

**RECURSO ESPECIAL Nº 1.440.268 - SC (2014/0049485-0)**

**RELATÓRIO**

**O EXMO. SR. MINISTRO GURGEL DE FARIA (Relator):**

Trata-se de recurso especial interposto por TYSON DO BRASIL ALIMENTOS LTDA., com base na alínea "a" do permissivo constitucional, contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região assim ementado (e-STJ fl. 149):

PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL (PIS). CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS). CRÉDITOS DITOS PRESUMIDOS. LEI Nº 10.925, DE 2004. ALÍQUOTA. NATUREZA DOS INSUMOS ADQUIRIDOS.

Não tem o contribuinte, fabricante de produtos de origem animal, direito de aproveitamento dos créditos ditos presumidos de PIS e COFINS mediante a aplicação única e exclusivamente da alíquota (de 60%) prevista no artigo 8º, § 3º, inciso I, da Lei nº 10.925, de 2004, em relação a todos os insumos que adquire, posto que 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, é a natureza dos insumos que adquire, e não a natureza dos seus produtos.

A recorrente alega violação do art. 8º da Lei n. 10.925/2004, pois entende ter o direito ao creditamento no percentual de 60% dos créditos presumidos de PIS/COFINS resultantes da aquisição de insumos de fornecedores. Defende que o critério para estabelecer a alíquota na qual o contribuinte irá se enquadrar deve ser aferido em face dos produtos manufaturados, e não em razão dos insumos adquiridos como decidido pelo acórdão recorrido.

No ponto, aduz que (e-STJ fls. 160/165):

[...] em sendo a Recorrente produtora de alimentos de origem animal destinados ao consumo humano, bem como adquirente de insumos de cerealistas e produtores rurais, clarividente o seu direito ao crédito presumido previsto no citado art. 8º da Lei n. 10.925/04.

A referência de creditamento aos termos do artigo 3º, das Leis n. 10637/02 e 10833/03 refere-se justamente à sistemática da não cumulatividade a que a Constituição Federal se reporta em seu artigo 195, par. 12.

Ora, se a norma preverá os setores em que a não cumulatividade dar-se-á e a Lei fixou que seria mediante o creditamento de insumos que ela, não cumulatividade se dá, ESTÁ CLARO QUE A LEI 10925/04 REPORTA-SE ÀS LEIS N. 10637 E 10833 PARA FINS DE CONFIRMAR A APLICAÇÃO DA NÃO CUMULATIVIDADE VIA CREDITAMENTO DE INSUMOS.

Mas, a lei específica refere-se à natureza dos bens produzidos (para alimentação humana) PARA GARANTIR O CREDITAMENTO PRESUMIDO TAL COMO PREVISTO.

As leis n. 10637 e 10833 fazem referência aos insumos, em caráter geral, para garantir a não cumulatividade tal como previsto na Carta.

A lei n. 10925/04 FAZ REFERÊNCIA A BENS DESTINADOS À ALIMENTAÇÃO HUMANA, NORMA ESPECÍFICA, QUE DETERMINA O CREDITAMENTO DE INSUMOS GERAIS APLICADOS NA ATIVIDADE ESPECÍFICA DE PRODUÇÃO DE BENS AO CONSUMO ALIMENTAR HUMANO/ANIMAL.

Portanto, o alcance que a interpretação dada pelo acórdão é indevido, pois

# Superior Tribunal de Justiça

mistura o critério da não cumulatividade de toda exação ao PIS/COFINS (insumos gerais, de todas atividades – leis n. 10637 e 10833) ÀS ESPECÍFICAS, DA LEI N. 10925/04.

Restringe a norma específica, na sua incidência específica a setor/atividade específica, via incidência de regra geral, prevista para hipóteses gerais, violando, pois, a norma específica, para não fazê-la incidir aonde deve (produção de mercadorias de origem animal para alimentação humana).

De acordo com a legislação de regência, as pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal enquadradas nos códigos estipulados e que sejam destinados à alimentação humana estão autorizadas a deduzir das Contribuições pagas ao PIS e à COFINS crédito presumido nas alíquotas de 60%, 50% e 35%.

[...] em estrita obediência aos preceitos estabelecidos pela lei 10.925/04, a Recorrente entende que o cálculo do crédito presumido das contribuições ao PIS/COFINS deve ter a alíquota de 60%, tendo em vista que os produtos fabricados por esta, encontram-se classificados nos códigos constantes do inciso I do § 3º, art. 8º do mencionado diploma legal.

As contrarrazões foram apresentadas às e-STJ fls. 182/184.

O recuso especial foi admitido pelo Tribunal *a quo* (e-STJ fl. 187).

É o relatório.

**RECURSO ESPECIAL Nº 1.440.268 - SC (2014/0049485-0)**

**RELATOR** : **MINISTRO GURGEL DE FARIA**  
**RECORRENTE** : **TYSON DO BRASIL ALIMENTOS LTDA**  
**ADVOGADO** : **JOÃO JOAQUIM MARTINELLI - SC003210**  
**RECORRIDO** : **FAZENDA NACIONAL**  
**ADVOGADO** : **PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL**

**EMENTA**

TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. INDÚSTRIA DE ALIMENTOS. CRÉDITOS PRESUMIDOS. BASE. INSUMOS ADQUIRIDOS. OBSERVÂNCIA.

1. O Plenário do STJ decidiu que "aos recursos interpostos com fundamento no CPC/1973 (relativos a decisões publicadas até 17 de março de 2016) devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele prevista, com as interpretações dadas até então pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça" (Enunciado Administrativo 2).

2. A Lei n. 10.925/2004 – que dispõe sobre o microsistema de tributação da Contribuição ao PIS e da COFINS do setor agropecuário – 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.

3. A pessoa jurídica submetida ao regime de não cumulatividade da Contribuição ao PIS e da COFINS, inclusive cooperativa, que produz mercadorias de origem animal ou vegetal, 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.

4. Recurso especial conhecido e desprovido.

**VOTO**

**O EXMO. SR. MINISTRO GURGEL DE FARIA (Relator):**

Nos termos do que decidido pelo Plenário do STJ, aos recursos interpostos com fundamento no CPC/1973 (relativos a decisões publicadas até 17 de março de 2016) devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele prevista, com as interpretações dadas até então pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (Enunciado Administrativo 2).

Considerado isso, importa mencionar que o recurso especial se origina de ação ordinária em que a autora, ora recorrente, sociedade empresária produtora de alimentos, sujeita ao regime não cumulativo da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS, busca ver reconhecido o direito ao creditamento presumido, de que cuida Lei n. 10.925/2004, a partir dos produtos que industrializa, e não dos insumos adquiridos.

No acórdão recorrido, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região manteve a sentença que julgou improcedente o pedido.

Cabe lembrar que a Contribuição ao PIS e à COFINS tem como fundamento o disposto no art. 195, inciso I, alínea “b”, da Constituição Federal, que determina:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

[...]

b) receita ou faturamento (acrescentado pela EC 20/1998)

Ao serem instituídas, referidas contribuições observavam o regime exclusivamente cumulativo, modalidade em que incide a exação a cada elo da cadeia de produção e comercialização de bens ou prestação de serviços, sem que seja permitido crédito proveniente da aquisição de mercadorias.

Com a finalidade de combater o denominado efeito "cascata", decorrente desse modo de apuração cumulativa, que se tem como extremamente pernicioso para a atividade produtiva, sobreveio a Emenda Constitucional n. 42/2003, que autorizou, na forma da lei, a observância do princípio da não cumulatividade também para as contribuições sociais, conforme redação conferida ao § 12º do art. 195 da Constitucional Federal.

No plano infraconstitucional, foram editadas a MP n. 66/2002, convertida na Lei n. 10.637/2002, e a MP n. 135/2003, convertida na Lei n. 10.833/2003, que disciplinam o regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS e para a COFINS, respectivamente.

O regime não cumulativo em tela contempla a possibilidade de desconto de créditos calculados em relação a determinados custos, despesas e encargos da empresa sobre o valor da contribuição apurada, na forma dos arts. 2º e 3º de ambos os diplomas legais. Essa

# Superior Tribunal de Justiça

circunstância determinou a elevação da alíquota da Contribuição ao PIS (de 0,65% para 1,65%) e da COFINS (3,00% para 7,60%).

Nesse contexto, conclui-se que norteou a instituição das contribuições não cumulativas determinada neutralidade fiscal, por meio da qual se buscou diluir entre os contribuintes da atividade produtiva as despesas com tributos, ao tempo em que permitiu majoração de alíquotas, de modo a não comprometer os níveis de arrecadação.

Em conformidade com as disposições contidas no art. 1º, §§ 1º e 2º, da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003, a base de cálculo dessas contribuições é o valor do faturamento ou da receita mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Quanto ao regime não cumulativo, ressalte-se a ausência de identidade normativa entre a Contribuição ao PIS e a COFINS, de um lado, e, por exemplo, do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadoria e Serviços (ICMS) e do Imposto de Produtos Industrializados (IPI), do outro lado.

O cálculo do valor devido a título das contribuições em debate não se apoia nos valores dos tributos destacados em notas fiscais das operações anteriores (método do crédito do tributo), tal como se verifica nos impostos em referência.

A Exposição de Motivos da MP n. 135/2003 (que instituiu a não cumulatividade para a COFINS) explicitou que seria adotado o método indireto subtrativo, nos seguintes termos, *in verbis*:

7. Por se ter adotado, em relação à não-cumulatividade, o método indireto subtrativo, o texto estabelece as situações em que o contribuinte poderá descontar, do valor da contribuição devida, créditos apurados em relação aos bens e serviços adquiridos, custos, despesas e encargos que menciona.

De acordo com essa metodologia, o valor do tributo é obtido por meio da diferença entre a alíquota aplicada sobre as vendas e a aplicada sobre as compras.

Sobre a distinção em referência, a lição de Ricardo Mariz de Oliveira (Aspectos relacionados à “não cumulatividade” da Cofins e da contribuição ao PIS. *In*: FISCHER, Octavio Campos; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords.). **PIS-Cofins: Questões Atuais e Polêmicas**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 35), *in verbis*:

Tudo isso é diferente quanto às contribuições sobre receitas, a propósito das quais a Constituição nada exige e tudo transfere para a lei comum, e cujas leis apenas permitem determinadas deduções de valores das mesmas. Mesmo a inexistência de previsão legal relativa a estornos de valores deduzidos, que subsistiu nas Leis nº 10.637 e 10.833 até que a Lei nº 10.865 a previu em determinadas situações específicas, demonstra a diferença entre os sistemas dessas contribuições e os do IPI e do ICMS.

Desse modo, de forma diversa do que ocorre no ICMS e no IPI, o desenho normativo da não cumulatividade da Contribuição ao PIS e da COFINS consiste em autorizar que o contribuinte desconte créditos relativamente a determinados custos e despesas, o que significa, na prática, poder deduzir do valor apurado (alíquota x faturamento) determinado valor referente às aquisições (alíquota x aquisições).

# Superior Tribunal de Justiça

No tocante aos contribuintes que atuam na indústria de alimentos, a Lei n. 10.925/2004 instituiu um regime especial de tributação da Contribuição ao PIS e da COFINS, que sobreveio com o precípuo objetivo de, em observância ao princípio da não cumulatividade, assegurar o aproveitamento de créditos, ainda que não tenha sido gerado para o produtor crédito ordinário na operação anterior.

Para melhor exame da matéria, transcrevem-se os seguintes dispositivos da Lei n. 10.925/2004, *in verbis*:

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, todas 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 n. 11.051/2004)

§ 1º O disposto no *caput* deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:

I – cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos *in natura* de origem vegetal classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e 18.01, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM); (Redação dada pela Lei n. 12.865/2013)

II – pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite *in natura*; e

III – pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária (Redação dada pela Lei n. 11.051/2004).

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

§ 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:

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 n. 13.137/2015).

[...]

§ 4º É vedado às pessoas jurídicas de que tratam os incisos I a III do § 1º deste artigo o aproveitamento:

I – do crédito presumido de que trata o *caput* deste artigo;

II – de crédito em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão às pessoas jurídicas de que trata o *caput* deste artigo.

(...)

Art. 9º A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa

# Superior Tribunal de Justiça

no caso de venda: (Redação dada pela Lei n. 11.051/2004)

I – de produtos de que trata o inciso I do § 1º do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoas jurídicas referidas no mencionado inciso; (Incluído pela Lei n. 11.051/2004).

A leitura dos dispositivos revela que a pessoa jurídica submetida ao regime de não cumulatividade da Contribuição ao PIS e da COFINS, inclusive cooperativa, que produz mercadorias de origem animal ou vegetal, tem direito de deduzir crédito presumido de insumos agropecuários adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física, em cada período de apuração.

A lei instituiu o crédito presumido em tela – que, no caso das aquisições de produtos animais, corresponde a 60% (sessenta por cento) do crédito ordinário – 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. Com efeito, se não houvesse crédito presumido, os produtores somente adquiririam seus insumos de pessoas jurídicas, que geram créditos ordinários.

Em outras palavras, o crédito presumido assegura, relativamente às aquisições de pessoas físicas, ao produtor de mercadorias de origem animal ou vegetal, a mesma vantagem, caso tivesse adquirido seus insumos de pessoas jurídicas.

Sobre o tema, colhe-se artigo do Professor Heleno Taveira Torres (Créditos Presumidos de PIS e Cofins nas exportações. Revista eletrônica Conjur, de 30/05/2012), *in verbis*:

Evidencia-se que o crédito presumido do PIS e da Cofins previsto no artigo 8º da Lei 10.925/2004 é instrumento complementar ao crédito ordinário do regime geral. Nesse sentido, o crédito presumido do PIS e da Cofins ora analisado alcança as hipóteses nas quais o contribuinte não poderia aproveitar os créditos ordinários da sistemática não-cumulativa, em virtude da ausência de escrituração ou de qualquer outro impedimento, como é o caso da origem das mercadorias dá-se a partir de pessoas físicas ou cooperativas, com a finalidade de exportação. A definição desse regime deve ser coerente com a necessidade de tributação única sobre as receitas, acompanhadas necessariamente dos descontos relativos ao montante 'acumulado' na cadeia. Como determinadas aquisições de produtos para industrialização ou revenda não geram direito a crédito ordinário passível de dedução, como, por exemplo, as aquisições realizadas de pessoas físicas (produtores agrícolas ou cooperados), justifica-se o crédito presumido.

Depreende-se do teor da Lei n. 10.925/2004 a instituição de um microsistema jurídico integrado por agricultores, cerealistas e industriais, atendendo as peculiaridades do setor agroindustrial, que sobreveio em substituição ao regime não-cumulativo geral, previsto nas Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003.

Mencionado microsistema busca desonerar a cadeia produtiva e estabelece a possibilidade de dedução de crédito presumido da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS tão somente pelas pessoas jurídicas descritas no art. 8º, *caput*, da Lei n. 10.925/2004, quer dizer, pelos produtores de alimentos, caso da ora recorrente.

O crédito presumido reflete um valor atribuído sem a existência da correspondente tributação na etapa anterior, com o objetivo de reduzir a carga tributária imposta

# Superior Tribunal de Justiça

ao contribuinte que se posiciona na etapa subsequente na cadeia produtiva, à luz da regra contida nos incisos do § 3º do art. 8º da Lei n. 10.925/2004.

O produtor de alimentos usufrui de crédito presumido da Contribuição ao PIS e da COFINS, no caso, no percentual de 60% (sessenta por cento), apenas se os insumos agropecuários adquiridos forem expressamente contemplados na Lei n. 10.925/2004 e provenientes de pessoas físicas ou cooperado pessoa física.

A interpretação conferida pela recorrente, segundo a qual os créditos presumidos deveriam ser concedidos em razão dos produtos que comercializa, e não da natureza dos insumos que adquire, não encontra respaldo na Lei n. 10.925/2004. Esse entendimento, na verdade, compromete a própria lógica do regime não cumulativo a que se encontra submetida, porquanto tanto os créditos presumidos quanto os ordinários sobrevêm das aquisições de insumos, e não conforme as vendas realizadas pelo contribuinte.

Com efeito, da leitura dos dispositivos legais que regem a matéria, em nenhum momento se pode extrair a compreensão, deduzida nas razões de recurso especial, de que o creditamento em tela advém dos produtos de origem animal manufacturados pela recorrente. A norma é expressa ao estabelecer os insumos que ensejam esse creditamento e determinar, no art. 8, § 3º, da Lei n. 10.925/2004, que o montante do crédito "será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições".

Nesse contexto, o Tribunal de origem bem solucionou a controvérsia, ao assentar que (e-STJ fl. 147):

Ora, razão não assiste à autora, como bem demonstrou o juiz da causa. De fato, conforme se extrai de interpretação sistemática, conjugando-se o parágrafo 3º com os demais parágrafos e ainda com o *caput*, tudo do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, tem-se que 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, é a natureza dos insumos que adquire, e não a natureza dos seus produtos.

Desse modo, a pessoa jurídica submetida ao regime de não cumulatividade da Contribuição ao PIS e da COFINS, inclusive cooperativa, que produz mercadorias de origem animal ou vegetal, 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.

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso especial e NEGÓ-LHE PROVIMENTO.

É o voto.