



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 13852.000192/2009-11  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3102-002.103 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de novembro de 2013  
**Matéria** Pedido de Ressarcimento - Cofins  
**Recorrente** MINERVA S.A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/10/2009

CRÉDITO PRESUMIDO DA ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. LEI 10.925/04. ART. 8º. ALÍQUOTA APLICÁVEL. PERCENTUAL. LEI 12.865/13. CARÁTER INTERPRETATIVO. APLICAÇÃO A FATOS PRETÉRITOS.

O percentual definido no inciso I do § 3º do artigo 8º Lei 10.925/04 aplicado sobre alíquota básica das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins para o cálculo do Crédito Presumido da Atividade Agroindustrial, tal como definido em caráter interpretativo na Lei 12.865/13, é de 60% na aquisição de quaisquer insumos aplicados na fabricação de 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.

CRÉDITO PRESUMIDO DA ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. LEI 10.925/04. PRODUTOS DESTINADOS À ALIMENTAÇÃO HUMANA OU ANIMAL. ANIMAIS VIVOS. VEDAÇÃO.

O Crédito Presumido da Atividade Agroindustrial previsto na Lei 10.925/04 é concedido às pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam, dentre outras, mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos Capítulos da TIPI especificados no caput do artigo 8º, dentre os quais inclui-se o Capítulos 3, com exceção dos produtos vivos desse Capítulo.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/10/2009

CRÉDITO PRESUMIDO DA ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. LEI 10.925/04. ART. 8º. ALÍQUOTA APLICÁVEL. PERCENTUAL. LEI

**12.865/13. CARÁTER INTERPRETATIVO. APLICAÇÃO A FATOS PRETÉRITOS.**

O percentual definido no inciso I do § 3º do artigo 8º Lei 10.925/04 aplicado sobre alíquota básica das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins para o cálculo do Crédito Presumido da Atividade Agroindustrial, tal como definido em caráter interpretativo na Lei 12.865/13, é de 60% na aquisição de quaisquer insumos aplicados na fabricação de 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.

**CRÉDITO PRESUMIDO DA ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. LEI 10.925/04. PRODUTOS DESTINADOS À ALIMENTAÇÃO HUMANA OU ANIMAL. ANIMAIS VIVOS. VEDAÇÃO.**

O Crédito Presumido da Atividade Agroindustrial previsto na Lei 10.925/04 é concedido às pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam, dentre outras, mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos Capítulos da TIPI especificados no caput do artigo 8º, dentre os quais inclui-se o Capítulos 3, com exceção dos produtos vivos desse Capítulo.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso, nos termos do Relatório e Voto que integram o presente julgado.

(assinatura digital)

Luis Marcelo Guerra de Castro – Presidente

(assinatura digital)

Ricardo Paulo Rosa - Relator

EDITADO EM: 15/12/2013

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Luis Marcelo Guerra de Castro, Nanci Gama, Ricardo Paulo Rosa, Álvaro Arthur Lopes de Almeida Filho, José Fernandes do Nascimento e Andréa Medrado Darzé.

**Relatório**

Por bem descrever os fatos, adoto o Relatório que embasou a decisão de primeira instância, que passo a transcrever.

A empresa qualificada protocolizou pedido de ressarcimento da COFINS, referente ao período de 01/07/2008 a 30/09/2009, no valor total de R\$12.765.950,60.

Do montante pretendido R\$ 4.151.507,00 referem-se a créditos apurados no mercado externo e restante ao crédito presumido do mercado externo. Posteriormente, em 23/08/2011, identificou que o valor de R\$ 8.614.443,60 não

seria passível de ressarcimento, pois articulado na forma do art. 8º, da Lei nº 10.925/2004. Assim sendo, formalizou novo pedido, desta feita sob a égide do art. 36 da Lei nº 12.058/2009, no montante ora indicado (folhas 90 a 93).

De acordo com o Termo de Verificação, de fls. 145/153, a fiscalização concluiu que o contribuinte possui o direito creditório no montante de R\$ 734.347,85 referente ao COFINS do 2º trimestre de 2009, nos seguintes termos:

- Os bovinos vivos são classificados no capítulo 1 da NCM, mais precisamente na posição 01.02. Assim, o crédito presumido, no caso, deveria ser calculado com base no inciso III do parágrafo 3º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, isto é, o crédito presumido deveria ser calculado mediante a aplicação, sobre o valor de aquisição dos insumos, do percentual de 0,5775% correspondente a 35% da alíquota de 1,65% do PIS não-cumulativo, e do percentual de 2,66% correspondente a 35% da alíquota de 7,6% da COFINS não-cumulativa e não de 60% da alíquota integral.

- Glosou os créditos referentes às aquisições de gado vivo na filial de Belém, pois são aquisições de gado para exportação do animal vivo, atividade exclusiva daquela unidade.

- A fiscalização constatou que segundo o *caput* do art. 8º da Lei nº 10.825/04, somente é cabível o cálculo dos créditos presumidos mensais sobre as vendas de bens destinados à alimentação humana ou animal. No caso em apreço, o fiscalizado também vende produtos fora desta destinação, tais como couro, despojos de graxaria e sebo.

- Constatou que nas planilhas mensais apresentadas pelo fiscalizado foram excluídos das bases mensais de jan/2008 a out/2009 os valores devidos de ICMS, contudo constatou junto ao Tribunal Regional Federal da 3ª região que no processo 2007.61.13.002130-8 a empresa discutiu o tema sem provimento favorável.

- Glosou a despesa de reavaliação do edifício ocorrida após a incorporação da Lord Meat pelo Minerva por falta de previsão legal para o creditamento de PIS e COFINS, pois no art. 3º, inciso VII c/c § 1º, inciso III, não há menção ao creditamento sobre as despesas de reavaliação de bens do ativo imobilizado.

Inconformada, a autuada apresentou a Manifestação de Inconformidade de fls. 164/186, na qual argumenta:

- A autoridade fiscal interpretou equivocadamente o *caput* e o inciso III, do artigo 8º. da Lei nº 10.925/2004 e ainda que:

Ocorre, todavia, que a estruturação legal do montante do crédito presumido está toda construída no parágrafo terceiro, sendo totalmente errôneo interpretar que a alíquota deve ser aplicada para os produtos elencados no *caput*.

Cita a Solução de Consulta nº 102, da Receita Federal do Brasil, e afirma que lhe caberia créditos de PIS e COFINS de 60% sobre as alíquotas previstas e, após, abre um tópico “*Da análise Prática da Aplicação Errônea do entendimento Fazendário*”.

Nesta discussão sustenta, conforme cálculos que apresenta, que a carga tributária seria 5%. Nesta mesma esteira, apresenta cálculo estimando a carga tributária em 3,70% e entende a correta, comparando-a com a “*mesma carga final do sistema cumulativo*”.

Quanto à glosa dos animais vivos para exportação por falta de previsão legal, o impugnante se manifesta dizendo que tal situação “*acabou por desvirtuar o sentido e o princípio da não-cumulatividade*” e que “*cada país para o qual o gado vivo é exportado tem suas exigências sanitárias, alimentação específica, transporte diferenciado, sendo que sobre todos os insumos relacionados incide PIS/COFINS*”.

Completa externando sua compreensão que não se justifica tratamento tributário desigual, uma vez que a matéria-prima e a cadeia produtiva são as mesmas, bem como os tributos recolhidos durante todo o respectivo processo produtivo. Ressaltando que a única diferença seria que o gado vivo exportado, conforme demonstrado, teria um custo adicional que seria a “*etapa de preparação e de controle sanitário*”.

Pede, finalizando, que as glosas feitas pela fiscalização sejam desconsideradas, reconhecendo o Pedido de Ressarcimento e homologadas as compensações declaradas.

Assim a Delegacia da Receita Federal de Julgamento sintetizou, na ementa correspondente, a decisão proferida.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/10/2009

AGROINDÚSTRIA. AQUISIÇÕES DE INSUMOS. CRÉDITO PRESUMIDO. APURAÇÃO.

Nos termos da legislação de regência, as pessoas jurídicas que produzirem mercadorias de origem vegetal ou animal destinadas à alimentação humana ou animal, podem descontar como créditos as *aquisições* de insumos, considerados os percentuais de acordo com a natureza dos insumos adquiridos.

CRÉDITO PRESUMIDO. BOI VIVO. INDUSTRIALIZAÇÃO.

Até 31 de outubro de 2009, a pessoa jurídica que adquirisse o boi vivo para abate e produção das mercadorias listadas no *caput* do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, em estabelecimento próprio, poderia apurar crédito presumido da Cofins, por ser considerado insumo nos termos do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, desde que atendidos os requisitos exigidos pela legislação de regência. A venda do boi vivo, não cumpriria os requisitos exigidos pela legislação para a obtenção do direito de apurar crédito presumido da Cofins, por não ser o adquirente o produtor das referidas mercadorias.

COFINS NÃO-CUMULATIVO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS.

O direito ao desconto de créditos apurados sobre a depreciação ou amortização de bens do ativo imobilizado não se aplica ao valor decorrente da reavaliação de bens e direitos do ativo permanente.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/10/2009

AGROINDÚSTRIA. AQUISIÇÕES DE INSUMOS. CRÉDITO PRESUMIDO. APURAÇÃO.

Nos termos da legislação de regência, as pessoas jurídicas que produzirem mercadorias de origem vegetal ou animal destinadas à alimentação humana ou animal, podem descontar como créditos as *aquisições* de insumos, considerados os percentuais de acordo com a natureza dos insumos adquiridos.

---

CRÉDITO PRESUMIDO. AQUISIÇÃO DE BOI VIVO.  
INDUSTRIALIZAÇÃO.

Até 31 de outubro de 2009, a pessoa jurídica que adquirisse o boi vivo para abate e produção das mercadorias listadas no *caput* do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, em estabelecimento próprio, poderia apurar crédito presumido de PIS, por ser considerado insumo nos termos do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, desde que atendidos os requisitos exigidos pela legislação de regência. A venda do boi vivo, não cumpriria os requisitos exigidos pela legislação para a obtenção do direito de apurar crédito presumido da Contribuição para o PIS, por não ser o adquirente o produtor das referidas mercadorias.

COFINS NÃO-CUMULATIVO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS.

O direito ao desconto de créditos apurados sobre a depreciação ou amortização de bens do ativo imobilizado não se aplica ao valor decorrente da reavaliação de bens e direitos do ativo permanente.

Insatisfeita com a decisão de primeira instância, a empresa apresenta Recurso Voluntário a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Defende que a Lei 10.925/04 concedeu Crédito Presumido de 60% para aqueles que produzem produtos de origem animal.

Examina e procura explicar de maneira analítica o *caput* do artigo 8º da Lei 10.925/04, os produtos para os quais, com exclusividade, o legislador infraconstitucional atribuiu o benefício e sua relação com as disposições do subsequente parágrafo 3º. Ao final, conclui,

Como se observa, o legislador fala em créditos presumido de 60% sobre as alíquotas da PIS-COFINS aplicada sobre os **insumos de origem animal** e que conseqüentemente **resultam em produtos de origem animal (PRODUTOS DO CAPÍTULO 02 = CARNE)**. (grifos no original)

A seguir, demonstra o vínculo existentes entre os produtos especificados nos incisos I, II e III do parágrafo 3º do artigo 8º e os produtos finais contemplados pelo *caput*, com o que pretende provar a estreita relação entre a origem do insumo descrito em cada inciso e o produto final.

Entende também que a Instrução Normativa SRF nº 660/06 confirma esse entendimento.

Respeitando a hierarquia das espécies normativas, princípio basilar de nosso arcabouço jurídico, a mesma instrução nº 660/2006, estabeleceu que:

- a) *Enquanto não for fixado os valores dos insumos (artigo 7º da lei 10.925/2004) os créditos serão apurados com base no custo de aquisição.*
- b) *O crédito será apurado aplicando-se 0,99% e 4,56% sobre os insumos destinados a produtos de origem animal classificados nos capítulos 2 a 4 e 16 (carnes) e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, 1517 e 15.17 (das misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais).*

A aparente contradição, entre o estabelecido na lei 10.925/2004 e a operacionalização da IN SRF nº 660/2006, ocorre porque no Art. 8, inciso I, alínea *a* desta IN, deixou oculto a expressão “**DESTINADOS A PRODUTOS**”. No entanto, essa expressão está inculpada no teor da Lei nº 10.925/2004 e é necessária para dar sentido e operacionalidade à IN em referencia.

Aponta o que entende terem sido incoerências da Fiscalização Federal, ao afirmar que o direito ao Crédito Presumido aplica-se às pessoas jurídicas que produzem determinados produtos, “*acabando por reconhecer o direito da Requerente, afinal esta também produz os produtos do capítulo 2, cuja origem (insumos = gado bovino) vem da aquisição de pessoas físicas.*”

Acrescenta que nenhuma pessoa jurídica adquire carne, Posição 02.01, de pessoa física.

Cita e transcreve Soluções de Consulta favoráveis ao seu entendimento.

Apresenta tabelas para demonstrar a impropriedade do critério sugerida pela Fiscalização Federal. Conclui que, a prosperar o entendimento defendido, a carga final paga será de 3,70% no Sistema Não-Cumulativo, sendo PIS 0,65% e Cofins 3,65%, “*percentual esse pretendido pela Receita Federal ao editar a Lei 10.925/04 [...]*”.

Apresenta o histórico da evolução do Crédito Presumido. Defende que, “*desde o nascimento do PIS/COFINS no sistema não cumulativo, as Leis 10.637/02 e 10.833/03 sempre concedeu credito presumido a pessoa jurídica que adquire gado bovino (NCM 01.02), realize seu abate, transforme seus produtos em carne (NCM 02.02) e os venda no mercado. Sendo essa lógica de toda a cadeia produtiva*”.

Refere todos os gastos incorridos na criação de gado, sobre os quais, sustenta, há importante incidência das Contribuições, ainda mais em se tratando de gado destinado à exportação.

Sobre a glosa dos produtos não classificados como destinados à alimentação humana ou animal, assevera,

Sobre esse ponto, mais uma vez a fiscalização agiu sem amparo legal e desfocada da realidade fática, pois não há como ser segregado o valor do couro na aquisição do gado, visto que não se compra “gado mais couro”, mas se adquire simplesmente “gado”, que após abatido e desossado, gera vários subprodutos como: sangue, ossos, e o próprio couro.

Acrescenta que produtos como sebo e couro são, sim, destinados à alimentação, na fabricação, por exemplo, de gelatina e margarina. Ainda mais, que o produto (gado para abate), como um todo, sofre com a incidência tributária antes de chegar à indústria, uma razão a mais para que não faça sentido a segregação pretendida.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Ricardo Paulo Rosa.

Preenchidos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento do Recurso Voluntário.

### **Percentual aplicado no cálculo do Crédito Presumido**

O percentual que deve ser aplicado sobre o valor dos insumos adquiridos, para efeito de cálculo do Crédito Presumido da Atividade Agroindustrial, tratava-se, até recentemente, de questão deveras controvertida.

O montante do Crédito, conforme texto legal, deve ser obtido com base em percentuais variáveis aplicados sobre as alíquotas básicas do PIS e da Cofins e incidentes sobre o valor dos insumos adquiridos.

O problema é que, ao determinar, apenas, que o percentual aplicável no cálculo do Crédito variava em função dos produtos descritos nos incisos, a Lei deixou margem de interpretação em relação a quais produtos estar-se-ia referindo, se àqueles adquiridos como matéria-prima para fabricação do produto final ou, *a contratio sensu*, ao próprio produto final.

Neste contexto, este Relator vinha adotando o entendimento de que a leitura sugerida pela parte em sede de Recurso Voluntário estava em total afronta à naturalidade que conduz o raciocínio lógico do intérprete. De fato, se a norma específica que o montante do crédito seja determinado mediante aplicação, sobre o valor do produto adquirido, de alíquotas variáveis em função do produto, a compreensão de que o produto mencionado seja aquele produzido pela agroindústria, descrito no caput do artigo, e não aquele sobre o qual se está falando naquele exato momento, parece desarticular a linha de raciocínio mais provável e natural.

Ainda mais, o assunto já havia sido enfrentado neste Colegiado, em decisão proferida no Acórdão 3102-001.039, da relatoria do i. Conselheiro Luciano Pontes de Maya Gomes, encaminhando entendimento contrário ao aqui defendido pelo contribuinte.

A despeito disso e de todas as demais considerações que já integravam o vertente Voto, durante o julgamento do feito, a Recorrente alegou da tribuna nova legislação versando sobre o assunto. A Lei 12.865/13, artigo 33, veio definir em caráter interpretativo qual percentual deve ser aplicado na aquisição de quaisquer insumos utilizados na fabricação de 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, nos seguintes termos. Art. 33. O art. 8º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 8º .....

(...)

§ 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.” (NR)

Tratando-se de Lei expressamente interpretativa, deve ser aplicada a fatos pretéritos ainda não definitivamente julgados.

### **Alimentação humana ou animal. Insumos não utilizados nesse fim.**

Quanto ao argumento de que não existe previsão legal determinando a segregação dos insumos não destinados à fabricação de produtos utilizados na alimentação humana ou animal, *data máxima vênia*, o vejo como meramente retórico. Existe a incontroversa restrição ao direito de Crédito às pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nas NCM listadas, destinadas à alimentação humana ou animal. Se o produto não tiver essa destinação, não haverá direito ao Crédito. Cabe à pessoa jurídica encontrar meios de contabilização em separado dos insumos utilizados neste fim.

Outrossim, o fato de o insumo “poder ser utilizado” na fabricação de gelatina não configura a situação estabelecida em Lei como necessária. É preciso que o produto tenha sido empregado e que prova disso possa ser feita, e não que ele possa, eventualmente, ser destinado a esse fim.

Com efeito, lê-se no Termo lavrado pela Fiscalização Federal a conclusão de que a empresa vende couro, despojos de graxaria e sebo. Com certeza, salvo prova em contrário (que, diga-se, não foi apresentada) a Recorrente não utiliza, ela própria, esses produtos na destinação especificada na Lei.

Outro ponto importante a destacar é a forma de cálculo das vendas que ensejam o direito ao crédito presumido da agroindústria. Conforme depreende-se da leitura do *caput* do art. 8º da Lei nº 10.825/04, somente cabível o cálculo dos créditos presumidos mensais sobre as vendas de bens destinados à alimentação humana ou animal. No caso em apreço, o fiscalizado também vende produtos fora desta destinação, tais como couro, despojos de graxaria e sebo.

#### **Animais Vivos. Crédito Presumido. Lei 12.058/09.**

A despeito da incidência tributária e dos gastos incorridos na exportação de animais vivos, depreende-se cristalino do texto normativo contido na Lei 10.925/04 a objeção ao Crédito em se tratando de produtos vivos de origem animal ou vegetal classificadas nos capítulos 2, 3.

É fato que a Lei 12.058/09 introduziu importante alteração nos critérios de apuração do Crédito, autorizando o lançamento credor mesmo nas operações envolvendo animais vivos, mas o novo critério, *ex vi* art. 47 da Lei, é válido somente a partir do mês de novembro de 2009, não alcançando, por conseguinte, o período de apuração neste discutido.

#### **Conclusão**

VOTO por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado pelo contribuinte para reconhecer o direito ao Crédito no percentual de 60% da alíquota básica das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins na aquisição de quaisquer insumos aplicados na fabricação de 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.

Sala de Sessões, 26 de novembro de 2013.

(assinatura digital)

Ricardo Paulo Rosa - Relator

Processo nº 13852.000192/2009-11  
Acórdão n.º **3102-002.103**

**S3-C1T2**  
Fl. 6

---



**Ministério da Fazenda**

## **PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO**

**O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.**

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

### **Histórico de ações sobre o documento:**

Documento juntado por RICARDO PAULO ROSA em 28/12/2013 17:01:00.

Documento autenticado digitalmente por RICARDO PAULO ROSA em 28/12/2013.

Documento assinado digitalmente por: LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO em 27/02/2014 e RICARDO PAULO ROSA em 28/12/2013.

Esta cópia / impressão foi realizada por HIULY RIBEIRO TIMBO em 27/09/2019.

### **Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:**

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Legislação e Processo".

3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

**EP27.0919.13193.YSY4**

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

**Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha1:**

**F602739EFA674320BFD7B0BF112A1C846B70DCCA**