMBERTO JACQUES DE MEDEIROS

Secretária
Bela. BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA

AUTUAÇÃO

AGRAVANTE	:	INDEPENDÊNCIA S/A
ADVOGADOS	:	FELIPE RICETTI MARQUES - SP200760B ELIAS SAMPAIO FREIRE - DF045913 MURILO ALEXANDRE LACERDA - DF053730 MARCIO SOCORRO POLLET - SP156299 LUCAS DOS SANTOS DIAS - DF054345 GUILHERME ALEXANDRE FRANÇA DE LACERDA - DF067016
AGRAVADO	:	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Sociais - PIS

SUSTENTAÇÃO ORAL

Dr. ELIAS SAMPAIO FREIRE, pela parte AGRAVANTE: INDEPENDÊNCIA S/A

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Após o voto do Sr. Ministro Relator conhecendo do agravo para conhecer parcialmente do recurso especial e, nessa parte, negar-lhe provimento, pediu vista antecipada a Sra. Ministra Regina Helena Costa. Aguardam os Srs. Ministros Sérgio Kukina, Gurgel de Faria e Paulo Sérgio Domingues (Presidente).

Documento eletrônico VDA40381971 assinado eletronicamente nos termos do Art.1º §2º inciso III da Lei 11.419/2006
Signatário(a): BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑÃ, PRIMEIRA TURMA Assinado em: 27/02/2024 17:50:01
Código de Controle do Documento: B7F75576-DB76-4E54-B749-E604A1DE8C76

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA TURMA

Número Registro: 2018/0164382-2 **PROCESSO ELETRÔNICO** **AREsp 1.320.972 / SP**

Números Origem: 00093333320134036100 201361000093332 93333320134036100

PAUTA: 27/02/2024 JULGADO: 23/04/2024

Relator
Exmo. Sr. Ministro **BENEDITO GONÇALVES**

Presidente da Sessão
Exmo. Sr. Ministro PAULO SÉRGIO DOMINGUES

Subprocurador-Geral da República
Exmo. Sr. Dr. HUMBERTO JACQUES DE MEDEIROS

Secretária
Bela. BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA

AUTUAÇÃO

AGRAVANTE	:	INDEPENDÊNCIA S/A
ADVOGADOS	:	FELIPE RICETTI MARQUES - SP200760B
		ELIAS SAMPAIO FREIRE - DF045913
		MURILO ALEXANDRE LACERDA - DF053730
		MARCIO SOCORRO POLLET - SP156299
		LUCAS DOS SANTOS DIAS - DF054345
		GUILHERME ALEXANDRE FRANÇA DE LACERDA - DF067016
AGRAVADO	:	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Sociais - PIS

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Adiado em razão da ausência, justificada, do Sr. Ministro Relator.

Documento eletrônico VDA41204124 assinado eletronicamente nos termos do Art.1º §2º inciso III da Lei 11.419/2006
Signatário(a): BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑÃ, PRIMEIRA TURMA Assinado em: 23/04/2024 17:56:18
Código de Controle do Documento: 7BF671BB-3DF9-4420-9B7F-53DB4BAEB986

AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 1320972 - SP (2018/0164382-2)

RELATOR	:	**MINISTRO BENEDITO GONÇALVES**
AGRAVANTE	:	INDEPENDÊNCIA S/A
ADVOGADOS	:	MARCIO SOCORRO POLLET - SP156299
		FELIPE RICETTI MARQUES - SP200760B
		ELIAS SAMPAIO FREIRE - DF045913
		MURILO ALEXANDRE LACERDA - DF053730
		LUCAS DOS SANTOS DIAS - DF054345
		GUILHERME ALEXANDRE FRANÇA DE LACERDA - DF067016
AGRAVADO	:	FAZENDA NACIONAL

VOTO-VISTA

Solicitei vista antecipada dos autos para examiná-los com maior detença.

Trata-se de Agravo em Recurso Especial interposto por **INDEPENDÊNCIA S.A.** contra decisão de inadmissibilidade proferida pela Corte *a qua* (fls. 1.810/1.813e).

A **FAZENDA NACIONAL** apresentou contraminuta (fls. 1.856/1.875e).

Por sua vez, o Recurso Especial respectivo volta-se contra acórdão proferido pela Quarta Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região no julgamento de apelação, assim ementado (fls. 1.621/.1622e):

> ***PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO DECLARATÓRIA. PLEITO GENÉRICO SOBRE SITUAÇÕES HIPOTÉTICAS DIVERSAS.***
>
> *1. Pretende, a autora, provimento judicial para, sempre que adquirir seus insumos, estes sejam considerados como carne e, destarte, resultem no reconhecimento do ressarcimento com base na alíquota de 60%, com fulcro no artigo 8°, inciso I, § 3°, da Lei n° 10.925/04, com o consequente ressarcimento/compensação.*
>
> *2. De acordo com sólida doutrina, não pode constituir objeto da ação, entre outras, a existência de fato, ainda que juridicamente relevante, ou a existência de uma futura relação. No caso, a autora pretende verdadeiro salvo conduto, na medida em que postula a incidência de alíquota mais benéfica, nas operações por ela praticadas. Significa dizer, a autora apenas está pretendendo prevenir a defesa de futura relação jurídica, o que não se coaduna à medida judicial adotada. Não há indicação de nenhuma relação*

jurídica concreta ensejadora da pretensão da declaração, sendo insuficiente a controvérsia sobre uma questão de direito teoricamente considerada.

3. A ação declaratória deve versar sobre uma situação atual, já ocorrida, e não sobre a existência ou inexistência de algo que poderá criar um futuro vínculo jurídico.

4. À espécie, a relação jurídica de direito material a ser decidida e julgada depende, com certeza, da ocorrência de evento futuro e incerto. Ante esse panorama, o julgador não tem como entrever tal evento, muito menos sobre quando e em que circunstâncias se efetivará.

5. Por outro lado, ao verificar as condições da ação, nota-se que ausente, ainda, a possibilidade jurídica do pedido, pois não há a existência, dentro do ordenamento jurídico, desse tipo de providência requerida. Isto porque, como dito, descabe ação declaratória que verse sobre existência, ou inexistência, de futura relação jurídica.

6. O pedido, nos termos do artigo 286 do CPC deve ser certo e determinado.

7. Consoante entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça, a "ação declaratória exige, para sua propositura, que haja incerteza objetiva e jurídica, isto é, relativa a direitos e obrigações já existentes e atuais e não apenas possíveis, impondo-se ainda, haja dano para o autor." (REsp 72.417/RJ, Relator Ministro PEÇANHA MARTINS, Segunda Turma, j. 15/12/1998, DJ 22/03/1999).

8. Precedentes STJ: AgRg no REsp 891.182/RJ, Relator Ministro HUMBERTO MARTINS, Segunda Turma, j. 19/06/2007, DJ 06/08/2007; AgRg no REsp 1.135.878/RS, Relator Ministro HUMBERTO MARTINS, Segunda Turma, j. 18/03/2010, DJe 30/03/2010, e AgRg no Ag 1.319.141/MG, Relator Ministro BENEDITO GONÇALVES, Primeira Turma, j. 11/10/2011, DJe 17/10/2011, entre outros.

9. Apelação a que se nega provimento.

Opostos Embargos de Declaração pela empresa, foram acolhidos em parte, cuja ementa transcrevo (fls. 1.670/1.672e):

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. PIS. COFINS. LEI 10.925/04, ARTIGO 8", § 3', INCISOS I E III. CREDITAMENTO. ALÍQUOTA DE 35%. MANUTENÇÃO. OMISSÃO. OCORRÊNCIA.

1. Com efeito, o v. acórdão atacado anotou que o pedido da ora embargante deduzia pretensão no sentido de que sempre que adquirir seus insumos

estes sejam considerados como carne e, destarte, resultem no reconhecimento do ressarcimento com base na alíquota de 60%, para fins de recolhimento da COFINS e do PIS, com fulcro no artigo 8º, § 3º, inciso I, da Lei no 10.925/04, com o consequente ressarcimento/compensação.

2. Nesse andar, correto o julgado quando observa que, segundo a doutrina, "não pode constituir objeto da ação, entre outras, a existência de fato, ainda que juridicamente relevante, ou a existência de uma futura relação. No caso, a autora pretende verdadeiro salvo-conduto, na medida em que postula a incidência de alíquota mais benéfica, nas operações por ela praticadas. Significa dizer, a autora apenas está pretendendo prevenir a defesa de futura relação jurídica, o que não se coaduna à medida judicial adotada. Não há indicação de nenhuma relação jurídica concreta ensejadora da pretensão da declaração, sendo insuficiente a controvérsia sobre uma questão de direito teoricamente considerada,", de onde acertadamente se concluiu que a "ação declaratória deve versar sobre uma situação atual, já ocorrida, e não sobre a existência ou inexistência de algo que poderá criar um futuro vínculo jurídico".

3. Todavia, o pedido engloba, também, os créditos já reconhecidos à alíquota de 60% - fls. 162/177 -, e os créditos fiscalizados e reconhecidos à alíquota de 35% - fls. 178/489.

4. Nesse diapasão, importa anotar que o cerne da questão subjacente repousa exatamente sobre a alíquota das exações em tela - COFINS e PIS - incidente sobre a aquisição de animais vivos e sobre a carcaça - Lei n° 10.925/04, artigo 8°, § 3°, incisos I e III.

5. De fato, conforme inclusive oportunamente anotado pelo MM. Julgador de primeiro grau, em sua bem lançada sentença de fls. 1.390 e ss. Dos presentes autos, "a lei tributária dispôs, como lhe cabia fazer, sobre o aproveitamento de crédito presumido, referente às contribuições para o PIS e a COFINS incidentes na operação de aquisição de matéria prima, a ser apurado mediante a incidência de diferentes alíquotas (60% ou 35%) dependendo da natureza das mercadorias adquiridas", não cabendo ao Poder Judiciário se imiscuir em tal atividade - salvo para analisar eventual vício de inconstitucionalidade ou ilegalidade, o que não é o caso dos presentes autos -, competência esta conferida ao legislador.

6. Assim, pontua o e. Julgador de primeiro grau, a simples "alegação de que adquire animal vivo tão somente com a finalidade de transformá-lo em carcaça não transmuda a natureza da mercadoria adquirida", concluindo que "no momento da aquisição da mercadoria - e esse é o critério legal,

como poderia ser qualquer outro - esta tinha uma natureza (e, evidentemente, um determinado preço, associado a essa natureza). E essa natureza, da qual se revestia no momento da aquisição, não se transmuda em outra pelo simples fato da operação (abate) posteriormente realizada: de animal vivo para carcaça" (destaque no original).

7. Vale dizer, de todo o exposto, deflui cristalina a ilação de que para a legislação de regência, no caso a referida Lei n° 10.925/04, resta irrelevante a mensuração do animal adquirido, se por cabeça ou arroba, uma vez que a base de cálculo posta é definida exatamente ao saber-se se o produto é de "origem animal", a carne propriamente dita, ou, refugindo desta primeira hipótese, recai sobre a rubrica "demais produtos", aí incluídos os animais vivos.

8. Oportuno anotar que a autora, ora embargante, tendo como finalidade de comércio empreender as atividades de um matadouro-frigorífico, pode adquirir tanto animais vivos e carcaças, operações comerciais típicas do ramo no qual se debruça.

9. Embargos de declaração parcialmente acolhidos para sanar a omissão apontada, todavia sem efeitos modificativos, mantendo o improvimento do apelo, nos termos aqui explicitados, preservado o v. acórdão em seus demais termos.

Diante do acórdão integrativo, foram opostos Embargos de Declaração por ambas as partes, tendo sido rejeitados os interpostos pela **FAZENDA NACIONAL** e acolhidos em parte os manejados pela contribuinte, acórdão assim ementado (fls. 1.752/1.753e):

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. PIS. COFINS. LEI 10.925/04, ARTIGO 8°, § 3", INCISOS I E III e § 10. CERCEAMENTO DE DEFESA. VERBA HONORÁRIA E CUSTA. RESSARCIMENTO E COMPENSAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PROVA QUANTO AOS CRÉDITOS PRESUMIDOS. CREDITAMENTO. ALÍQUOTA DE 35%. MANUTENÇÃO. OMISSÃO. OBSCURIDADE. OCORRÊNCIA PARCIAL.

1. Inicialmente, quanto às alegações da autora, atinentes à questão de cerceamento de defesa, com efeito, não merecem prosperar.

2. Como bem pontuado pelo MM. Julgador de primeiro grau, em sua bem lançada sentença de fls. 1.390 e ss. dos presentes autos, o pedido de prova pericial restou indeferido "tendo em vista que o deslinde da causa depende apenas do reconhecimento, ou não, que a aquisição de animais vivos que a

autora faz, utilizados, depois de abatidos nas dependências do frigorífico, como matéria-prima de seus produtos, possa ser considerada aquisição de carne (carcaça e meia -carcaça)".

3. No mesmo sentido, não merece acolhida a pretensão da autora, quanto à inovação trazida pela Lei n° 12.865/13, que ao acrescentar o § 10 ao artigo 8° da Lei n° 10.925/04, dispôs que para efeito de interpretação do inciso I do § 3°, o direito ao crédito na alíquota de 60% abrange todos os insumos utilizados nos produtos lá referidos.

4. Novamente, como bem apanhado pelo MM. Juízo a quo, a autora, como insumo de sua produção, não utiliza animal vivo, mas "carcaça" ou "meia-carcaça", refugindo, assim, da situação contemplada na legislação de regência. Acresça-se, também, que a referida alteração não abriga as operações efetuadas pela autora, e colacionadas aos presentes autos, uma vez que a ação foi ajuizada em 22/05/2013, anteriormente, pois, à alteração legislativa de que aqui se trata.

5. Relativamente aos honorários advocatícios, nenhum reparo há fazer ao acórdão ora atacado, em que a apelação restou desprovida e a r. sentença mantida.

6. Oportuno anotar que o MM. Julgador de primeiro grau fixou a verba honorária em 10% sobre o valor atribuído à causa, devidamente atualizado, nos termos do disposto no artigo 20 do CPC/73, aplicável à espécie, e custa ex lege.

7. Finalmente, à míngua de provimento do competente recurso da autora, negando o direito material pretendido, resta prejudicada a análise das demais questões invocadas pela União, em seus embargos, quanto ao exame da impossibilidade de ressarcimento ou compensação do crédito presumido tratado no referido artigo 8° da Lei n° 10.925/04, e ainda quanto à inexistência de prova quanto à alegação de que a Receita Federal teria reconhecido à apelante créditos presumidos de PIS e COFINS à alíquota aqui perseguida.

8. Embargos de declaração opostos pela autora acolhidos parcialmente para sanar a omissão apontada relativamente à questão de que trata o artigo 8°, § 10, da Lei n° 10.925/04, todavia sem efeitos modificativos, mantendo o desprovimento do apelo e preservado
o v. acórdão em seus demais termos.

9. Embargos de declaração opostos pela União Federal rejeitados.

Interposto Recurso Especial, com amparo no art. 105, III, *a*, da Constituição

da República, aponta-se ofensa à lei federal nos seguintes termos:

(*i*) art. 8º, § 3º, I e § 10 (inserido pelo art. 33 da Lei n. 12.862/2013) da Lei n. 10.925/2004: "A Recorrente pretende obter a declaração de nulidade das glosas realizadas por autoridade fiscal [...], uma vez que este agente público ilegalmente descaracterizou o seu direito entabulado no inciso do § 3°e § 10 do art. 8°, para o inciso III do § 3° do art. 8° da Lei n. 10.925/2004, o que importa na redução da alíquota aplicável sobre o crédito a que tem direito de 60% para 35%. [...] a jurisprudência administrativa do CARF, em data anterior à referida alteração, já interpretava a Lei n. 10.925/2004 de forma a reconhecer o crédito dos estabelecimentos frigoríficos à alíquota de 60%, pois esta seria a alíquota para quem industrializa e a destina carne à alimentação humana. [...] se o acórdão recorrido reconhece categoricamente que a recorrente não se utiliza de animal vivo, mas sim de 'carcaça' e 'meia-carcaça' na sua produção industrial, como amplamente defendido desde o início do feito pela Recorrente, plenamente tipificado está o seu direito como literalmente se observa do inciso I do § 3° do art. 8° da Lei n. 10.925/2004, o que torna o improvimento da apelação incongruente e violador do referido texto legal" (fls. 1.764/1.781e); e

(*ii*) arts. 106, I, do Código Tributário Nacional e 33 da Lei n. 12.865/2013: "[...] o acórdão recorrido vai além, afirmando, no mesmo item 4, como irrelevante a alteração legislativa promovida pelo art. 33 da Lei n. 12.865/2013, o que resulta em nova violação tanto desta lei federal, quanto do inciso I do art. 106 do Código Tributário Nacional. [...] o § 10 do artigo 8° da Lei n. 10.925/2004 está a dizer é que pouco importa qual insumo está sendo utilizado pela indústria frigorífica, desde que seja de origem animal ou vegetal cuja destinação seja a alimentação humana ou animal, o que, indiscutivelmente, sob todos os enfoques que se queira dar, é literalmente o caso da Recorrente. E negar emprego a citada norma jurídica sob o argumento de que a ação declaratória fora ajuizada no dia 22 de maio de 2013, [...], é desqualificar por inteiro o inciso I do art. 106 do Código Tributário Nacional" (fls. 1.783/1.784e).

Contrarrazões às fls. 1.761/1.787e.

Na assentada de 27.2.2024, o Sr. Relator, Ministro Benedito Gonçalves, proferiu voto no sentido de conhecer do Agravo para conhecer em parte do Recurso Especial e, nessa parte, negar-lhe provimento.

É o relatório. Passo a proferir o voto-vista.

I. Regramento processual aplicável e conhecimento do Agravo em Recurso Especial

Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte, na sessão realizada em 9.3.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento

jurisdicional impugnado. Assim sendo, *in casu*, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015.

Anote-se que o Agravo em Recurso Especial exibe impugnação adequada dos fundamentos da decisão de inadmissibilidade de fls. 1.810/1.813e, razão pela qual passo, doravante, ao exame do próprio Recurso Especial, conforme, igualmente, procedeu o Sr. Relator ao proferir voto na assentada pretérita.

II. Da admissibilidade do Recurso Especial

Consigno que as questões federais debatidas se encontram satisfatoriamente prequestionadas.

Além disso, o Recurso Especial acha-se hígido para julgamento, porquanto presentes os pressupostos de admissibilidade e ausentes as questões prejudiciais e/ou preliminares a serem apreciadas.

Convém assinalar, outrossim, que o exame da pretensão ora veiculada no recurso não demanda reexame fático-probatório, porquanto todos os aspectos factuais e processuais estão clara e suficientemente delineados no acórdão recorrido.

O pronunciamento impugnado, por seu turno, dirimiu a controvérsia baseado em fundamentos infraconstitucionais.

III. Delimitação da controvérsia

O Sr. Ministro Relator, Benedito Gonçalves, compreendeu que "a controvérsia posta nos autos diz respeito a qual alíquota (60% ou 35%) a empresa recorrente, que desenvolve atividade de industrialização de carne bovina destinada à alimentação humana, pode utilizar para tomar crédito presumido da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins", tendo Sua Excelência entendido que a Súmula n. 7/STJ não incide no caso e analisado o mérito da questão, embora compreendendo aplicável outro óbice processual (ausência de prequestionamento) no tocante a certos dispositivos apontados como violados (arts. 106, I, do CTN e 33 da Lei n. 12.865/2013 – dispositivo que acrescenta o § 10 ao art. 8º da Lei n. 10.925/2004).

Cumpre realçar, desde já, o nicho da atividade econômica – setor agroindustrial – no qual se encontra inserida a contribuinte, porquanto, consoante se verificará, tais lineamentos registrados nos autos revelam-se centrais para a adequada definição da alíquota aplicável ao crédito presumido em tela.

Tal atividade restou apontada pela Corte *a qua* (fl. 1.671e, destaquei): "[...] a autora, [...], tendo como finalidade de comércio empreender as atividades de um *matadouro-frigorífico, pode adquirir tanto animais vivos e carcaças*, operações comerciais típicas do ramo no qual se debruça".

Trata-se, portanto, de um matadouro-frigorífico, que não realiza apenas o abate, porque dispõe de uma estrutura que possibilita, além do abate, o processamento da carne, característica operação desse ramo empresarial.

Impende elucidar, desse modo, se a Recorrente, pessoa jurídica que produz mercadorias de origem animal classificadas no capítulo 2 da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM (carnes e miudezas, comestíveis), destinadas à alimentação humana ou animal, pode deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor do *boi vivo*, adquirido de pessoa física ou recebido de cooperado pessoa física, com a incidência de alíquota de 60%, a qual é estabelecida no *art. 8º, § 3º, I, da Lei n. 10.925/2004*. Tal percentual, vale mencionar, incide sobre a alíquota do tributo, ou seja, o dimensionamento do crédito presumido não é tão expressivo quanto a grandeza numérica – 60% – denota (exemplo com utilização dos parâmetros da Cofins: 7,6% x *60%* = 4,56%).

Anotado o cerne do debate, avanço para a moldura normativa.

IV. Disciplina normativa

As hipóteses em que a lei tributária aplica-se a situações pretéritas, inclusive no caso de *lei expressamente interpretativa*, encontram-se disciplinadas no Código Tributário Nacional - CTN, cumprindo recordar, porquanto restou apontado como vulnerado pela Recorrente, o teor do art. 106, I, do CTN:

> *Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*
> *I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;*
> [...]

No tocante à legislação acerca dos créditos presumidos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins para as agroindústrias, adverte Leonardo Furtado Loubet: “A explicação desse modelo é que os insumos adquiridos de pessoas físicas não dão direito a crédito de PIS/COFINS [...] Foi pensando nisso que *o art. 8º da Lei n. 10.925/2004 criou uma sistemática de créditos presumidos*. Porém, embora tenha sido essa a intenção, na prática *foi instituída uma miscelânea tão complexa, a qual varia conforme o tipo de produto comercializado, variando os percentuais de crédito presumido de 20% a 60%* [...]” (“Tributação do Agronegócio: uma abordagem sistematizada”. *In Agronegócio, Tributação e Questões Internacionais*. Coord. Heleno Taveira Torres; Jimir Doniak Jr. 1. ed. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2019, v. 1, p. 427, destaquei).

Estabelece, por seu turno, o art. 8º da Lei n. 10.925/2004, diploma legal que “reduz as alíquotas do PIS/PASEP e da COFINS incidentes na importação e na

comercialização do mercado interno de fertilizantes e defensivos agropecuários e dá outras providências", com a redação dada pelo art. 33 da Lei n. 12.865/2013 (acrescenta o § 10 ao art. 8º do dispositivo em testilha):

> *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 12.058, de 2009) (Vide Lei nº 12.350, de 2010) (Vide Medida Provisória nº 545, de 2011) (Vide Lei nº 12.599, de 2012) (Vide Medida Provisória nº 582, de 2012) (Vide Medida Provisória nº 609, de 2013 (Vide Medida Provisória nº 609, de 2013 (Vide Lei nº 12.839, de 2013) (Vide Lei nº 12.865, de 2013)*
>
> [...]
>
> *§ 3º O montante do crédito a que se referem o caput e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a: (Vide Medida Provisória nº 582, de 2012) (Vide Medida Provisória nº 609, de 2013) (Vide Lei nº 12.839, de 2013)*
>
> *I - 60% (sessenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18; e (Vide Lei nº 13.137, de 2015) (Vigência)*
>
> *I - 60% (sessenta por cento) daquela prevista no art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2, 3, 4, exceto leite in natura, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18; (Redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015) (Vigência)*
>
> *II - 35% (trinta e cinco por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os demais produtos.*
>
> *II - 50% (cinquenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para a soja e seus derivados classificados nos Capítulos 12, 15 e 23, todos da TIPI; e (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (Revogado pela Lei nº 12.865, de 2013)*
>
> *III - 35% (trinta e cinco por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003 , para os demais produtos. (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)*
>
> *[...]*
>
> *§ 10. Para efeito de interpretação do inciso I do § 3º, o direito ao crédito*

> *na alíquota de 60% (sessenta por cento) abrange todos os insumos utilizados nos produtos ali referidos. (Incluído pela Lei nº 12.865, de 2013)* (destaquei).

Ao comentar o apontado dispositivo legal, o apontado autor anota: "A teor do art. 8º da Lei n. 10.925/2004, portanto, o crédito presumido estende-se a 'Carnes e miudezas comestíveis' (Capítulo 2); [...]. O problema não está na concessão de crédito presumido em si mesma considerada. *O aspecto complicado reside na apuração* desse crédito presumido" (*Tributação Federal no Agronegócio*. São Paulo: Noeses, 2017, pp. 469-470, destaquei).

A interpretação do Fisco em relação ao enquadramento da alíquota de 35% do boi vivo esteve calcada, no plano infralegal, na diretriz estampada na já revogada Instrução Normativa SRF n. 660/2006, oriunda da Secretaria da Receita Federal do Brasil - SRFB, assim expressa:

> *Art. 8º Até que sejam fixados os valores dos insumos de que trata o art. 7º, o crédito presumido da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins será apurado com base no seu custo de aquisição.*
> *§ 1º O crédito de que trata o caput será calculado mediante a aplicação, sobre o valor de aquisição dos insumos, dos percentuais de:*
> *I - 0,99% (noventa e nove centésimos por cento) e 4,56% (quatro inteiros e cinquenta e seis centésimos por cento), respectivamente, no caso:*
> [...]
> *II - 0,5775% (cinco mil e setecentos e setenta e cinco décimos de milésimo por cento) e 2,66% (dois inteiros e sessenta e seis centésimos por cento), respectivamente, no caso dos demais insumos.*

À vista, portanto, do expressivo quantitativo de normas que regem o desconto de crédito presumido das contribuições em tela *no setor agroindustrial*, imperioso destacar, ainda no plano infralegal, parte dos questionamentos, formulados por pessoa jurídica que adquire animais vivos *da espécie bovina*, e das respectivas conclusões lançadas na Solução de Consulta n. 188 - Cosit de 2021, ato administrativo oriundo da Coordenação-Geral de Tributação da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil - SRFB, pois tal manifestação explicita a regência, após anotar ao menos três microrregimes envolvendo os produtos advindos de bovinos, da hipótese também pelo art. 8º da Lei n. 10.925/2004:

> *9. Quanto ao mérito, em suma, trata-se de questionamento quanto à possibilidade de aplicação do desconto de crédito presumido da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Contribuição para o PIS/Pasep), por pessoa jurídica que adquire animais vivos da espécie bovina (NCM 01.02) para industrialização e comercialização.*
> *9.1. A Consulente detalha que "é contribuinte do regime não cumulativo de PIS e COFINS, industrializa mercadorias com os NCM's 0201, 0202, 0206.10.00, 0206.20, 0206.21, 0206.29, 0210.20.00, 0506.90.00, 0510.00.10 e 1502.00.10 e destina parcialmente tais mercadorias à*

exportação. Porém as vezes a totalidade da produção e as vezes parte" (grifado, fls. 7).

9.2. Após detalhar a atividade por ela exercida, a consulente indaga se haveria, em razão das suas operações de compra de animais vivos da espécie bovina (NCM 01.02) para industrialização e comercialização, possibilidade de desconto de crédito presumido da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep. Para tanto, enumera nos seus questionamentos três diferentes hipóteses normativas de desconto de crédito presumido, a saber:

(1) art. 33 da Lei nº 12.058, de 13 de outubro de 2009 (percentual correspondente a 50% das alíquotas previstas no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no caput do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003);

(2) art. 34 da Lei nº 12.158, de 2009 (percentual correspondente a 40% das alíquotas previstas no caput do art. 2º da Lei no 10.637, de 2002, e no caput do art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003);

(3) art. 8º, § 3, I, do artigo 8º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004 (percentual correspondente a 60% das alíquotas previstas no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 2002, e no caput do art. 2º da Lei no 10.833, de 2003).

[...]

(3) AQUISIÇÃO DE ANIMAIS VIVOS DA ESPÉCIE BOVINA (NCM 01.02) PARA COMERCIALIZAÇÃO E INDUSTRIALIZAÇÃO – APLICAÇÃO DO ART. 8º, § 3, I, DA LEI Nº 10.925, de 2004.

17. Quanto ao terceiro questionamento apresentado, a legislação de referência para a análise da questão é o art. 8º, § 3, I, da Lei nº 10.925, de 2004, a seguir colacionado:

[...]

18. Registre-se que a Solução de Consulta Cosit nº 309, de 14 de junho de 2017, [...]*, apresenta a interpretação da RFB sobre a matéria.*

18.1. Nos termos da IN RFB nº 1.396, de 2013, arts. 22 e 32, as soluções de consulta da Cosit publicadas após 17 de setembro de 2013 vinculam as consultas posteriores com o mesmo objeto. Os trechos da mencionada Solução de Consulta relevantes para o deslinde do presente feito são os seguintes:

Solução de Consulta Cosit nº 309, de 14 de junho de 2017.

CRÉDITO PRESUMIDO. SETOR AGROPECUÁRIO. AQUISIÇÃO DE BOI VIVO. CARNE BOVINA.

Da conjugação do art. 37 da Lei nº 12.058, de 2009, com o art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, resulta que:

a) a aquisição de boi vivo (classificado na posição 01.02 da NCM) utilizado como insumo na produção dos produtos citados no art. 37 da Lei nº 12.058, de 2009, está sujeita apenas ao microrregime de cobrança da Cofins instituído pelos 32 a 37 da Lei nº 12.058, de 2009, não se aplicando o microrregime estabelecido pelos arts. 8º, 9º e 15 da Lei nº 10.925, de 2004;

b) diferentemente, a aquisição de boi vivo (classificado na posição 01.02 da NCM) utilizado como insumo na produção de produtos diversos dos citados no art. 37 da Lei nº 12.058, de 2009, e mencionados no *caput* do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, permanece sujeita apenas ao microrregime de cobrança da Cofins instituído pelos arts. 8º, 9º e 15 da Lei nº 10.925, de 2004, não se aplicando o microrregime estabelecido pelos arts. 32 a 37 da Lei nº 12.058, de 2009.

(...)

12. Posteriormente, em 01 de novembro de 2009, entraram em

vigor os arts. 32 a 37 da Lei nº 12.058, de 13 de outubro de 2009, que afastaram a aplicação do citado microrregime da Lei nº 10.925, de 2004, para a cadeia de produção de subprodutos de carne bovina e instituíram novo microrregime de cobrança da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nessa cadeia. Nesse novo microrregime, permaneceu a sistemática de suspensão do pagamento das contribuições incidentes sobre a receita de venda de determinados produtos e a concessão de créditos presumidos em determinadas situações.

13. Deveras, o afastamento da aplicação, na cadeia agroindustrial da carne bovina, das regras do microrregime das contribuições instituído pelos arts. 8º, 9º e 15 da Lei nº 10.925, de 2004, e a aplicação exclusiva nessa cadeia do novo microrregime da Lei nº 12.058, de 2009, consta expressamente do art. 37 desta última:

> Art. 37. A partir do primeiro dia do mês subsequente ao de publicação desta Lei, não mais se aplica o disposto nos arts. 8º e 9º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, às mercadorias ou produtos classificados nas posições 02.01, 02.02, 02.06.10.00, 02.06.20, 02.06.21, 02.06.29 e 15.02.00.1 da NCM.

14. Conforme se observa, o transcrito art. 37 da Lei nº 12.058, de 2009, não cita expressamente o boi vivo classificado na posição 01.02 da NCM como estando excluído do microrregime das contribuições instituído pelos arts. 8º, 9º e 15 da Lei nº 10.925, de 2004.

15. Isso ocorre porque o art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, foi redigido de maneira a citar expressamente os produtos finais produzidos pelas pessoas jurídicas que pretende beneficiar e mencionar genericamente os produtos por elas utilizados como insumos (o que foi feito mediante menção no aludido dispositivo ao "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").

16. Assim, interpretando-se em conjunto o art. 37 da Lei nº 12.058, de 2009, e o art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, verifica-se que a aquisição de boi vivo (posição 01.02 da NCM) utilizado como insumo na produção dos produtos citados no art. 37 da Lei nº 12.058, de 2009 ("produtos classificados nas posições 02.01, 02.02, 02.06.10.00, 02.06.20, 02.06.21, 02.06.29 e 15.02.00.1 da NCM"), está sujeita apenas ao microrregime da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins instituído pelos 32 a 37 da Lei nº 12.058, de 2009, não se aplicando o microrregime estabelecido pelos arts. 8º, 9º e 15 da Lei nº 10.925, de 2004.

17. Diferentemente, a aquisição de boi vivo (posição 01.02 da NCM) utilizado como insumo na produção de produtos diversos dos citados no art. 37 da Lei nº 12.058, de 2009, e mencionados no caput do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, permanece sujeita apenas ao microrregime das contribuições instituído pelos arts. 8º, 9º e 15 da Lei nº 10.925, de 2004, não se aplicando o microrregime estabelecido pelos arts. 32 a 37 da Lei nº 12.058, de 2009.

[...]

19. A consulente informa que industrializa mercadorias com os NCM's 02.01, 02.02, 0206.10.00, 0206.20, 0206.21, 0206.29, 0210.20.00, 0506.90.00, 0510.00.10 e 1502.00.1. As mercadorias ou produtos destinados ao mercado interno não listados no art. 37 da Lei nº 12.058, de 2009, continuam sujeitos ao microrregime instituído pelos arts. 8º e 9º da Lei nº 10.925, de 2004.

[...]

Conclusão

21. Da conjugação do art. 37 da Lei nº 12.058, de 2009, com o art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, resulta que, nas vendas para o mercado interno:

a) a aquisição de boi vivo (classificado na posição 01.02 da NCM) utilizado como insumo na produção dos produtos citados no art. 37 da Lei nº 12.058, de 2009 ["produtos classificados nas posições 02.01, 02.02, 02.06.10.00, 02.06.20, 02.06.21, 02.06.29 e 15.02.00.1 da NCM"]*, está sujeita apenas ao microrregime de cobrança da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins instituído pelos arts. 32 a 37 da Lei nº 12.058, de 2009, não se aplicando o microrregime estabelecido pelos arts. 8º, 9º e 15 da Lei nº 10.925, de 2004;*

*b) diferentemente, a aquisição de boi vivo (classificado na posição 01.02 da NCM) utilizado como insumo na produção de produtos diversos dos citados no art. 37 da Lei nº 12.058, de 2009, e mencionados no **caput** do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, permanece sujeita apenas ao microrregime de cobrança da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins instituído pelos arts. 8º, 9º e 15 da Lei nº 10.925, de 2004, não se aplicando o microrregime estabelecido pelos arts. 32 a 37 da Lei nº 12.058, de 2009;*

22. Quanto ao crédito presumido estabelecido pelo art. 34 da Lei nº 12.058, de 2009, sem prejuízo de outras regras aplicáveis, em relação às operações ocorridas após 08 de março de 2013, inclusive, o crédito presumido pode ser apurado nas aquisições de produtos contempladas pela alíquota zero da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins prevista nas alíneas "a" e "c" do inciso XIX do art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004, desde que:

[...]

23. Quanto ao crédito presumido estabelecido pelo art. 33 da Lei nº 12.058, de 2009, sem prejuízo de outras regras aplicáveis, a pessoa jurídica que adquirir animais vivos da espécie bovina (NCM 01.02) para a fabricação dos produtos classificados nos códigos 02.01, 02.02, 02.04, 0206.10.00, 0206.20, 0206.21, 0206.29, 0206.80.00, 0210.20.00, 0506.90.00, 0510.00.10 e 1502.00.1 da Tipi, deve, necessariamente, destinar a produção à exportação (ou vender a produção à empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação) para descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, o valor referente ao crédito presumido apurado.

[...] (Publicada no DOU de 20.12.2021, seção 1, p. 156, negritos do original, destaquei).

Completa tal cenário recente ato administrativo, de igual modo, oriundo da Coordenação-Geral de Tributação da SRFB – a Solução de Consulta Cosit n. 41/2022 –, que registra a coexistência de modelos de obtenção de crédito presumido na aquisição de boi vivo, especificamente os microrregimes estabelecidos nos arts. 8º da Lei n. 10.925/2004 e 33 da Lei n. 12.058/2009:

> *28. Embora não tenha sido indagado pela consulente, faz-se oportuno esclarecer a situação em que o boi vivo (NCM 01.02) adquirido pela pessoa jurídica é submetido a processo produtivo do qual resultam tanto bens vinculados aos direitos aos créditos presumidos previstos nos microrregimes de cobrança da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins previstos no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, ou no art. 33 da Lei nº*

12.058, de 2009, quanto bens não vinculados a esses direitos.
[...] (Publicada no DOU de 27.10.2022, seção 1, p. 34, negritos do original, destaquei).

Dessume-se que a disciplina normativa específica do setor leva em consideração tanto o aspecto temporal, quanto o circunstancial – tipo de produto; mercado interno ou externo *etc* –, sendo que a diretriz da não cumulatividade das contribuições em tela orbita tais microrregimes.

Anotado o regramento basilar do creditamento em debate, prossigo para a análise da jurisprudência.

V. Panorama jurisprudencial: STJ e CARF

Por primeiro, remarque-se a compreensão desta Primeira Turma acerca do regime jurídico estabelecido com a Lei n. 10.925/2004, a qual "reduz as alíquotas do PIS/PASEP e da COFINS incidentes na importação e na comercialização do mercado interno de fertilizantes e defensivos agropecuários e dá outras providências":

(*i*) "[...] instituiu um microssistema jurídico integrado por agricultores, fornecedores de insumos e industriais, para fins de tributação da Contribuição ao PIS e da COFINS, atendendo as peculiaridades do setor agroindustrial, que sobreveio em substituição ao regime não cumulativo geral relativamente aos insumos que menciona, previsto nas Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003" (Primeira Turma, REsp n. 1.445.843/RS, Rel. Ministro Gurgel de Faria, j. 5.10.2021);

(*ii*) "[...] instituiu o crédito presumido para o produtor de alimentos com a finalidade de incrementar a aquisição de mercadorias de pessoas físicas, que não são sujeitas ao pagamento das contribuições em referência, *de modo a estimular a atividade rural e a produção de alimentos*" (Primeira Turma, REsp n. 1.440.268/SC, Rel. Ministro Gurgel de Faria, j. 22.6.2021, destaquei); e

(*iii*) "apresenta-se incabível a pretensão do produtor de alimentos de acumular, na aquisição de um mesmo insumo agropecuário, eventual dedução de crédito ordinário, estabelecido nas Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, com crédito presumido, disciplinado pela Lei n. 10.925/2004" e a "ilegalidade da IN SRF 660/2006, que alterou a data de início de concessão da suspensão da incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS, de 01/08/2004 para 04/04/2006, em contrariedade com a disciplina prevista no art. 9º, § 2º, da Lei n. 10.925/2004" (Primeira Turma, REsp n. 1.438.140/PR, Rel. Ministro Gurgel de Faria, j. 6.4.2021).

Conquanto a mencionada Instrução Normativa SRF n. 660/2006, atualmente revogada, também tenha amparado a postura do Fisco quanto à alíquota aplicável ao crédito presumido de PIS/Cofins em relação à aquisição de boi vivo por matadouro-frigorífico, *não* há jurisprudência desta Corte acerca da específica discussão

pertinente à alíquota incidente no desconto de crédito em tela (aquisição de boi vivo).

Ademais, no tocante à atividade de industrialização de produtos alimentares derivados de *aves*, não se olvida que esta Turma, ao examinar o art. 8º da Lei n. 10.925/2004, assentou que a contribuinte produtora de mercadoria de origem animal "[...] tem direito de deduzir crédito presumido mediante *aplicação da alíquota pertinente sobre os bens adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física*, em cada período de apuração, *e não em função dos alimentos que produz*, nos termos do art. 8º, § 3º, I, da Lei n. 10.925/2004" (REsp n. 1.440.268/SC, Rel. Ministro Gurgel de Faria, j. 22.6.2021, destaquei). Em tal apreciação, vale frisar, restou mantido o acórdão regional que concluíra: "[...] o que importa, para a definição da alíquota do crédito presumido a que tem direito a pessoa jurídica enquadrada na situação do *caput* e/ou do § 1º do art. 8º da referida lei [Lei n. 10.925/2004], *é a natureza dos insumos que adquire, e não a natureza dos seus produtos*" (destaquei).

Isso considerado, ganha relevo que tal premissa jurídica, a qual também contou com a minha adesão na assentada de 22.6.2021, vai de encontro ao que vem decidindo o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, entendimento esse que ensejou a edição da Súmula n. 157 daquele tribunal administrativo, cujo efeito vinculante para a Administração Tributária reporta ao ano de 2020, verbete assim expresso:

> *O percentual da alíquota do crédito presumido das agroindústrias de produtos de origem animal ou vegetal, previsto no art. 8º da Lei n. 10.925/2004, será determinado com base na natureza da mercadoria produzida ou comercializada pela referida agroindústria, e não em função da origem do insumo que aplicou para obtê-lo.*
> (Acórdãos precedentes: 9303-003.331, 9303-003.812, 3301-004.056, 3401-003.400, 3402-002.469 e 3403-003.551. *Vinculante, consoante Portaria ME n. 410, de 16.12.2020, DOU de 18.12.2020*)

Avulta, nesse cenário, acórdãos do CARF, decididos à unanimidade, e em ocasiões anterior e posterior à edição da aludida Súmula, nos quais o debate envolvia especificamente a aquisição de boi vivo por matadouros-frigoríficos, em que fora *acolhida a tese de que o percentual a ser aplicado é de 60% e não de 35%*, como espelham as seguintes ementas:

> ***Ementa***
> ***Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins***
> ***Período de apuração: 01/04/2004 a 31/12/2005***
> ***CRÉDITO-PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. ALÍQUOTAS***
> ***O cálculo do crédito presumido de PIS/PASEP das agroindústrias deve ser calculado em razão dos produtos produzidos e das mercadorias vendidas e não dos insumos adquiridos, no caso dos frigoríficos a alíquota deve ser adotada a alíquota de 60% daquela***

prevista no art. 2º da Lei nº 10.833/2003 (7,6% x 60%= 4,56%).

Voto condutor

De acordo com a decisão recorrida, a Contribuinte, ora Recorrente, defende a aplicação do percentual de 60% sobre aquisições de insumos de pessoas físicas para cálculo do crédito presumido, já o Fiscal autuante aplicou o percentual de 35%, uma vez que o insumo adquirido pela empresa (bois vivos) está classificado no capítulo 01 da NCM não se aplicando neste caso o percentual de 60%. [...].
[...]
Assim, considerou a autuação que a Contribuinte faz jus à utilização do crédito presumido de 35% e não 60%, conforme descrito no item 46, do Relatório de fls. 24:

> 46. Os animais vivos adquiridos pela interessada classificam-se no capítulo 01 da NCM, variando apenas a posição de acordo com o tipo de animal, portanto não há qualquer amparo legal para a interessada utilizar-se da alíquota de presunção de 60% devendo enquadrar-se no disposto no inciso III e calcular seus créditos presumidos utilizando-se de alíquota de presunção menor, no caso 35%, segue abaixo transcrição da NCM na parte que interessa a presente análise:
> [...]

Para o deslinde da questão peço vênia para transcrever trechos da ementa e do respectivo voto condutor do acórdão nº 330100.980 (processo nº 10909.001635/200577), de relatoria do ilustre Conselheiro José Adão Vitorino de Morais, julgado por este colegiado na sessão de 7 de julho de 2011, que bem esclarece o assunto, senão vejamos:

> [...]
> Dessa forma, o crédito presumido do PIS não cumulativo a que a recorrente faz jus deve ser recalculado, aplicando-se as alíquotas em função das mercadorias produzidas e vendidas pela recorrente e não dos insumos adquiridos, nos termos dos incisos I e II do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, citados e transcritos acima.

Portanto, assiste razão à Recorrente quanto ao valor do crédito presumido agroindústrias, devendo ser aplicada a alíquota de 60% sobre as aquisições, nos termos do art. 8º, § 2º [*rectius* 3º]*, inciso I, da Lei nº 10.925/2004, e art. 2º da Lei nº 10.637/2002 (PIS/PASEP) e Lei nº 10.833/2003 (Cofins), tendo em vista tratar-se de pessoa jurídica produtora de mercadorias de origem animal (frigorífico).*
(Terceira Seção de Julgamento, Terceira Câmara, Primeira Turma Ordinária, Processo n. 11080.011387/2008-69, Acórdão n. 3301001.635, Rel. p/ o acórdão Conselheiro José Adão Vitorino de Morais, j. 23.10.2012, destaquei).

Ementa
ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
Período de apuração: 01/10/2009 a 31/10/2009
[...]
INSUMO. BOI VIVO E LENHA. FRIGORÍFICO. CRÉDITO PRESUMIDO. LEI 12.865/2013. ART. 106, I, DO CTN. APLICAÇÃO RETROATIVA.
A aquisição de boi vivo (NCM 01.02) e de lenha (NCM 44.01), utilizados como insumos de mercadoria classificada no Capítulo 2, se sujeita a alíquota do crédito presumido, prevista no inciso I, art. 8º, § 3º, da Lei n. 10.925/2004, com redação dada pela Lei n.

> ***12.865/2013, aplicável retroativamente, por força do art. 106, I, do CTN.***
> [...]
>
> *Decisão*
> *Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, em dar provimento parcial ao recurso voluntário da seguinte forma: (i) por unanimidade de votos: i.a)* [...]*; e i.c) reconhecer que a aquisição de boi vivo (NCM 01.02) e de lenha (NCM 44.01) se sujeita à alíquota do crédito presumido, prevista no inciso I art. 8°, § 3°, da Lei n. 10.925/2004, com redação dada pela Lei n. 12.865/2013, aplicável retroativamente, por força do art. 106, I, do CTN; e (ii) por maioria de votos:* [...]*".*
> (Terceira Seção de Julgamento, Quarta Câmara, Segunda Turma Ordinária, Processo n. 10675.721877/2011-10, Acórdão n. 3402-009.033, Rel. Conselheiro Pedro Sousa Bispo, j. 23.9.2021, destaquei).

Fábio Pallaretti Calcini, em capítulo dedicado ao "Balanço da jurisprudência do CARF sobre tributação e agronegócio", após indicar acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF ("AC. 9303-003,478, j. 25.2.2026"), também constata a pacificação da divergência naquele tribunal administrativo em livro recentemente publicado: "Ainda dentro de discussões voltadas para a agroindústria, sobretudo *frigoríficos*, também se pacificou a interpretação de que o crédito presumido do art. 8º da Lei 10.925/2004 é de *60% e não de 35%*" (*Tributação no Agronegócio - algumas reflexões*. Londrina: Thoth, 2023, p. 47, destaquei).

Logo, conquanto houvesse divergência no âmbito administrativo, a matéria encontra-se pacificada naquela seara desde a atribuição de efeito vinculante à multicitada súmula, em 18.12.2020, valendo frisar a existência de julgamentos favoráveis, naquele órgão, *inclusive no período que antecedeu o início da vigência do art. 33 da Lei n. 12.865/2013*, justamente o dispositivo legal que acrescentou o § 10 ao art. 8º da Lei n. 10.925/2004.

Desponta, ainda, uma vez mais, a doutrina de Leonardo Furtado Loubet segundo a qual: "O crédito presumido *não* corresponde aos tributos incidentes ao longo da cadeia produtiva. Seu valor é de 60% das alíquotas do PIS e da COFINS não cumulativos para alguns produtos de origem animal [...]. Portanto, a partir do momento em que a lei não garante a fruição da integralidade dos créditos, mas apenas o valor correspondente a 60%, 50%, 35% e 20% das alíquotas respectivas, esse mecanismo é parcialmente cumulativo [...]" (*Tributação Federal no Agronegócio*. São Paulo: Noeses, 2017, pp. 469-470, destaquei).

Nessa ambiência, malgrado a agroindústria conviva com alguns regimes de obtenção de crédito, consoante exposto, os quais se mostram aplicáveis a depender da categoria de produtos industrializados e, do mercado ao qual se destina [interno ou externo], compreendo que a premissa abraçada por esta Turma, na primeira

oportunidade em que o Colegiado apreciou a questão maior, mereça ser revisitada e modificada em razão de tais reflexões lastreadas em interpretação sistemática das normas do art. 8º do diploma de 2004, inclusive tendo em vista a noção geral de que os créditos presumidos não se acumulam com os créditos denominados ordinários, bem como à vista da finalidade desses créditos presumidos, voltados ao incremento da aquisição de mercadorias de pessoas físicas, que não são sujeitas ao pagamento das contribuições em referência, autêntico estímulo à atividade rural e à produção de alimentos.

Por fim, acerca da norma radicada no art. 106, I, do Código Tributário Nacional, impende colacionar julgado recentíssimo deste Colegiado, no qual foi assentado que "O art. 106, I, do CTN prevê que: 'A lei aplica-se a ato ou fato pretérito [...] em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade [...]'. De acordo com a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça: 'A aplicação retroativa da legislação tributária encontra os seus limites delineados no art. 106, do CTN, que prevê a possibilidade de retroação, quando se tratar de lei expressamente interpretativa, ou, benéfica em prol do contribuinte, nos casos não definitivamente julgados, quando a lei deixa de definir o ato como infração, ou deixa de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo, ou comina penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática' (AgRg no Ag n. 442.007/RJ, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 10/2/2004, [...])" (Primeira Turma, REsp n. 1.515.500/RS, relator Ministro Benedito Gonçalves, j. 12.3.2024).

Apreciado o panorama jurisprudencial, progrido para a análise das pretensões deduzidas.

VI. O caso concreto

Cuida-se, na origem, de ação processada pelo rito ordinário, cujos requerimentos se encontram assim grafados:

> [...] *declarar,* [...]*, o direito da autora de que <u>sempre que adquirir seus insumos</u> de pessoa física e cooperativas, estes sejam considerados carne e, assim, seus processos administrativos resultem no reconhecimento do ressarcimento com base na alíquota de 60%, com fulcro* [no] *inciso I, parágrafo 3°, do artigo 8°, da Lei n. 10.925/04 e, assim:*
> *d.1) - seja a ré impedida de exigir da autora qualquer diferença em relação aos créditos reconhecidos à alíquota de 60%;*
> *d.2) - com relação aos créditos reconhecidos à alíquota de 60% e ainda não pagos, não haja qualquer impedimento à utilização dos mesmos em compensação ou ressarcimento;*
> *d.3) - no que tange aos fiscalizados e reconhecidos à alíquota de 35%,*

sejam eles imediatamente remetidos à fiscalização para recálculo, levando-se em consideração que as aquisições de pessoa física e cooperativas são de carne (capítulo 2 da NCM);
d.4) - nos ainda em fiscalização, que a ré considere que as aquisições realizadas de pessoas físicas e cooperativas, sejam consideradas carne (capítulo 2 da NCM), aplicando-se a alíquota de 60%;
d.5) - em razão da resistência oposta por ato ilegítimo que o Fisco restitua o crédito glosado devidamente corrigidos pela SELIC, vez que é notória a resistência ao aproveitamento do crédito por ato ilegítimo do Fisco.
(fls. 45/46e, destaquei).

O juízo de primeiro grau, por sua vez, assim delineou o cerne da controvérsia: "[...] a autora pretende com esta ação o reconhecimento, para efeito de aproveitamento de créditos de PIS e COFINS, de que a aquisição de animais vivos que faz, utilizados, depois de abatidos nas dependências do frigorífico, como matéria-prima de seus produtos, equivale à aquisição de carne (carcaça e meia-carcaça)" (fl. 1.465e).

Destaque-se, também, o quanto registrou o Tribunal de origem:

Com efeito, o v. acórdão atacado anotou que o pedido da ora embargante deduzia pretensão no sentido de que sempre que adquirir seus insumos estes sejam considerados como carne e, destarte, resultem no reconhecimento do ressarcimento com base na alíquota de 60%, para fins de recolhimento da COFINS e do PIS, com fulcro no artigo 80, § 3°, inciso I, da Lei n° 10.925/04, com o consequente ressarcimento/compensação.
[...]
[...] *o pedido engloba, também, os créditos já reconhecidos à alíquota de 60% - fls. 162/177 -, e os créditos fiscalizados e reconhecidos à alíquota de 35% - fls. 178/489.*
Nesse diapasão, importa anotar que o cerne da questão subjacente repousa exatamente sobre a alíquota das exações em tela - COFINS e PIS - incidente sobre a aquisição de animais vivos e sobre a carcaça.

** * **

Alega, a autora, a existência de omissão e obscuridade no que pertine ao disposto no artigo 8", § 10, da Lei n ° 10.925/04, bem como quanto à alegação de cerceamento de defesa, face ao indeferimento de prova pericial.
A União, por seu turno, invoca a existência de omissão quanto à condenação na verba honorária e custas, bem como quanto à impossibilidade de ressarcimento ou compensação do crédito presumido tratado no referido artigo 8°da Lei n" 10.925/04, e ainda quanto à inexistência de prova quanto à alegação deque a Receita Federal teria reconhecido ao apelante créditos presumidos de PIS e COFINS à alíquota aqui perseguida.

3. [...] não merece acolhida a pretensão da autora, quanto à inovação trazida pela Lei n. 12.865/13, que ao acrescentar o § 10 ao art. 8º da Lei n. 10.925/04, dispôs que para efeito de interpretação do inciso I do § 3º, o direito ao crédito na alíquota de 60% abrange todos os insumos utilizados nos produtos lá referidos.
4. Novamente, como bem apanhado pelo MM. Juízo a quo, a autora, como insumo de sua produção, não utiliza animal vivo, mas "carcaça" ou

> *"meia-carcaça", refugindo, assim, da situação contemplada na legislação de regência. Acresça-se, também, que a referida alteração não abriga as operações efetuadas pela autora, e colacionadas aos presentes autos, uma vez que a ação foi ajuizada em 22/05/2013, anteriormente, pois, à alteração legislativa de que aqui se trata.*
> *7. Finalmente, à míngua de provimento do competente recurso da autora, negando o direito material pretendido, resta prejudicada a análise das demais questões invocadas pela União, em seus embargos, quanto ao exame da impossibilidade de ressarcimento ou compensação do crédito presumido tratado no referido artigo 8° da Lei n° 10.925/04, e ainda quanto à inexistência de prova quanto à alegação de que a Receita Federal teria reconhecido à apelante créditos presumidos de PIS e COFINS à alíquota aqui perseguida.*
> *8. Embargos de declaração opostos pela autora acolhidos parcialmente para sanar a omissão apontada relativamente à questão deque trata o artigo 8°, § 10, da Lei n° 10.925/04, todavia sem efeitos modificativos, mantendo o desprovimento do apelo e preservado o v. acórdão em seus demais termos.*
> (fls. 1.666/1.667e; 1.750e; e 1.752/1753e, destaquei).

Por seu turno, o pedido deduzido pela contribuinte no Recurso Especial encontra-se assim grafado:

> [...] *a reforma dos acórdãos* [...]*, reconhecendo-se a ilegalidade das glosas havidas pelo Fisco Federal, para finalmente obrigar a União (Fazenda Nacional) a aplicar a alíquota de 60% prevista no inciso I do § 3° e § 10° do artigo 8° da Lei 10.925/2004 em todos os pedidos de ressarcimento da recorrente de fls. 178/489, com consequente emprego da taxa SELIC para remunerar os saldos credores daí decorrentes, como autorizam o Tema Repetitivo 164 (Recurso Especial n° 1.035.847/RS) e Súmula 411 do Superior Tribunal de Justiça.*
> *Outrossim, com o provimento do recurso especial, sejam a União Federal condenada ao pagamento de honorários advocatícios em favor da recorrente, que devem ser majorados no âmbito deste recurso, como autorizamos §§ 3° e 11 art. 85 do Código de Processo Civil.*
> (fls. 1.786/1.787e).

No Recurso Especial, a empresa esclarece (fl. 1.764e): “pretende obter a declaração de nulidade das glosas realizadas por autoridade fiscal [...], uma vez que este agente público ilegalmente descaracterizou o seu direito entabulado no inciso I do § 3° e § 10° do art. 8°, para o inciso III do § 3° do art. 8° da Lei n. 10.925/04, o que importa na redução da alíquota aplicável sobre o crédito a que tem direito de 60% para 35”.

Nas contrarrazões recursais, a Fazenda Nacional, a par de pugnar pela incidência do óbice da Súmula n. 7/STJ, asseverou (fls. 1.795e): “Em resumo, [...]: matadouro-frigorífico, que adquire boi vivo e também outras mercadorias (como carcaça, por exemplo) não pode alterar a alíquota do benefício (de 35% para boi vivo para 60% para carcaça) simplesmente abatendo o animal e transformando-o em carcaça. [...] De outra banda, [...], absolutamente irrelevante a discussão quanto ao

acréscimo do §10 ao artigo 8° da Lei n. 10.924/04, eis que a regra interpretativa não se aplica no caso de aquisição de animal vivo, como é o presente caso".

A demanda diz, essencialmente, com a determinação da alíquota – se 60% ou 35% – incidente na definição do montante do crédito presumido aplicável na dedução da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, consoante estabelece o art. 8º da Lei n. 10.925/2004, diploma legal esse que instituiu tal creditamento para o produtor de alimentos com a finalidade de incrementar a aquisição de mercadorias de pessoas físicas, as quais não são sujeitas ao pagamento das contribuições em tela, de modo a estimular a atividade rural e a produção de alimentos.

O Sr. Ministro Relator, Benedito Gonçalves, compreendeu que a Súmula n. 7/STJ não incide no caso, analisando o mérito da questão, conclusão com a qual me filio, porquanto há, de fato, uma tese jurídica a ser definida nesta Corte sem a necessidade de revolvimento de matéria fático-probatória, a qual orientará o Tribunal de origem na reapreciação dos pedidos deduzidos na Apelação.

Noutro lado, diferentemente do que entendeu o Sr. Relator, observo o prequestionamento da questão alusiva à norma radicada no § 10 do art. 8º da Lei n. 10.925/2004, dispositivo que foi inserido pelo art. 33 da Lei n. 12.825/2013, porquanto tal norma foi examinada suficientemente no acórdão recorrido, com a indicação da não aplicação da norma diante da data da propositura da demanda, consoante passagem transcrita (fls. 1.752/1753e), impondo, por conseguinte, sua análise, bem como do art. 106, I, do CTN, justamente por se tratar de norma geral que dispõe acerca de lei expressamente interpretativa, hipótese dos autos.

Outrossim, patente, em meu sentir, a violação do art. 8º, § 3º, I, da Lei n. 10.925/2004, porque à Recorrente, pessoa jurídica que produz mercadorias de origem animal classificadas no capítulo 2 da NCM [carnes e miudezas, comestíveis], destinadas à alimentação humana, fora outorgado o direito de deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor do boi vivo adquirido de pessoa física ou recebido de cooperado pessoa física com a alíquota de 60%, a qual foi estabelecida no art. 8º, § 3º, I, da Lei n. 10.925/2004, na linha, impende ressaltar, de julgado do CARF anterior à vigência da Lei n. 12.825/2013 (Terceira Seção de Julgamento, Terceira Câmara, Primeira Turma Ordinária, Processo n. 11080.011387/2008-69, Acórdão n. 3301-001.635, Rel. p/ o acórdão Conselheiro José Adão Vitorino de Morais, j. 23.10.2012).

Aliás, soa contraditório outorgar, por um lado, o desconto de crédito no patamar de 60% quando o matadouro-frigorífico adquire o boi morto (carcaça e meia-carcaça, nada mais são do que carne e ossos) e, por outro lado, no importe de 35% quando adquire o boi vivo, porquanto em ambos os casos haverá o abate, uma vez que

a diferenciação radicada no modelo negocial entabulado com o pecuarista, o que se dá por meio dos mecanismos comerciais denominados de “peso vivo” ou de “peso morto”, sendo relevante consignar que haverá o ingresso do insumo “carne”, independentemente da apontada forma de negociação/precificação para o ingresso do animal.

A alíquota diversa para os casos em comento, a meu ver, apenas estimularia a opção pela aquisição de boi morto, estímulo esse que refugiria do escopo da legislação de regência, a qual busca, repita-se, suprir a ausência de creditamento normal na aquisição de pessoa física e estimular a atividade rural e a produção de alimentos.

Ademais, é preciso ter presente o entendimento consolidado no âmbito administrativo segundo o qual o percentual da alíquota do crédito presumido das agroindústrias de produtos de origem animal ou vegetal, previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, será determinado com base na natureza da mercadoria produzida ou comercializada pela referida agroindústria, e não em função da origem do insumo que aplicou para obtê-lo, nos termos, vale anotar, da Súmula n. 157 do CARF, sendo tal interpretação condizente com a sistemática do microssistema do setor em testilha.

Por fim, com o advento da Lei n. 12.865/2013 restou inserida a norma expressamente interpretativa do parágrafo 10 do art. 8º da Lei n. 10.925/2004, esclarecendo que o direito ao crédito presumido na alíquota de 60% abrange todos os insumos utilizados nos produtos referidos no inciso I do parágrafo 3º desse dispositivo.

Logo, se a dicção do art. 8º, § 3º, da Lei n. 10.925/2004 ensejou certa imprecisão, ao afirmar que o crédito presumido seria calculado sobre as aquisições para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4 da NCM, sem deixar indene de dúvidas se a expressão “produtos de origem animal” guardaria consonância com os insumos adquiridos pela pessoa jurídica ou com os produtos por ela produzidos, é indubitável que, após o advento do aludido § 10, regramento aplicável à espécie em razão da norma plasmada no art. 106, I, do Código Tributário Nacional, tal imprecisão foi extirpada.

Diante do exposto, inviável, nesta sede recursal, a apreciação do cabimento da glosa dos pedidos administrativos, pelo que se impõe, portanto, o retorno dos autos ao tribunal *a quo* para que reaprecie a questão debatida, sob pena de supressão de instância, com observância das *diretrizes segundo as quais*: (*i*) o percentual da alíquota do crédito presumido da Recorrente, estabelecido no art. 8º da Lei n. 10.925/2004, será determinado com fulcro na natureza da mercadoria produzida ou comercializada pela referida agroindústria, e não em função da origem do insumo que aplicou para obtê-lo; e (*ii*), observado o período de apuração, a aquisição de boi vivo (classificado na posição 01.02 da NCM) utilizado como insumo na produção de

produtos diversos dos citados no art. 37 da Lei n. 12.058/2009, *e mencionados no caput do art. 8º da Lei n. 10.925/2004* sujeita-se à alíquota do crédito presumido, prevista no art. 8º, § 3º, I, da Lei n. 10.925/2004.

Posto isso, **CONHEÇO** do Agravo em Recurso Especial, e, com a devida vênia do Sr. Ministro Relator, **DIVIRJO** da compreensão abraçada por Sua Excelência para **DAR PARCIAL PROVIMENTO** ao Recurso Especial para, reformando o acórdão recorrido, determinar o retorno dos autos a fim de que o Tribunal *a quo* reexamine a Apelação considerando a fundamentação apontada.

É o voto.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA TURMA

Número Registro: 2018/0164382-2 **PROCESSO ELETRÔNICO** **AREsp 1.320.972 / SP**

Números Origem: 00093333320134036100 201361000093332 93333320134036100

PAUTA: 27/02/2024 JULGADO: 16/05/2024

Relator
Exmo. Sr. Ministro **BENEDITO GONÇALVES**

Presidente da Sessão
Exmo. Sr. Ministro PAULO SÉRGIO DOMINGUES

Subprocurador-Geral da República
Exmo. Sr. Dr. AURÉLIO VIRGÍLIO VEIGA RIOS

Secretária
Bela. BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA

AUTUAÇÃO

AGRAVANTE	:	INDEPENDÊNCIA S/A
ADVOGADOS	:	MARCIO SOCORRO POLLET - SP156299
		FELIPE RICETTI MARQUES - SP200760B
		ELIAS SAMPAIO FREIRE - DF045913
		MURILO ALEXANDRE LACERDA - DF053730
		LUCAS DOS SANTOS DIAS - DF054345
		GUILHERME ALEXANDRE FRANÇA DE LACERDA - DF067016
AGRAVADO	:	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Sociais - PIS

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Prosseguindo o julgamento, a Primeira Turma, por unanimidade, conheceu do agravo para dar parcial provimento ao recurso especial para, reformando o acórdão recorrido, determinar o retorno dos autos a fim de que o Tribunal reexamine a apelação, nos termos da reformulação de voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Sérgio Kukina, Regina Helena Costa (voto-vista), Gurgel de Faria e Paulo Sérgio Domingues (Presidente) votaram com o Sr. Ministro Relator.

Documento eletrônico VDA41565117 assinado eletronicamente nos termos do Art.1º §2º inciso III da Lei 11.419/2006
Signatário(a): BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA, PRIMEIRA TURMA Assinado em: 16/05/2024 16:59:37
Código de Controle do Documento: 7815FD3D-4172-4E4F-B328-C247411CFE9F