

Parecer Público.

PIS/PASEP e COFINS. Interpretação do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Direito a crédito das contribuições para o PIS/PASEP e para a COFINS pelas sociedades cooperativas.

Nota Técnica nº 13 – Cosit, de 9 de junho de 2014.

I

Veio a ter nesta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), a Nota Técnica nº 13, de 9 de junho de 2014, da Coordenação-Geral de Tributação da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB/COSIT), a qual consulta a essa Coordenação-Geral de Assuntos Tributários (CAT) da PGFN, sobre o entendimento contido na Solução de Consulta nº 65, de 10 de março de 2014, também da RFB/COSIT, em face de outra consulta, aparentemente divergente do entendimento consolidado pelo órgão central da RFB, manifestado pela Superintendência da Receita Federal do Brasil da 8ª Região Fiscal (SRRF08).

2. Conforme esclarece a Nota Técnica COSIT/RFB nº 13, de 2014, cuida-se de definir, à luz da legislação vigente, se os benefícios fiscais de que desfrutam as sociedades cooperativas impedem que as pessoas jurídicas que delas adquirem produtos apurem créditos ordinários em razão da não cumulatividade da Contribuição para o Programa de integração social (PIS) e para o Programa de formação do patrimônio público (Pasep) e da Contribuição Social sobre o Faturamento (Cofins).

3. É que o inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, repetido no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, determina, quanto à não cumulatividade da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS, que:

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

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

4. É sobre o alcance e os efeitos desse dispositivo que os órgãos da RFB parecem não chegar a um consenso. O entendimento da RFB/COSIT segue reproduzido no excerto extraído da Nota Técnica RFB/COSIT Nº 13, de 2014:

“4. Conforme se observa, o objetivo do dispositivo é estabelecer conexão entre a tributação incidente sobre a receita auferida pelo vendedor do produto e o crédito apurado por seu adquirente, de maneira a operacionalizar a não cumulatividade das contribuições em voga.

5. Nesse contexto, resta controversa a possibilidade de apuração de créditos ordinários da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins pela pessoa jurídica que adquire produtos de sociedades cooperativas, vez que estas desfrutam de vários benefícios fiscais, sendo relevantes para o presente caso os estabelecidos nos seguintes dispositivos:

- . Lei nº 5.764, de 1971, art. 79, parágrafo único;
- . Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 15;
- . Lei nº 10.676, de 2003, art. 1º;
- . Lei nº 10.684, de 2003, art. 17;
- . Lei nº 11.051, de 2004, art. 30 e art. 30-A.

6. Por meio da Solução de Consulta nº 65, de 2014 (publicada no Diário Oficial da União de 31 de março de 2014, disponível na íntegra no endereço <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/SolucoesConsultaCosit/2014.html>), esta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), ao interpretar a legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, firmou o seguinte entendimento, expresso na ementa daquele ato:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS DE COOPERATIVA.

Pessoa jurídica, submetida ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, não está impedida de apurar créditos relativos às aquisições de produtos junto a cooperativas, observados os limites e condições previstos na legislação.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637/2002, art. 3º.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS DE COOPERATIVA.

Pessoa jurídica, submetida ao regime de apuração não cumulativa da Cofins, não está impedida de apurar créditos relativos às aquisições de produtos junto a cooperativas, observados os limites e condições previstos na legislação.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833/2003, art. 3º.

7. A leitura do inteiro teor da Solução de Consulta Cosit nº 65, de 2014, deixa claro o alcance da interpretação em análise. O entendimento desta Cosit é que não há impedimento legal para a apuração de créditos ordinários da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins pelas pessoas jurídicas adquirente exclusivamente em razão de os produtos terem sido adquiridos de sociedades cooperativas.

8. Interpreta-se que a vedação estabelecida pelo inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e pelo inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, alcança apenas os casos em que toda a receita decorrente da comercialização de determinado bem ou serviço não está sujeita ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, respectivamente, como ocorre nos casos de não incidência, isenção concedida a determinada pessoa jurídica, isenção concedida à receita decorrente de determinada operação, alíquota zero concedida a determinada receita, e de suspensão do pagamento das contribuições.
9. Diferentemente, não parece correta a interpretação dos dispositivos em análise segundo a qual o adquirente só poderia apurar créditos ordinários da não cumulatividade se o vendedor, ao final do período de apuração, efetivamente estiver sujeito ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.
10. Especificamente em relação às sociedades cooperativas, verifica-se que as exclusões de base de cálculo a que têm direito, embora possam dependendo do caso, reduzir significativamente o valor das contribuições por elas devidas, não afastam as receitas decorrentes de suas operações da sujeição ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. São exclusões referentes a repasses a associados, venda a associados, prestação de serviços a associados, sobras apuradas, etc., não havendo exclusão referente ao valor cobrado pela cooperativa na venda dos produtos da cooperativa a terceiros adquirentes.
11. Com base nesse entendimento adotado pela Cosit, se a receita decorrente da venda pela cooperativa foi beneficiada com suspensão, alíquota zero, isenção, ou não incidência não é possível o aproveitamento do crédito pelo adquirente. Mas se a receita decorrente da venda esteve sujeita ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins e, em um segundo momento, por aplicações de benefícios fiscais, sobrevieram reduções do valor devido das contribuições, não há impedimentos à apuração de créditos pelos adquirentes.
12. A Cosit entende que a vedação de creditamento prevista no art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e seu homólogo na Lei nº 10.833, de 2003, incide quando a receita decorrente da operação

de compra e venda não está sujeita ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. E isso por vários motivos:

- a) porque deflui da literalidade dos textos legais (“Não dará direito a crédito o valor... da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição”). Perceba-se que a referência legal são os bens e serviços comercializados (ou, mais tecnicamente, a receita decorrente de sua comercialização) e não a pessoa jurídica que comercializa;
- b) porque a pessoa jurídica adquirente dos produtos comercializados pelas cooperativas, pelo conhecimento da legislação e pelas informações da nota fiscal, só pode saber se os produtos ou serviços adquiridos estão ou não sujeitos ao pagamento das contribuições se o benefício alcança diretamente a receita auferida pela cooperativa em decorrência da operação. O montante exato de qualquer redução de base de cálculo ou outros benefícios indiretos que o vendedor goze na apuração das contribuições não é de conhecimento do adquirente. Assim, vincular o direito de creditamento do adquirente a condições cujo cumprimento ele não pode verificar sem o exame detalhado da contabilidade do vendedor tornaria o sistema complexo e inseguro.

13. Com base nesses mesmos fundamentos, a Receita Federal do Brasil exarou o Ato Declaratório Interpretativo nº 15, de 26 de setembro de 2007 (DOU de 28/09/2007):

Artigo único. As pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), observadas as vedações previstas e demais disposições da legislação aplicável, podem descontar créditos calculados em relação às aquisições de bens e serviços de pessoa jurídica optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), instituído pelo art. 12 da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

14. A pessoa jurídica optante pelo Simples Nacional recolhe os tributos e contribuições federais de forma unificada e beneficiada, mediante aplicação de uma alíquota sobre a receita bruta. Dependendo da receita bruta acumulada nos últimos doze meses, a parcela da alíquota do Simples Nacional referente à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins é de 0,00% (zero por cento). Entretanto, a RFB entendeu que, em princípio, as vendas de bens e serviços das pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional estão sujeitas ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, não cabendo ao adquirente acompanhar o faturamento do seu fornecedor para saber em que faixa de recolhimento simplificado ele se encontra. Da mesma maneira, as operações comerciais protagonizadas pelas cooperativas estão sujeitas ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, não cabendo ao adquirente verificar a apuração feita pelo seu fornecedor ao final do período para saber se as exclusões aplicadas igualam ou superam o valor da receita bruta de vendas.
15. Registre-se que as Superintendências Regionais da Receita Federal do Brasil da 9ª e da 10ª Regiões Fiscais já haviam exarado entendimento idêntico ao da Solução de Consulta Cosit nº 65, de 2014, por meio da Solução de Consulta SRRF/9ª RF/Disit nº 214, de 2009, e da Solução de Consulta SRRF/10ª RF/Disit nº 127, de 2008. Entretanto, diferentemente das soluções citadas acima, a Solução de Consulta Cosit nº 65, de 2014, por força do art. 9º da IN RFB nº 1.396, de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB, e respalda o sujeito passivo que a aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre na hipótese por ela abrangida.
16. Contudo, a Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 8ª Região Fiscal (SRRF08) manifestou a esta Cosit inconformidade com o entendimento firmado na Solução de Consulta Cosit nº 65, de 2014. Informa que aquela Superintendência vinha entendendo que as aquisições junto a cooperativas não davam direito à apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, por força do art. 3º, § 2º, II das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, combinado com as exclusões da base de cálculo a que têm direito as cooperativas. Com base nes-

se entendimento, Delegacias da Receita Federal daquela Região Fiscal vinham glosando créditos de contribuintes que adquiriam produtos de cooperativas. Informa ainda que o entendimento aplicado foi acatado por algumas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), em processos que cita em documento que segue anexo a esta Nota Técnica (Informação nº 01 SRRF08/Disit, de 27 de maio de 2014).

17. A interpretação adotada na 8ª Região Fiscal, segundo a qual a vedação ao crédito prevista no art. 3º, § 2º, II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, não se refere apenas às desonerações aplicáveis diretamente sobre a receita decorrente da operação de compra e venda, mas também se estende aos benefícios de redução de base de cálculo da cooperativa vendedora, traz diversos problemas para sua aplicação. Em primeiro lugar, como o crédito, regra geral, independe do montante devido das contribuições, mas de ter havido pagamento dessas em razão da operação, o adquirente teria de ter acesso à contabilidade da cooperativa vendedora para saber se as exclusões a que ela tem direito igualam ou superam a base de cálculo. Além disso, esse controle teria de ser feito em momento posterior à operação de compra e venda, depois de encerrado o período de apuração, e a apuração dos valores devidos da Contribuição para o Pis/Pasep e da Cofins pelo adquirente dependeria da apuração dos valores devidos pela cooperativa.
18. Ademais, em última análise, admitir que o direito ao creditamento por parte do adquirente depende de haver sujeição ao pagamento das mencionadas contribuições em momento posterior ao auferimento, pelo vendedor, da receita decorrente da operação, importa, inexoravelmente, exigir que este apure valor a pagar ao final do período de apuração. Em razão disso, seria necessário vedar o direito de creditamento pelo adquirente em diversas outras hipóteses, como nos casos em que o vendedor apurasse no período créditos em valor superior aos débitos das contribuições, ou apurasse crédito presumido igual ao débito decorrente da operação, o que não se mostra razoável.”

5. Diferentemente, o órgão regional da RFB em São Paulo, entende que tal posicionamento não deve prevalecer, ao menos no que concerne às compras efetuadas de cooperativas agropecuárias por sujeitos passivos submetidos à não cumulatividade da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS. Com efeito, a Informação nº 01, de 27 de maio de 2014, da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 8ª Região Fiscal, após citar algumas soluções de consulta do Órgão¹, expressa sua inconformidade com o entendimento da COSIT/RFB, nos seguintes termos:

“17. Quanto à SC Cosit nº 65, de 2014, foco da presente Informação, esta examinou se, até 31/12/2011, **“aquisições das sociedades cooperativas que submetem o produto à atividade agroindustrial prevista no art. 8º, § 6º, da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004”**, ensejavam apuração de créditos às pessoas jurídicas exportadoras que efetuavam tais aquisições de produto agroindustrial junto a essas cooperativas.

18. Exame do teor do parágrafo 6 daquela SC Cosit nos parece afastar a possibilidade de a ressalva (*“observados os limites e condições previstos na legislação”*) encontrada em sua ementa tocar à vedação ao direito ao crédito disposta no art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis nº 10.833, de 2003, nº 10.637, de 2002. Assim coloca a Solução em seu parágrafo 6:

6. De acordo com o art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições não dá direito a crédito. As Instruções de Preenchimento do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Socias (Dacon Mensal-Semestral 2.8, aprovado pela Instrução Normativa nº 1.386, de 21 de agosto de 2013), esclarecem:

Atenção:

¹ A manifestação da 8ª Região Fiscal cita Soluções de Consulta e procura demonstrar a concordância ou discordância entre elas. Considerando que o questionamento efetuado pela RFB não toca em congruências ou incongruências de suas soluções de consulta, optou-se por centrar o estudo no tema sem mencionar as outras soluções que dizem respeito a matéria, eis que entendemos que se trata de assunto interno da RFB.

1) Não dará direito a crédito, não devendo compor o total a ser informado nas Linhas 06A/01 a 06A/13, 06A/16 a 06A/21, 06A/25, 06A/26 e 06A/30, o valor:

a) de mão-de-obra paga a pessoa física, observadas as disposições das Linhas 06A/18, 06A/25 e 06A/26;

b) relativo à aquisição de bens ou serviços não alcançados pela incidência das contribuições ou sujeitos à alíquota 0 (zero); e

c) relativo à aquisição de bens ou serviços isentos quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela incidência da contribuição.”

18. Nesse ponto, vale transcrever o multicitado inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003:

“Art. 3º ...

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0(zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.” (grifou-se)

(...)

20. Em seu parágrafo 6, a SC Cosit nº 65, de 2014, remete a tais disposições legais, e destaca que “a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições não dá direito a crédito”. Porém, como acima pode se observar, em seguida o mesmo parágrafo 6 parece restringir o alcance dessas disposições legais àquele dos esclarecimentos contidos nas instruções de preenchimento da DACON mensal-semestral 2.8 que transcreve.

21. Além de destacarem a impossibilidade de apuração de créditos em relação à mão-de-obra paga a pessoa física, aquelas instruções de preenchimento limitam-se a alertar que não enseja direito a crédito o valor: “*b) relativo à aquisição de bens ou serviços não alcançados pela incidência das contribuições ou sujeitos à alíquota 0 (zero)*”; e “*c) relativo à aquisição de bens ou serviços isentos quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0(zero), isentos ou não alcançados pela incidência da contribuição.*”
22. A nosso ver, trata-se apenas de um conjunto de alertas, sem pretensões de delimitar a interpretação das disposições legais em pauta.
23. **Como claramente se verifica na transcrição acima, ao vedar o direito ao crédito o inciso II do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, não restringiu tal vedação às aquisições de bens e serviços não alcançados pela incidência das contribuições, sujeitos a alíquota 0 (zero) ou isentos, sobre as quais alertam as instruções do DACON. Pelo contrário, o referido dispositivo legal veda o direito ao crédito sobre o valor das aquisições de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições, ou seja, tal vedação é muito mais ampla, e alcança qualquer forma de não sujeição ao pagamento, sejam as decorrentes de não incidência, alíquota 0 (zero) e isenção (com a ressalva do próprio dispositivo), destacadas pelas instruções do DACON, sejam as decorrentes de qualquer outra forma de não sujeição ao pagamento das contribuições, como, por exemplo, suspensão e exclusão da base de cálculo, não mencionadas por aquelas instruções de preenchimento.**
24. Em seu parágrafo 7, a SC Cosit nº 65, de 2014, adiciona:
- 7. As receitas das cooperativas, regra geral, estão sujeitas ao pagamento das contribuições. As exclusões da base de cálculo às quais as cooperativas têm direito não se confundem com não incidência, isenção, suspensão ou redução de alíquota a 0 (zero) nas suas vendas, o que impediria o aproveitamento de crédito por parte dos compradores de seus produtos. As sociedades cooperativas, além da incidência da Contribuição para*

o PIS/Pasep e da Cofins sobre o faturamento, também apuram a Contribuição para o PIS/Pasep com base na folha de salários relativamente às operações referidas na MP nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, art. 15, I a V. (destacou-se)

25. Como bem coloca o parágrafo 7 acima transcrito, as “receitas das cooperativas, **regra geral**, estão sujeitas ao pagamento das contribuições” Entretanto, a vedação legal trazida pelo inciso II do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, **parece-nos inviabilizar análise de caráter geral**, uma vez que exige exame da sujeição ao pagamento das contribuições sobre cada **aquisição de bem ou serviço**.
26. Em seguida, aquele parágrafo 7 coloca que “exclusões da base de cálculo às quais as cooperativas têm direito não se confundem com não incidência, isenção, suspensão ou redução de alíquota a 0 (zero) nas suas vendas, o que impediria o aproveitamento de crédito por parte dos compradores de seus produtos”.
27. Como se sabe, a vedação legal trazida pelo inciso II do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, é dirigida à “aquisição de bens ou serviço **não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção**, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)” (destacou-se). Ou seja, a **vedação legal se dirige a todas as aquisições não sujeitas ao pagamento** das contribuições, **não apenas àquelas alcançadas por “não incidência, isenção, suspensão ou redução de alíquota a 0 (zero).”**
28. De todo modo, ainda que de alguma formam se entendesse que a vedação legal atinge apenas as aquisições sujeitas a “não incidência, isenção, suspensão ou redução de alíquota a 0 (zero)”, **ela não deixaria de alcançar as aquisições de bens ou serviços sujeitas a exclusão da base de cálculo**, caso acolhidas as lições do Prof. Paulo de Barros Carvalho (prof. Titular USP/PUC-SP. AFRF aposentado), que descreve a isenção como o “*encontro de duas normas jurídicas, sendo uma a regra-matriz de incidência*

tributária e outra a regra de isenção, com seu caráter supressor da área de abrangência de qualquer dos critérios da hipótese ou da consequência da primeira (regra-matriz)”.

(...)

30. Ou seja, partindo-se dessas lições, identificamos, no que tange à receita da cooperativa relativa aos produtos antes a ela repassados pelos cooperados, o art. 15, inciso I, da MP 2.158-35, de 2001, bem como o art. 17 da Lei nº 10.684, de 2003, como **regras de isenção que investem contra a regra matriz de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep sobre o faturamento e da Cofins, mutilando-lhes o critério quantitativo do consequente, pela base de cálculo.**
31. É de se observar que o art. 15, inciso I, da MP 2.158-35, de 2001, e o art. 17 da Lei nº 10.684, de 2003, não estabelecem mera redução de base de cálculo, o que caracterizaria isenção parcial, isto é, “*singela providência modificativa que reduz o quantum de tributo que deve ser pago*”. Pelo contrário, **naquilo que toca à receita da cooperativa relativa aos produtos antes a ela repassados pelos cooperados, a base de cálculo das contribuições em tela se encontra totalmente anulada.**

(...)

36. Passamos ao exame da SC nº 214-SRRF/9ª RF/Disit, de 2009, que assim dispõe em sua ementa:

*“No período entre o início da produção de feitos ao art. 8º da Lei nº 10.925/2004 (01/08/2004) e da publicação da IN SRF nº 636/2006 (04/04/2006), **podem ser descontados créditos integrais relativos aos produtos adquiridos de pessoas jurídicas e de cooperativas de produção agropecuária e que correspondam às hipóteses de crédito do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.** (destacou-se)*

37. Na fundamentação daquela Solução, encontra-se apenas o seguinte parágrafo a respeito de aquisições junto a cooperativas:

“16. No que concerne às aquisições de cooperativas também realizadas no período, poderia ser questionado se as exclusões da base de cálculo das contribuições constantes do art. 15, I, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e do art. 17 da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, não vedariam o crédito, por não estarem os bens adquiridos sujeitos ao pagamento das contribuições, conforme exige o inciso II do § 2º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003. Contudo, entendemos que as referidas normas abrangem somente a determinação do quantum debeat das contribuições, com a exclusão da base de cálculo ocorrendo no campo das despesas da cooperativa, não das receitas. Estas estão formalmente sujeitas à tributação, conforme exigem os dispositivos mencionados. Assim, cabe também o desconto de créditos integrais (alíquotas de 1,65 e 7,6%) em relação às aquisições de produtos agroindustriais, realizadas entre 1º de agosto de 2004 e 3 de abril de 2006, de cooperativas de produção agropecuária, cuja utilização seja como insumo na produção de produtos agroindustriais.” (destacou-se)

38. A despeito das previsões do “art. 15, I da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e do art. 17 da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003,” a SC nº 214-SRRF/9ª RF/Disit, de 2009, afasta a vedação estabelecida pelo art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, e reconhece direito à **apuração de créditos em relação à aquisição de produtos agroindustriais de cooperativa sustentando que as receitas da cooperativa “estão formalmente sujeitas à tributação.”**

39. Entretanto, como se sabe, a vedação à apuração de créditos estabelecida pelo art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, é dirigida às aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições em pauta, o que não se confunde

- com a circunstância de tais aquisições (ou seja, as receitas da cooperativa) estarem ou não “*formalmente sujeitas à tributação*”.
40. A gênese da exclusão da base de cálculo prevista pelo inciso I do art. 15 da MP nº 2.158-35, de 2001, ocorrida em um período anterior ao advento do regime não cumulativo de apuração e, assim, anterior à possibilidade de apuração de créditos, de fato a nós parece relacionada à necessidade de apuração das contribuições em pauta pela cooperativa levar em conta sua ‘despesa’ com o repasse de valores aos cooperados, como menciona a Solução.
41. No entanto, **não nos parece que o exame da gênese da previsão de uma exclusão de base de cálculo, seja ela qual for, tenha como ser determinante para o exame da vedação legal à apuração de créditos em análise.**
42. O que a nós parece relevante **é o fato de que**, ainda que se adote o entendimento da SC nº 214-SRRF/9ª RF/Disit, de 2009, no sentido que as exclusões de base de cálculo previstas pelo art. 15, inciso I, da MP nº 2.158-35, de 2001, e no art. 17 da Lei nº 10.684, de 2003, “*abrangem somente a determinação do quantum debeatur das contribuições*”, **essas exclusões exterminam completamente o quantum debeatur relativo aos bens entregues pelos cooperados à cooperativa, ou seja, tornam totalmente não “sujeitas ao pagamento das contribuições em pauta” as receitas da cooperativa com a venda dos produtos a ela entregues pelos cooperados, tenha sido o beneficiamento realizado por ela ou já antes pelos cooperados.** Sendo assim, parece-nos **incontornável a vedação legal à apuração de créditos com base na aquisição junto à cooperativa de produtos antes a ela entregues pelos cooperados** para beneficiamento e comercialização, ou mesmo apenas para comercialização.
43. Nesse ponto, cabe destacar que, caso os produtos entregues pelos cooperados à cooperativa fossem **bens infungíveis, seria possível relacionar-se de forma nítida os valores repassados pela cooperativa aos cooperados, bem como os custos pro ela eventualmente agregados, aso produtos antes a ela entregues para sua comercialização pelos cooperados.** Portanto, não nos parece que neste caso haveria espaço a discussão sobre o cabimento da exclusão completa desses valores e custos da base de cálculo

das contribuições em exame, ou seja, não haveria discussão sobre o fato de que **as receitas da cooperativa com a venda desses produtos (bens infungíveis) antes a ela entregues pelos cooperados não estariam sujeitas a pagamento dessas contribuições**, e, assim, **que descaberia a apuração de créditos pela pessoa jurídica que os adquirisse**.

44. Não identificamos como o entendimento pode ser diferente **caso os produtos entregues pelos associados sejam bens fungíveis**, como pexep, café. **Calcular-se a participação porcentual dos bens repassados pelos cooperados dentro do total das vendas da cooperativa**, buscando assim identificar sobre qual parcela de suas receitas a cooperativa não está sujeita a pagamento das contribuições, a nosso ver não se trata de aplicação indevida do método de rateio proporcional estabelecido pelo art. 3º, § 8º, da Lei nº 10.833, de 2003, mas de uma **forma natural de lidar-se, com amparo matemático, com transações envolvendo esse tipo de bem**.

(...)

64. Enfim, em curta síntese são essas as nossas observações a respeito do teor da SC Cosit nº 65, de 2014:

- a) O inciso II do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, veda o direito a crédito referente ao valor da aquisição de bens e serviços 'não sujeitos ao pagamento das contribuições'. No entanto, parece-nos que a SC Cosit nº 65, de 2014, e a SC nº 214 – SRRF/9ª RF/Disit, de 2009, não atacam a questão da sujeição, ou não, das aquisições efetuadas junto a cooperativas ao pagamento das contribuições em pauta. De todo modo, ainda que a vedação leal à apuração de créditos não fosse dirigida à “*aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento*” das contribuições, mas o fosse às aquisições que fruam de “*não incidência, isenção, suspensão ou redução de alíquota a 0 (zero)*”, como coloca a SC Cosit nº 65, de 2014, há de se notar que as exclusões da base de cálculo encontradas no art. 15, inciso I, da MP 2.158-35, de 2001, bem como no art. 17 da Lei nº 10.684, de 2003, caracterizam-se como regras de isenção que investem contra a regra

matriz de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep sobre o faturamento e da Cofins, mutilando-lhes o critério quantitativo do consequente, pela base de cálculo. No que toca às receitas da cooperativa relativas aos produtos a ela entregues pelos cooperados, as referidas normas isentivas não permitem cogitar-se de 'sujeição a pagamento' das contribuições em pauta. Mesmo que se afaste a doutrina do Prof. Paulo de Barros, a nosso ver a adoção de linha doutrinária que entenda a exclusão da base de cálculo como simples '*dispensa de pagamento*' tampouco permite afastar a vedação legal à apuração de créditos em aquisições junto a cooperativas de produtos antes a ela entregues por cooperados. Afinal, a vedação legal à apuração de créditos é dirigida à "aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento" das contribuições, e as receitas das cooperativas relativas aos produtos antes a ela entregues pelos cooperados encontram-se, por efeito do art. 15, inciso I, da MP 2.158-35, de 2001, e do art. 17 da Lei nº 10.684, de 2003, completamente '*dispensados de pagamento*'.

- b) Com diferente perfil, a Solução de Consulta nº 127 – SRRF/10ª RF/Disit, de 2008, também aponta no mesmo sentido da SC Cosit nº 65, de 2014. Porém, preocupou-se em analisar se da hipótese de suspensão estabelecida pelo art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, poderia decorrer vedação à apuração de créditos por adquirente revendedora de carnes. Afastou a vedação ao direito a crédito trazida pelo art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis nº 10.833, de 2003, nº 10.637, de 2002, sem examiná-la, ao menos de forma expressa, à luz das exclusões da base de cálculo permitidas às sociedades cooperativas pelo art. 15, I, da Mp nº 2.158-35, de 2001, e pelo art. 17 da Lei nº 10.684, de 2003.
- c) Ainda no campo das Soluções de Consulta, a SC nº 46 – SRRF09/Disit, de 2013, embora destinada a questionamento distinto do enfrentado pela SC Cosit nº 65/2014, traz fundamentação que a nosso ver se choca com a utilizada nessa SC Cosit. Tanto a '*primeira linha de raciocínio*' que apresenta, a qual, partindo de julgado do STF, identifica a exclusão da base de cálculo como uma isenção, como a '*segunda linha*

de raciocínio, a qual identifica equivalência entre ‘suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência’ e ‘exclusão da base de cálculo’ a partir do § 3º do art. 1º da Lei nº 10.833, de 2003, parece-nos dissonantes da afirmação da SC Cosit nº 65, de 2014, de que as exclusões da base de cálculo “*não se confundem com não incidência, isenção, suspensão ou redução de alíquota a 0 (zero)*).

- d) A nosso ver, a referência à apuração da contribuição para o PIS/Pasep com base na folha de salários, da maneira como inserida na SC Cosit nº 65, de 2014, leva à percepção equivocada de que essa apuração seria de alguma maneira relevante à matéria em exame, isto é, que a ocorrência desse tipo de pagamento, embora não decorra da incidência da Contribuição sobre o faturamento, permitiria afastar a vedação à apuração de créditos estabelecida pelo inciso II do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003. Relato da Derat-SPO confirma a ocorrência desse tipo de entendimento equivocado entre os contribuintes.
- e) Não nos parece consistente entender-se que uma ‘aquisição de um conjunto de bens’ está sujeita ao pagamento das contribuições’ em pauta apenas em razão de a recita de venda de alguns itens desse conjunto de bens ter sido sujeita ao pagamento dessas contribuições. Ou seja, não nos parece possível afastar a vedação legal à apuração de créditos pela compradora, estabelecida no art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, em relação à aquisição de todo o conjunto de bens, se apenas a receita de venda de alguns itens sujeitou-se ao pagamento das contribuições. Tratando-se da aquisição de conjunto de bens infungíveis, é possível relacionar-se de forma nítida os valores repassados pela cooperativa aos cooperados, bem como os custos por ela eventualmente agregados, aos produtos antes a ela entregues para comercialização pelos cooperados. Tratando-se da aquisição de conjunto de bens fungíveis, como, por exp., o café em pauta, parece-nos que cabe calcular-se a participação porcentual dos bens repassados pelos cooperados dentro do total daquela venda da cooperativa, buscando-se assim dimensionar a

receita de venda da cooperativa que não se sujeitou a pagamento das contribuições. Embora na reunião de 20/05/2014 tenha havido discussão dessa questão, a SC Cosit nº 65, de 2014, a ela não toca de forma direta. Suas orientações dispensam essa discussão na medida em que orientam no sentido de que as aquisições de café beneficiado, junto à cooperativa que o beneficiou ou apenas vendeu, sempre ensejam apuração de créditos à pessoa jurídica exportadora adquirente, independentemente de a cooperativa haver de fato se sujeitado ao pagamento das contribuições em pauta em relação à receita de venda de algumas, de todas, ou de nenhuma das sacas vendidas conjuntamente.

- e) Posicionamento diametralmente oposto ao da SC Cosit nº 65, de 2014, é encontrado no Acórdão 16-45.175- 6ª Turma da DRJ/SP1, de 2013 (Processo nº 16561.720083/2012-83), que analisou Auto lançado pela Dimac-SPO, e no Acórdão 05-40.589-3ª da DRJ/Campinas, também de 2013 (processo nº 10845.0001184/2006-23), que analisou glosa de compensações efetuada pela DRF Santos. Entendemos que o exame da matéria aqui em pauta não pode prescindir de análise dos dois sólidos trabalhos desenvolvidos naquelas duas unidades da 8ª RF, muito menos dos cuidadosos e bem fundamentados Acórdãos que a DRJ/SP1 e a DRJ/CPS produziram ao analisa-los.
- f) Também nos parece que o exame da matéria não pode prescindir de atenção ao posicionamento da PGFN a seu respeito. Em sua manifestação levado ao julgamento dos recursos apresentados contra o já referida Acórdão 16-45.175- 6ª Turma da DRJ/SP1, de 2013, aquela procuradoria, conforme aponta mensagem eletrônica encaminhada à RFB, externou entendimento oposto ao sustentado pela SC Cosit nº 65, de 2014.”

6. Em suma, cabe perquirir, para o deslinde do questionamento posto pela Receita Federal do Brasil, o alcance do mandamento contido no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003. Assim, importa verificar o que significa dizer que: “*não dará direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição*”, nos exatos termos do dispositivo em questão.

7. É o relatório.

II

Tributação das cooperativas pela contribuição ao PIS/Pasep e pela COFINS

8. Embora a consultante tenha elaborado a pergunta em termos genéricos, indagando o alcance de dispositivo aplicável a todos os contribuintes sujeitos ao regime não cumulativo dessas contribuições, a situação da vida que subjaz à dúvida da RFB envolve as sociedades cooperativas sujeitas ao regime não cumulativo das contribuições ao PIS e da COFINS, quando na posição de vendedores de bens a pessoas jurídicas também submetidas à não cumulatividade. Daí a importância de tecer breves considerações acerca da tributação dessas cooperativas, em ordem a averiguar a existência de alguma peculiaridade que as afaste da regra geral para geração de créditos aplicável aos demais contribuintes submetidos à não cumulatividade da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS.

9. Como sabemos, as sociedades cooperativas atuam em diversos setores de atividade econômica, havendo, assim, sociedades cooperativas agropecuárias, sociedades cooperativas médicas, sociedades cooperativas de consumo, cooperativas de trabalho, entre outras.

10. Qualquer que fosse o setor econômico no qual uma cooperativa atuasse, ela sempre estaria sujeita – ou pelo menos desde a Medida Provisória Nº 2.158, de 2001, que revogou a isenção de COFINS às cooperativas, ao revogar o inciso I do art. 6º da Lei Complementar Nº 70, de 1991, diploma que implementou a COFINS² - à contribuição ao PIS/PASEP e à COFINS, sob modalidade cumulativa.

11. À época, a contribuição ao PIS/PASEP e a COFINS tinham suas materialidades prescritas, respectivamente, na Lei Complementar Nº 07, de 1970, expressamente confirmada pelo art. 239 da Constituição Federal³, e

² LC Nº 70, de 1991: “Art. 6º São isentas da contribuição: I - as sociedades cooperativas que observarem ao disposto na legislação específica, quanto aos atos cooperativos próprios de suas finalidades; (Revogado pela Medida Provisória nº 2158-35, de 24.8.2001) II - as sociedades civis de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987; III - as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei. (Revogado pela Medida Provisória nº 2158-35, de 24.8.2001)”. Importa registrar que a constitucionalidade dessa revogação ainda é discutida judicialmente. Ao respeito, RE 598.085/RG/RJ, de 10 de junho de 2009, e RE 672215/RG/CE, Dje 27 de abril de 2012.

³ LC Nº 07, de 1970: “Art. 1º - É instituído, na forma prevista nesta Lei, o Programa de Integração Social, destinado a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas. (...)”

Art. 2º - O Programa de que trata o artigo anterior será executado mediante Fundo de Participação, constituído por depósitos efetuados pelas empresas na Caixa Econômica Federal.

pela Lei Complementar N° 70, de 1991, já fundada no art. 195, I, da CF⁴.

12. Posteriormente, os artigos 2° e 3° da Lei N° 9.718, de 27 de novembro de 1998, alteraram a incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, prevendo, além do que contido nas leis complementares citadas, exclusões de receitas das suas respectivas bases de cálculo para todos os contribuintes a ela sujeitos:

Art. 2° As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei. (Vide Medida Provisória n° 2158-35, de 2001)

Art. 3° O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica. (Vide Medida Provisória n° 2158-35, de 2001) (Vide Medida Provisória n° 627, de 2013) (Vigência)

(§ 1° Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. (Revogado pela Lei n° 11.941, de 2009))

Parágrafo único - A Caixa Econômica Federal poderá celebrar convênios com estabelecimentos da rede bancária nacional, para o fim de receber os depósitos a que se refere este artigo.

Art. 3° - O Fundo de Participação será constituído por duas parcelas:

a) a primeira, mediante dedução do Imposto de Renda devido, na forma estabelecida no § 1° deste artigo, processando-se o seu recolhimento ao Fundo juntamente com o pagamento do Imposto de Renda;

b) a segunda, com recursos próprios da empresa, calculados com base no faturamento, como segue: (Vide Lei Complementar n° 17, de 1973)

1) no exercício de 1971, 0,15%;

2) no exercício de 1972, 0,25%;

3) no exercício de 1973, 0,40%;

4) no exercício de 1974 e subsequentes, 0,50%.(...)

⁴ **LC N° 70, de 1991:** “ Art. 1° Sem prejuízo da cobrança das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), **fica instituída contribuição social para financiamento da Seguridade Social, nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, devida pelas pessoas jurídicas inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, destinadas exclusivamente às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social.** Art. 2° A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o **faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço** de qualquer natureza.

Parágrafo único. **Não integra a receita de que trata este artigo, para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição, o valor:**

a) do imposto sobre produtos industrializados, quando destacado em separado no documento fiscal;

b) das vendas canceladas, das devolvidas e dos descontos a qualquer título concedidos incondicionalmente.

§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário; (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência)

II - as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001) (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência)

IV - a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente. (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência)

V - a receita decorrente da transferência onerosa a outros contribuintes do ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009). (Produção de efeitos). (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência) (Vide Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 3º (Revogado pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 4º Nas operações de câmbio, realizadas por instituição autorizada pelo Banco Central do Brasil, considera-se receita bruta a diferença positiva entre o preço de venda e o preço de compra da moeda estrangeira.

§ 5º Na hipótese das pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, serão admitidas, para os efeitos da COFINS, as mesmas exclusões e deduções facultadas para fins de determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP.

§ 6º Na determinação da base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, as pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, além das exclusões e deduções mencionadas no § 5º, poderão excluir ou deduzir: (Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

I - no caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil e cooperativas de crédito: (Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

a) despesas incorridas nas operações de intermediação financeira; (Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

b) despesas de obrigações por empréstimos, para repasse, de recursos de instituições de direito privado; (Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

c) deságio na colocação de títulos; (Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

d) perdas com títulos de renda fixa e variável, exceto com ações; (Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

e) perdas com ativos financeiros e mercadorias, em operações de hedge; (Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

II - no caso de empresas de seguros privados, o valor referente às indenizações correspondentes aos sinistros ocorridos, efetivamente pago, deduzido das importâncias recebidas a título de cosseguro e resseguro, salvados e outros ressarcimentos. (Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

III - no caso de entidades de previdência privada, abertas e fechadas, os rendimentos auferidos nas aplicações financeiras destinadas ao pagamento de benefícios de aposentadoria, pensão, pecúlio e de resgates; (Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

IV - no caso de empresas de capitalização, os rendimentos auferidos nas aplicações financeiras destinadas ao pagamento de resgate de títulos. (Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

§ 7º As exclusões previstas nos incisos III e IV do § 6º restringem-

-se aos rendimentos de aplicações financeiras proporcionados pelos ativos garantidores das provisões técnicas, limitados esses ativos ao montante das referidas provisões. (Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

§ 8º Na determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, poderão ser deduzidas as despesas de captação de recursos incorridas pelas pessoas jurídicas que tenham por objeto a securitização de créditos: (Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

I - imobiliários, nos termos da Lei nº 9.514, de 20 de novembro de 1997; (Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

II - financeiros, observada regulamentação editada pelo Conselho Monetário Nacional. (Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

III - agrícolas, conforme ato do Conselho Monetário Nacional. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 9º Na determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, as operadoras de planos de assistência à saúde poderão deduzir: (Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

I - co-responsabilidades cedidas; (Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

II - a parcela das contraprestações pecuniárias destinada à constituição de provisões técnicas; (Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

III - o valor referente às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos, efetivamente pago, deduzido das importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidades. (Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

§ 9º-A. Para efeito de interpretação, o valor referente às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos de que trata o inciso III do § 9º entende-se o total dos custos assistenciais decorrentes da utilização pelos beneficiários da cobertura oferecida pelos planos de saúde, incluindo-se neste total os custos de beneficiários da própria operadora e os beneficiários de outra operadora atendidos a título de transferência de responsabilidade assumida. (Incluído pela Lei nº 12.873, de 2013)

§ 9º-B. Para efeitos de interpretação do caput, não são considerados receita bruta das administradoras de benefícios os valores devidos a outras operadoras de planos de assistência à saúde. (Incluído pela Lei nº 12.995, de 2014)

§ 10. Em substituição à remuneração por meio do pagamento de tarifas, as pessoas jurídicas que prestem serviços de arrecadação de receitas federais poderão excluir da base de cálculo da Cofins o valor a elas devido em cada período de apuração como remuneração por esses serviços, dividido pela alíquota referida no art. 18 da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 11. Caso não seja possível fazer a exclusão de que trata o § 10 na base de cálculo da Cofins referente ao período em que auferida remuneração, o montante excedente poderá ser excluído da base de cálculo da Cofins dos períodos subsequentes. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 12. A Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda disciplinará o disposto nos §§ 10 e 11, inclusive quanto à definição do valor devido como remuneração dos serviços de arrecadação de receitas federais. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

13. O parágrafo primeiro do artigo 3º da Lei Nº 9.718, de 1998, foi considerado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 346.084/PR, Dje 01 de setembro de 2006. É que a Lei Nº 9.718, de 1998, fora publicada dias antes da Emenda Constitucional Nº 20, de 15 de dezembro de 1998, que lhe daria substrato, ampliando as materialidades passíveis de serem tributadas pelas tais contribuições, acrescentando a receita bruta, ao lado do faturamento e da folha de salários, como base imponible no art. 195 da CF. Ainda assim, o dispositivo remanescente continuou a dispor sobre a base de cálculo dos tributos, incidentes, a partir da declaração de inconstitucionalidade, não mais sobre a receita bruta⁵, mas sobre o faturamento do contribuinte⁶.

⁵ Após a emenda constitucional 20/98, inconstitucionalidade do art. 3º da Lei Nº 9.718, de 1998

⁶ É bom lembrar que a folha de salários também pode figurar como base imponible, caso da contribuição ao PIS/PASEP devida pela Organização das Cooperativas Brasileiras – OCB e pelas Organizações Estaduais de Cooperativas, nos termos do inciso X do art. 13 da Medida Provisórias Nº 2158-35, de 2001:

“Art. 13. A contribuição para o PIS/PASEP será determinada com base na folha de salários, à alíquota de um por cento, pelas seguintes entidades:

I - templos de qualquer culto;

14. No caso das sociedades cooperativas, além das exclusões de receitas aplicáveis às bases de cálculo de qualquer contribuinte ao PIS/PASEP e da COFINS, nos termos do art. 3º da Lei Nº 9.718, de 1998, o legislador criou novas exclusões destas bases de cálculo -- ou desses critérios materiais de suas respectivas hipóteses de incidência, nos termos do que veio a dispor o art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, que veicula:

“Art. 15. As sociedades cooperativas poderão, observado o disposto nos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 1998⁷, excluir da base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP:

I - os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa;

II - as receitas de venda de bens e mercadorias a associados;

III - as receitas decorrentes da prestação, aos associados, de serviços especializados, aplicáveis na atividade rural, relativos a assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemblhadas;

IV - as receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produção do associado;

V - as receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos junto a instituições financeiras, até o limite dos encargos a estas devidos.

§ 1º Para os fins do disposto no inciso II, a exclusão alcançará somente as receitas decorrentes da venda de bens e mercadorias vinculados diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa.

II - partidos políticos;

III - instituições de educação e de assistência social a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997;

IV - instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997;

V - sindicatos, federações e confederações;

VI - serviços sociais autônomos, criados ou autorizados por lei;

VII - conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas;

VIII - fundações de direito privado e fundações públicas instituídas ou mantidas pelo Poder Público;

IX - condomínios de proprietários de imóveis residenciais ou comerciais; e

X - a Organização das Cooperativas Brasileiras - OCB e as Organizações Estaduais de Cooperativas previstas no art. 105 e seu § 1º da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971.

⁷ Inconstitucionalidade, decisão do STF, novas leis.

§ 2º Relativamente às operações referidas nos incisos I a V do **caput**:

I - a contribuição para o PIS/PASEP será determinada, também, de conformidade com o disposto no art. 13;

II - serão contabilizadas destacadamente, pela cooperativa, e comprovadas mediante documentação hábil e idônea, com a identificação do associado, do valor da operação, da espécie do bem ou mercadorias e quantidades vendidas.

Art. 16. As sociedades cooperativas que realizarem repasse de valores a pessoa jurídica associada, na hipótese prevista no inciso I do art. 15, deverão observar o disposto no art. 66 da Lei nº 9.430, de 1996.

15. Após a decretação da inconstitucionalidade do art. 3º da Lei Nº 9.718, de 1998, foram editadas as Medidas Provisórias Nº 66, de 2002, e Nº 135, de 2003, convertidas, respectivamente, na Lei Nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, que instituiu a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) e na Lei Nº 10.833, de 2003, que instituiu a não cumulatividade da Contribuição social sobre o faturamento – COFINS, **e que passaram a fixar novos preceitos normativos a respeito das bases de cálculo desses tributos, respectivamente:**

Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014) (Vide art. 119 da Lei nº 12.973/2014)

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do **caput** do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014) (Vide art. 119 da Lei nº 12.973/2014)

§ 2º A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no **caput** e no § 1º. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014)

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;

II - (VETADO)

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV - de venda dos produtos de que tratam as Leis nº 9.990, de 21 de julho de 2000, nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, ou quaisquer outras submetidas à incidência monofásica da contribuição;

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita.

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de participações societárias, que tenham sido computados como receita; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014) (Vide art. 119 da Lei nº 12.973/2014)

VI - de que trata o inciso IV do **caput** do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014) (Vide art. 119 da Lei nº 12.973/2014)

VII - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes

do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009)

VIII - financeiras decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do **caput** do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, referentes a receitas excluídas da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014) (Vide art. 119 da Lei nº 12.973/2014)

IX - relativas aos ganhos decorrentes de avaliação de ativo e passivo com base no valor justo; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014) (Vide art. 119 da Lei nº 12.973/2014)

X - de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014) (Vide art. 119 da Lei nº 12.973/2014)

XI - reconhecidas pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014) (Vide art. 119 da Lei nº 12.973/2014)

XII - relativas ao valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções e reduções de que tratam as alíneas “a”, “b”, “c” e “e” do § 1º do art. 19 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014) (Vide art. 119 da Lei nº 12.973/2014)

XIII - relativas ao prêmio na emissão de debêntures. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014) (Vide art. 119 da Lei nº 12.973/2014)

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014)(Vide art. 119 da Lei nº 12.973/2014)

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do **caput** do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014)(Vide art. 119 da Lei nº 12.973/2014)

§ 2º A base de cálculo da Cofins é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no **caput** e no § 1º. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014)(Vide art. 119 da Lei nº 12.973/2014)

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);

II - de que trata o inciso IV do **caput** do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014)(Vide art. 119 da Lei nº 12.973/2014)

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV - de venda dos produtos de que tratam as Leis nºs 9.990, de 21 de julho de 2000, 10.147, de 21 de dezembro de 2000, 10.485, de 3 de julho de 2002, e 10.560, de 13 de novembro de 2002, ou quaisquer outras submetidas à incidência monofásica da contribuição;

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;
b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita.

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de participações societárias, que tenham sido computados como receita; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014) (Vide art. 119 da Lei nº 12.973/2014)

VI - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009)

VII - financeiras decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do **caput** do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, referentes a receitas excluídas da base de cálculo da Cofins; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014) (Vide art. 119 da Lei nº 12.973/2014)

VIII - relativas aos ganhos decorrentes de avaliação do ativo e passivo com base no valor justo; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014) (Vide art. 119 da Lei nº 12.973/2014)

IX - de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014) (Vide art. 119 da Lei nº 12.973/2014)

X - reconhecidas pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014) (Vide art. 119 da Lei nº 12.973/2014)

XI - relativas ao valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções e reduções de que tratam as alíneas “a”, “b”, “c” e “e” do § 1º do art. 19 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014) (Vide art. 119 da Lei nº 12.973/2014)

XII - relativas ao prêmio na emissão de debêntures. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014) (Vide art. 119 da Lei nº 12.973/2014)

16. E isso nos interessa porque a partir da Lei Nº 10.637, de 2002, e da Lei Nº 10.833, de 2003, algumas cooperativas deixaram de estar sujeitas ao regime cumulativo, passando à não cumulatividade quanto à incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS, são elas: as cooperativas agropecuárias e as cooperativas de consumo, nos termos expressos pelo inciso VI do art. 10 da Lei Nº 10.833, de 2003:

Art. 10 . Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º: (Vide Medida Provisória nº 252, de 15/06/2005).

I - as pessoas jurídicas referidas nos §§ 6º, 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, e na Lei nº 7.102, de 20 de junho de 1983;

II - as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;

III - as pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES;

IV - as pessoas jurídicas imunes a impostos;

V - os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, e as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei, referidas no art. 61 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição;

VI - sociedades cooperativas, exceto as de produção agropecuária, sem prejuízo das deduções de que trata o art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e o art. 17 da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, não lhes aplicando as disposições do § 7º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e as de consumo; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

17. Logo, as bases de cálculo da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS aplicáveis às cooperativas sujeitas ao regime não cumulativo veiculadas pelo artigo 1º da Lei nº 10.637, de 2002, e pelo artigo 1º da Lei Nº 10.833, de 2003, devem ainda ser ajustadas, no caso das cooperativas agropecuárias, pelas exclusões de receitas listadas pelo art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001.

18. É que, embora, originalmente as ditas exclusões do acima reproduzido art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, se referissem apenas à base de cálculo das cooperativas filiadas ao regime cumulativo, o inciso VI, do art. 10 da Lei Nº 10.833, de 2003, estendeu essas mesmas exclusões às cooperativas filiadas ao regime não cumulativo. O mesmo raciocínio se aplica para as exclusões previstas no art. 17 da Lei nº 10.864, de 2003, que veicula novas deduções das bases de cálculo das contribuições devidas pelas cooperativas:

Art. 17. Sem prejuízo do disposto no art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e no art. 1º da Medida Provisória nº 101, de 30 de dezembro de 2002, as sociedades cooperativas de produção agropecuária e de eletrificação rural poderão excluir da base de cálculo da contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS os custos agregados ao produto agropecuário dos associados, quando da sua comercialização e os valores dos serviços prestados pelas cooperativas de eletrificação rural a seus associados.

19. Mas não é só. Além das exclusões ou da restrição da composição da base de cálculo da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas, previstas no art. 1º da Lei Nº 10.637, de 2002, e da Lei Nº 10.833, de 2003; e, além das exclusões previstas no art. 15 da Medida Provisória Nº 2.158-35, de 2001, estendidas ao regime não cumulativo por força do inciso VI do art. 10 da Lei Nº 10.833, de 2003, este mesmo dispositivo estende às cooperativas agropecuárias o disposto no já transcrito art. 17 da Lei Nº 10.684, de 2003, que prevê exclusões específicas para as cooperativas agropecuárias, que estão filiadas todas ao regime não cumulativo; e além de todas essas exclusões, essas mesmas cooperativas agropecuárias sujeitas ao regime não cumulativo, como também as cooperativas de consumo, e todas as demais cooperativas, sujeitas ao regime cumulativo, possuem o direito a excluir de suas bases de cálculo da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS, o quanto previsto no art. 1º da Lei Nº 10.676, de 2003:

Art. 1º As sociedades cooperativas também poderão excluir da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, sem prejuízo do disposto no art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, as sobras apuradas na Demonstração do Resultado do Exercício, antes da destinação para a constituição do Fundo de Reserva e do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social, previstos no art. 28 da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971.

§ 1º As sobras líquidas da destinação para constituição dos Fundos referidos no **caput** somente serão computadas na receita bruta da atividade rural do cooperado quando a este creditadas, distribuídas ou capitalizadas pela sociedade cooperativa de produção agropecuárias.

§ 2º Quanto às demais sociedades cooperativas, a exclusão de que trata o **caput** ficará limitada aos valores destinados a formação dos Fundos nele previstos.

§ 3º O disposto neste artigo alcança os fatos geradores ocorridos a partir da vigência da Medida Provisória nº 1.858-10, de 26 de outubro de 1999.

20. É justamente a previsão de tantas exclusões da base de cálculo das contribuições devidas pelas cooperativas agropecuárias que parece mover a interpretação construída pela SRRF08, no sentido de que o esvaziamento do critério quantitativo dos tributos devidos por esses entes, caracterizaria essas reduções ou exclusões das bases de cálculo da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS devidas pelas cooperativas agropecuárias como hipótese **de não sujeição ao pagamento de tributos**, para fins de aplicação do art. 3º, §2º, II da Lei Nº 10.637, de 2002, e da Lei Nº 10.833, de 2003, com a proibição de geração de créditos para aqueles contribuintes ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas que adquirem insumos das cooperativas agropecuárias.

21. Com efeito, ainda segundo o raciocínio apresentado por aquela SRRF08, *“se não arcam com custos de PIS e COFINS, suas vendas não poderiam gerar crédito para os seus adquirentes, no caso de estes venderem seus produtos/serviços desonerados, pois que este fato configuraria hipótese de não geração de créditos nos termos do art. 3º, §2º, II da Lei Nº 10.637, de 2002, e da Lei Nº 10.833, de 2003.”*

22. A essa altura, parece importante esclarecer que não importa, para o presente estudo, avaliar os motivos políticos ou econômicos que levaram o legislador a inserir, em lei ordinária, estas exclusões de determinadas receitas das bases de cálculo desses tributos para as cooperativas agropecuárias ou para qualquer outro contribuinte.

23. Tais exclusões podem ser apreendidas, por exemplo, como uma simples delimitação ou um decote da base de cálculo das contribuições, se entendermos que, estando as riquezas tributáveis previstas na Constituição Federal - como estão, neste caso, previstas no art. 195 da CF - e que as exclusões já listadas consubstanciam a concreção da manifestação dessa riqueza ou a dação de significado às materialidades abertas, constitucionalmente previstas, e passíveis de serem preenchidas ou delimitadas por lei ordinária, nos termos do art. 149 e 195, §4º (a contrário senso) da CF e pelo julgado do RE 346.084 do STF.

24. Também há quem defenda que tais exclusões constituem meras hipóteses de não incidência tributária, dada uma eventual limitação ontológica da materialidade tributável das cooperativas, por eventual efeito do art. 79 da Lei Nº 5.764, de 1971. Estas hipóteses legais de não incidência teriam sido tecnicamente mal apresentadas pelo legislador ordinário como exclusões de base de cálculo ou isenções, mas, na verdade, constituiriam mero esclarecimento de que não haveria incidência sobre tais fatos. Por isso, diriam os de-

fensores dessa tese, essa não incidência não poderia ser amesquinhada pelo legislador ordinário, por força de um poder ou de um limite transcendental, metajurídico, anterior e superior ao poder constituinte originário⁸.

25. E as tais exclusões podem ser vistas, ainda, como benefícios tributários, se entendermos que ordinariamente toda a receita bruta ou todo faturamento deveria e poderia ser tributado pelo legislador ordinário, nos termos, também, do art. 149 e 195, §4º (a contrário senso) da CF e pelo julgado do RE 346.084 do STF.

26. Seja qual for a tese adotada, o fato é que tais exclusões persistem sendo implementadas e, em consequência delas, as cooperativas pagam (ou devem ou delas são exigíveis) quantia menor, a título de contribuição para o PIS/PASEP e a título de COFINS, que aquela quantia que seria exigível (ou devida ou paga) se não houvessem as sobreditas exclusões.

27. Também é premissa inafastável o fato de que, em alguns setores econômicos, as cooperativas podem pagar suas contribuições sobre bases de cálculo ainda menores que outras cooperativas, dedicadas a outras atividades ou atuantes em outros setores econômicos, como é o caso das cooperativas agropecuárias.

28. Pergunta-se: essa dilapidação ou erosão da base de cálculo da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS a que estão sujeitas as cooperativas subsumidas ao regime não cumulativo, especialmente - porque com maior intensidade, a que estão sujeitas as cooperativas agropecuárias - enseja a aplicação do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei Nº 10.637, de 2002, e da Lei Nº 10.833, de 2003? Em outras palavras, a redução da base de cálculo dessas contribuições para as cooperativas agropecuárias implica perda do direito de crédito para os adquirentes desses produtos?

III

Não cumulatividade da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS

29. Novamente, a alteração legal que instituiu a não cumulatividade da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS precedeu a alteração constitucional correlata. Foi apenas no final daquele ano de 2003, que adveio a

⁸ Parece ser uma das teses discutidas no Supremo Tribunal Federal por ocasião do julgamento do RE 672215/RG/CE, Dje 27 de abril de 2012.

Emenda Constitucional 42, de 19 de dezembro de 2003, e que acrescentou um § 12 ao art. 195 da CF, *constitucionalizando* a não cumulatividade da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS, sem especificar, no entanto, critérios ou limites a serem observados pelo legislador ordinário acerca deste novo regime não cumulativo:

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: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

(...)

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do *caput*, serão não-cumulativas. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

30. A sistemática adotada para fins de instrumentalizar a não cumulatividade da contribuição para o PIS/PASEP e para a COFINS difere do mecanismo utilizado no Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e daquele utilizado no Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS):

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

IV - produtos industrializados;

(...)

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

(...)

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

31. Não há, para a COFINS e para a contribuição ao PIS/PASEP, mandamento semelhante. As suas leis reguladoras também não seguiram o modelo de abatimento do tributo pago em operações anteriores, como a Constituição especificamente determinou para o IPI e o ICMS nos artigos 153, 3º, II e 155, § 2º, I.

32. O ICMS e o IPI são impostos plurifásicos que gravam diversas etapas do processo de produção e da circulação de bens. A não cumulatividade do IPI e do ICMS tem por finalidade não onerar o contribuinte em valor maior do que aquele por ele agregado ao produto ou ao serviço – ao menos esse é o objetivo, ainda que, na prática, possa haver falhas de incidência que os distanciem de um imposto sobre valor agregado.

33. Já as contribuições em causa incidem sobre um fato isolado, qual seja, a receita bruta ou faturamento. A não cumulatividade da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS está animada por um princípio mais geral de respeito à isonomia na cadeia, de respeito à capacidade contributiva de cada contribuinte envolvido na cadeia. A não cumulatividade das contribuições, embora tenha sido originalmente pensada para onerar o valor agregado⁹, acaba onerando, na prática, a mão-de obra, ao mesmo tempo em que minimiza a tributação sobre o valor agregado pela sua peculiar forma de geração de créditos. Tal característica termina por se agudizar porque tais contribuições não incidem sobre produto ou serviço mas sobre um estado, ou sobre a manifestação de riqueza que aponta para um estado do contribuinte: sua receita ou seu faturamento.

⁹ É o que se colhe das suas respectivas exposições de motivos

34. Assim, diferentemente do que ocorre no IPI e no ICMS, no caso da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não há creditamento de valores destacados nas operações anteriores, mas apuração de créditos calculados em relação a receitas de compras de bens e serviços utilizados como insumos.

35. Dessa forma, uma primeira premissa relativamente aos créditos das contribuições em voga é que, embora a relação de crédito ou o direito ao creditamento dependa da existência de sujeição a pagamento na relação jurídica do contribuinte anterior da cadeia, o valor ou a quantidade dos créditos que são apurados pelo comprador independe do valor das contribuições devidas nas operações anteriores. Efetivamente, no que diz respeito à contribuição para o PIS/PASEP e para a COFINS não cumulativa adotou-se o método indireto subtrativo no qual se tributa a totalidade das receitas auferidas no mês com possibilidade de abatimento de créditos calculados sobre as despesas, custos e outros dispêndios incorridos no mesmo período por esta mesma pessoa jurídica. Confirma-se o mandamento legal a respeito dos cálculos dos créditos na não cumulatividade dessas contribuições:

Lei Nº 10.637, de 2002

Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, **a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento)**

(...)

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

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

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

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998), utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e

lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - (VETADO)

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

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

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

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

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

IX - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

§ 1º **O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:** (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Vigência)

- I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;
- II - dos itens mencionados nos incisos IV, V e IX do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)
- III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;
- IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

- I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;
- II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;
- III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

§ 5º (VETADO)

§ 6º (VETADO)

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep, em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas. (Vide Lei nº 10.865, de 2004)

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I – apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II – rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.

§ 12. Ressalvado o disposto no § 2º deste artigo e nos §§ 1º a 3º do art. 2º desta Lei, na aquisição de mercadoria produzida por pessoa jurídica estabelecida na Zona Franca de Manaus, consoante projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota de 1% (um por cento) e, na situação de que trata a alínea *b* do inciso II do § 4º do art. 2º desta Lei, mediante a aplicação da alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento). (Redação dada pela Lei nº 11.307, de 2006)

§ 13. Não integram o valor das máquinas, equipamentos e outros bens fabricados para incorporação ao ativo imobilizado na forma do inciso VI do caput deste artigo os custos de que tratam os incisos do § 2º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 15. O disposto no § 12 deste artigo também se aplica na hipótese de aquisição de mercadoria produzida por pessoa jurídica estabelecida nas Áreas de Livre Comércio de que tratam as Leis nos 7.965, de 22 de dezembro de 1989, 8.210, de 19 de julho de 1991, e 8.256, de 25 de novembro de 1991, o art. 11 da Lei no 8.387, de 30 de dezembro de 1991, e a Lei no 8.857, de 8 de março de 1994. (Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009). (Produção de efeitos).

§ 16. Ressalvado o disposto no § 2º deste artigo e nos §§ 1º a 3º do art. 2º desta Lei, na hipótese de aquisição de mercadoria revendida por pessoa jurídica comercial estabelecida nas Áreas de Livre Comércio referidas no § 15, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento). (Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009).

Art. 4º O contribuinte da contribuição para o PIS/Pasep é a pessoa jurídica que auferir as receitas a que se refere o art. 1º.

Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento). (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (...)

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

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

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)(Vide Medida Provisória nº 413, de 2008) (Vide Lei nº 11.727, de 2008).

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;
IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)
(...)”

36. Logo, e diferentemente do cálculo dos créditos pelo método do imposto contra imposto, a quantidade de tributo pago pelo vendedor NÃO determina a quantidade do crédito apurado pelo comprador, exceto na hipótese de não sujeição ao pagamento de contribuições pelo primeiro (quantidade de tributo pago igual a zero), quando fica prejudicado o creditamento do segundo (quantidade de crédito igual a zero), exceto no caso de a causa da não sujeição ao pagamento pelo primeiro ser uma isenção (quantidade de tributo igual a zero), hipótese em que o segundo manterá o direito de crédito (quantidade de crédito diferente de zero), OU, se o comprador também revender ou utilizar a compra desonerada como insumo em produtos ou serviços também sujeitos à alíquota zero, isentos ou não alcançados pela tributação (quantidade de crédito igual a zero).¹⁰

37. Assim, embora não haja proporção entre a contribuição do vendedor e o crédito do comprador, o direito ao creditamento deste depende da sujeição ou não ao pagamento das contribuições por parte daquele e da causa pela qual está dispensado de pagar.

38. Quando se toma por parâmetro a saída dos produtos ou serviços, também se constata que o crédito apurado pelo vendedor é calculado com base em alíquota fixa, legalmente estipulada, que também não guarda, ne-

¹⁰ É de se registrar que a norma cuja se interpretação se requer padece de vício de redação bastante prejudicial a todos que a ela estão submetidos.

cessariamente, proporcionalidade com o preço pelo qual ele mesmo revenderá seus produtos. É o que se depreende, também, dos dispositivos acima copiados.

39. Ainda tomando por parâmetro a saída dos produtos ou serviços, também se constata que o crédito apurado pelo vendedor, calculado com base em alíquota fixa, é mantido ainda que sua venda seja efetuada com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS¹¹, como se pode aferir no art. 17 da Lei Nº 10.033, de 2004:

Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

40. Isto é: a apuração do crédito é direito independente de desoneração na saída, exceto se a entrada do produto também foi isenta, hipótese que não dará direito a crédito, de acordo com a combinação do art. 17 da Lei Nº 10.033, de 2004, com o inciso II do § 2º do art. 3º da Lei Nº 10.637, de 2002, e da Lei Nº 10.833, de 2003.

41. Vê-se, assim, que as normas legalmente postas ao respeito da não cumulatividade da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não impõem uma proporção entre o tributo pago pelo vendedor e o crédito apurado pelo comprador. O sistema, portanto, não comporta uma perfeita proporção entre débito do vendedor e crédito do comprador. O sistema convive com descompassos, com falhas, de forma que, se o compararmos com o método do imposto contra imposto (IPI) dificilmente haverá uma cadeia em que o crédito apurado seja proporcional à contribuição anteriormente recolhida (ou devida ou exigível).

42. Exemplifique-se a ocorrência de desproporção entre tributo devido pelo vendedor e crédito apurado pelo comprador com qualquer compra feita a pessoa sujeita ao regime cumulativo, que paga contribuição ao PIS/PASEP e COFINS, regra geral, às alíquotas, respectivamente, de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) e de 3% (três por cento), conforme o art. 4º, IV da Lei Nº 9.718, de 1998, por pessoa jurídica sujeita ao regime não cumulativo, que apurará créditos decorrentes dessa compra às alíquo-

¹¹ Ver defesa da fazenda/crj no STJ restringindo essa norma ao REPORTEO

tas de PIS e da COFINS, respectivamente de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento), e de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento). É evidente a falta de proporção entre o crédito apurado pelo comprador e a contribuição paga (ou devida ou exigível ou imponible) pelo vendedor.

43. Tal discrepância ainda existe no caso de geração de créditos frente a aquisições de vendedores sujeitos ao SIMPLES NACIONAL, quando as alíquotas incidentes sobre as bases de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS devidas (ou pagas ou exigíveis ou imponíveis) pelos vendedores serão ainda menores em relação àquelas arcadas pelos vendedores simplesmente sujeitos à cumulatividade, as quais, conforme acima evidenciado, já são inferiores aos contribuintes sujeitos ao regime não cumulativo.

44. Portanto, uma segunda conclusão possível de ser feita é que, na sistemática da não cumulatividade da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS é normal a ocorrência de desproporção entre o tributo pago pelo vendedor e o crédito apurado pelo comprador, parecendo desarrazoado ou extraordinário ou anômalo exigir uma proporcionalidade entre o tributo pago pelo vendedor e o crédito apurado pelo adquirente.

IV

O alcance do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei Nº 10.637, de 2002 e da Lei Nº 10.833, de 2003

45. Em que pese a ausência de proporcionalidade entre tributo pago na saída e crédito gerado na entrada, o que pode gerar, em casos concretos, o descompasso acima comentado, o sistema da não cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS reproduz em termos abstratos - ainda que em normas jurídicas dispersas e pouco claras - a lógica de não cumulatividade de qualquer tributo. André Mendes Moreira¹² faz percutiente estudo da matéria:

“Pela análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal já se concluiu que a não cumulatividade exige ao menos dois estágios tributados para sua operacionalização. Assim, a não-incidência em um dos elos da cadeia produtiva, sob a ótica do PIS/COFINS, impede o cálculo de créditos:

¹² Moreira, André Mendes. A não cumulatividade dos tributos, São Paulo, Noeses, 2012, p. 439 usque 442.

(a) sobre as despesas incorridas com as aquisições de bens e serviços não tributados pelo contribuinte que auferir receitas tributadas;

sobre as despesas incorridas com as aquisições de bens e serviços tributados pelo contribuinte que auferir receitas não tributadas.

(b) Nos casos da alínea a (aquisições não tributadas e saídas tributadas) as leis do PIS/COFINS efetivamente vedam o desconto do crédito, exceto se a aquisição for isenta.

Todavia, na situação descrita na alínea b (aquisições tributadas e saídas não tributadas) existe norma assegurando expressamente o crédito sobre as despesas incorridas pelo contribuinte não sujeito ao PIS/COFINS.

É ver.

Prescreve a legislação que as aquisições não sujeitas ao PIS/COFINS impedem a tomada de créditos pelo adquirente. Contudo, o comprador poderá se creditar dos bens ou serviços isentos dessas contribuições, exceto se aqueles forem revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços também isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero.

As normas do PIS/COFINS seguem, portanto, a regra geral dos tributos não cumulativos, vedando o crédito para o adquirente de bens ou serviços não alcançados pelas referidas exceções. Todavia, resguarda a legislação expressamente o crédito sobre a aquisição de produtos ou serviços isentos, apenas vedando o creditamento quando:

(a) a revenda do bem isento for também isenta, não tributada ou sujeita à alíquota zero;

(a) o bem isento for utilizado como insumo em produtos ou serviços sem tributação.

As normas em comento são, a nosso sentir, válidas à luz da CR/88, porquanto resguardam o direito ao crédito nas hipóteses

de aquisição de produtos isentos utilizados no fabrico de bens tributados. Com isso, a isenção não se transmuta em mero diferimento, pois o contribuinte adquirente das mercadorias isentas se creditará das despesas incorridas nessas aquisições.

Entrementes, é correta, em qualquer hipótese, a vedação do crédito para o adquirente de produto isento que seja revendido ou utilizado como insumo em operação sujeita à alíquota zero ou não tributada. Afinal, nesse caso inexistirá operação posterior sujeita ao PIS/COFINS, que é pressuposto constitucional para o creditamento.

Como não poderia deixar de ser, o posicionamento da Receita Federal do Brasil segue à risca o disposto na legislação, assegurando o crédito de PIS/COFINS sobre despesas incorridas na aquisição de insumos isentos, salvo na hipótese destes serem utilizados na produção de bens não tributados.

Situação inversa à tratada no item precedente consiste nas aquisições gravadas pelo PIS/COFINS seguidas de vendas não tributadas. Nesses casos, salvo se a saída for isenta, não há garantia de manutenção dos créditos com base no princípio da não cumulatividade.

Contudo, a Lei nº 11.033/04 trouxe em seu bojo dispositivo assecuratório do crédito aos contribuintes do PIS/COFINS cujas vendas sejam efetuadas com isenção, suspensão, alíquota zero ou não incidência das aludidas contribuições. Em qualquer dessas hipóteses, a pessoa jurídica faz jus ao crédito de 9,25% sobre suas despesas.”

46. Por “não sujeito ao pagamento” deve ser entendida qualquer causa legal que livre o contribuinte, integralmente, desses tributos. Isto porque, quando o inciso II do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, impede o creditamento “da aquisição de bens ou serviços não sujeitos **ao pagamento da contribuição**” a toda evidência não havia menção ao **recolhimento** das contribuições, mas à sujeição ao tributo, ou seja, o

crédito só é vedado quando há ausência de tributação, salvo nas hipóteses previstas na legislação. Muitas vezes ocorre de o crédito do contribuinte ser maior que o valor de contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS pago na etapa antecedente, assim não há o efetivo recolhimento do tributo por parte do sujeito passivo, mas isso não impede o adquirente de se creditar regularmente. Tampouco o impediria quaisquer exceções pessoais que tornassem o vendedor desonerado do recolhimento, entendendo-se por tais exceções pessoais hipóteses em que a obrigação tributária exista mas mereça ser extinta por causas “pessoais” de extinção da exigibilidade do crédito, diferentes do pagamento, como prescrição, decadência ou compensação. Logo, não se pode interpretar a sujeição ao pagamento da contribuição como recolhimento do tributo, como parece ser uma das interpretações da SRRF da 8ª Região Fiscal.

47. Há de se reconhecer que não andou bem o legislador ao redigir o dispositivo. A redação é um tanto confusa. Isso porque, além de redigido às avessas, como visto no item 36, o inciso II do § 2º do art. 3º da Lei Nº 10.637, de 2002, e da Lei Nº 10.833, de 2003, peca por tomar como critério, para proibir a geração de crédito, as operações de compra e venda, quando a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS toma por critério (base de cálculo) a receita ou o faturamento ou a folha de salários. Daí a dificuldade de se operacionalizar a norma e determinar quais bens e quais serviços estão livres do pagamento da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS que incidem sobre receita, faturamento, folha de salários.

48. No entanto, enquanto vigente, a norma deve ser aplicada. E a sua mensagem nos diz que, no caso de a venda de determinados bens ou serviços resultar no valor devido zero, a título da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS, para determinado vendedor, o comprador correlato também não terá direito a crédito. Assim, ainda que este comprador pague contribuição ao PIS/PASEP e COFINS sobre os produtos nos quais tais insumos foram empregados, e, portanto, arque, respectivamente, com as alíquotas de 1,65% e de 7,6%, pela revenda desses produtos, tal contribuinte, não terá direito a crédito por ter comprado insumos não sujeitos ao pagamento de contribuição ao PIS/PASEP e de COFINS.

49. Para agravar a dificuldade na compreensão da norma jurídica, a segunda parte do dispositivo aduz:” *inclusive no caso de isenção, esse último*

quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição". Ora, se a causa da não sujeição do vendedor ao pagamento da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS for "isenção", o comprador manterá o seu direito a crédito segundo a regra geral. Situação diferente será a do comprador que adquira produtos saídos isentos do vendedor e os empregue em produtos a serem revendidos ou como insumo na própria produção com sujeição à *alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição*. Neste caso, o valor do crédito do comprador será valor igual a zero porque se a não sujeição do produto ou serviço à contribuição ao PIS/PASEP e à COFINS for motivada por regra de isenção, o comprador perderá o seu crédito apenas no caso de revender os produtos nos quais tais insumos foram empregados também de forma desonerada.

50. A não sujeição ao pagamento do tributo pode decorrer de diversos institutos, como, por exemplo, isenção, imunidade, alíquota zero, não incidência. A isenção, obviamente, pode atingir qualquer dos dois critérios quantitativos da regra matriz de incidência do tributo, quais sejam, alíquota e base de cálculo. A única exigência é a de que tal isenção seja forte a atingir completamente, a zerar um desses critérios quantitativos, produzindo valor de tributo igual a zero.

51. A Nota Técnica nº 13 da Cosit, ao esclarecer as razões que a levaram ao entendimento expresso na Solução de Consulta nº 65, de 2014, coloca com muita propriedade o assunto dizendo que a vedação de creditamento prevista no inciso II do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, ocorre quando a receita decorrente da operação de compra e venda não está sujeita ao pagamento das contribuições:

“a) porque deflui da literalidade dos textos legais (“Não dará direito a crédito o valor... da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição”). Perceba-se que a referência legal são os bens e serviços comercializados (ou, mais tecnicamente, a receita decorrente de sua comercialização) e não a pessoa jurídica que comercializa; e b) porque a pessoa jurídica adquirente dos produtos comercializados pelas cooperativas, pelo conhecimento da legislação e pelas informações da nota fiscal, só pode saber se os produtos ou serviços adquiridos estão ou não sujeitos ao pagamento das contribuições se o benefício alcança diretamente a receita

auferida pela cooperativa em decorrência da operação. O montante exato de qualquer redução de base de cálculo ou outros benefícios indiretos que o vendedor goze na apuração das contribuições não é de conhecimento do adquirente. Assim, vincular o direito de creditamento do adquirente a condições cujo cumprimento ele não pode verificar sem o exame detalhado da contabilidade do vendedor tornaria o sistema complexo e inseguro.”

52. Entretanto, se o esvaziamento for tal, que a base de cálculo do tributo resulte zerada, seria o caso de se pensar exigência de obrigações acessórias aos vendedores, com aposição na nota fiscal de que o produto ou serviço **não está sujeito às contribuições**. Sem tal exigência, consentiríamos com a apuração de créditos para compradores de produtos e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições, descumprindo o inciso II do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003. Tal conduta resultaria numa diferenciação entre contribuintes por um aspecto meramente formal: se o não pagamento decorrer de base de cálculo zerada, haverá creditamento para o comprador (por não se aplicar o inciso II do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003); se resultar de alíquota zerada, não haverá creditamento ao comprador (porque nesse caso se aplicaria o inciso II do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003).

53. Enfim, poder-se-ia concluir que, se as normas tributárias aplicáveis para a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS devidas pelas sociedades cooperativas agropecuárias resultam, **sempre**, em uma base de cálculo igual a **zero**, caberia à Administração Fazendária editar obrigações acessórias que exigissem de tais contribuintes a emissão de nota fiscal que destacasse ou informasse que aquele produto ou serviço vendido pela cooperativa agropecuária não estava sujeito ao pagamento da contribuição ao PIS/PASEP nem da COFINS.

54. Aliás, tal obrigação acessória deveria ser imposta a qualquer pessoa jurídica cuja receita decorrente da venda de determinados produtos ou serviços estivesse livre, totalmente livre, em termos quantitativos, da incidência dessas contribuições, qualquer que fosse a causa legal dessa não sujeição ao pagamento.

55. Sucede que, tendo em vista que o critério eleito pela norma para a não tributação é a operação de compra e venda, em cadeia de incidência de tributo incidente sobre a receita/faturamento/folha de salários, parece impossível ao órgão fazendário determinar quais produtos ou serviços estão sujeitos ao não pagamento de contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS. Por isso, estamos de acordo a Solução de Consulta nº 65, de 2014, quanto à solução dada ao caso concreto, quando diz:

14. A aquisição de produtos junto a cooperativas não impede o aproveitamento de créditos no regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, observados os limites e condições previstos na legislação.

15. Até dezembro de 2011, a pessoa jurídica exportadora de café submetida ao regime de apuração não cumulativa tinha direito ao cálculo de créditos em relação às aquisições de café de cooperativas, observados os limites e condições legais. Não havia direito à apuração de créditos nas aquisições com suspensão previstas no art. 9º, I e III, da Lei nº

10.925, de 2004, nem nas aquisições feitas por empresa comercial exportadora que tenha adquirido o produto com o fim específico de exportação.

16. A partir de 2012, não é possível a apuração de créditos em relação às aquisições de café, tendo em vista a suspensão prevista no art. 4º da Lei nº 12.599, de 2012, e, posteriormente, a redução da alíquota a 0 (zero) prevista no art. 1º, inciso XXI, da Lei nº 10.925, de 2004. Ressalve-se as hipóteses de crédito presumido previstas nos arts. 5º e 6º da Lei nº 12.599, de 2012.

56. Entretanto, embora estejamos de acordo com esse caso, não se pode ignorar que a inviabilidade de uma ação administrativa para verificar todas hipóteses em que as receitas decorrentes das vendas de produtos ou serviços estejam excluídas das bases de cálculo dessas contribuições, ou a inviabilidade da exigência de obrigação acessória a informar a não sujeição ao pagamento das contribuições nas notas fiscais emitidas pelos vendedores, inviabiliza a operacionalização justa do sistema.

57. É que, ao simplesmente afirmar que a aquisição de produtos junto a cooperativas não impede o aproveitamento de créditos no regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, o órgão central da RFB assente que contribuintes que deveriam estar sujeitos à perda de creditamento prevista no inciso II do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, mantenham tal creditamento, por falha operacional.

58. Por outro lado, tal falha operacional, já admitida, também não justifica a criação de norma de proporcionalidade entre créditos do comprador e tributos aos quais o antecedente na cadeia comercial estava ou não sujeito, conforme solicita a 8ª Região Fiscal da RFB. Tal interpretação carece de base legal porque, reiteramos, não há previsão legal a exigir proporção entre tributo pago pelo vendedor e crédito gerado para o comprador no sistema da não cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS. O inciso II do § 2º do art. 3º da Lei Nº 10.637, de 2002 e da Lei Nº 10.833, de 2003, não cuida de proporção, mas de relação de dependência no caso de os produtos ou serviços vendidos não estarem sujeitos ao pagamento dessas contribuições. Ou melhor, no caso de o valor de contribuição ao PIS e da COFINS incidentes sobre esses produtos ou serviços resultar igual a zero.

59. Sabemos que a interpretação de qualquer dispositivo não pode levar a absurdos. Sabemos também que não há como obrigar cada adquirente de produtos a investigar se na etapa anterior houve ou não pagamento de PIS/PASEP e da COFINS para fins de garantir o seu direito ao creditamento. As circunstâncias que envolvem a possibilidade de creditamento tem que estar expressas na legislação sendo do conhecimento geral e não ligadas a particularidades de cada sujeito passivo.

V

Conclusões

60. Assim, não havendo viabilidade de ato normativo infralegal a impor obrigações acessórias ao vendedor no sentido de apor, em suas notas fiscais, a não sujeição dos produtos ou serviços à contribuição ao PIS/PASEP e à COFINS que se encontre na situação descrita na norma não se pode proibir ao comprador a apuração de créditos.

61. Enquanto a norma do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei Nº 10.637, de 2002, e da Lei Nº 10.833, de 2003, estiver em vigor, ela deve ser aplicada, ainda que se perceba que as exclusões da base de cálculo que alcançam as cooperativas de produção agropecuária reduzem significativamente as receitas tributáveis dessas pessoas jurídicas, a exemplo dos produtos adquiridos de cooperados, do custo agregado ao produto industrializado, das sobras apuradas em cada ano, de forma que a base de cálculo líquida corresponde essencialmente às despesas administrativas.¹³

62. Em conclusão, recomenda-se a revisão ou revogação do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei Nº 10.637, de 2002, e da Lei Nº 10.833, de 2003, de forma a, minimamente: a) evitar tratamento diferenciado entre os compradores de insumos e produtos que geraram receita sujeita à isenção pelo vendedor e os compradores de insumos e produtos que geraram receita sujeita a outra causa legal de não sujeição ao pagamento pelo vendedor; b) permitir proporção entre o valor do tributo exigível e o valor do crédito apurado, em lugar de diferenciar situações, apenas, pela grandeza zero; c) eleger apenas critérios objetivos e determináveis para a diferenciação entre os que podem ou não apurar créditos.

¹³ A informação retirada de documento encaminhado pela RFB à Coordenação de Atuação Judicial junto ao Supremo Tribunal Federal da PGFN (PGFN/CASTF), para fins de subsidiar a defesa na ADI 2588.

À consideração superior.

COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS, em 26 de agosto de 2014.

ARIELLA FERREIRA DA MOTA CLÁUDIA GUSMÃO CORDEIRO
Procuradora da Fazenda Nacional Procuradora da Fazenda Nacional

À consideração do Sr. Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Tributário.

COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS, em 26 de agosto de 2014.

RONALDO AFFONSO NUNES LOPES BAPTISTA
Coordenador-Geral de Assuntos Tributários

Aprovo. Encaminhe-se à Secretaria Executiva.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 29 de agosto de 2014.

FABRÍCIO DA SOLLER
Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Tributário