

APURAÇÃO DO PIS E COFINS SOBRE OS INSUMOS AGRÍCOLAS ADQUIRIDOS PELAS SOCIEDADES COOPERATIVAS

CALCULATION OF THE PIS AND COFINS OVER AGRICULTURAL SUPPLIES ACQUIRED BY THE COOPERATIVES SOCIETIES

Antonio Carlos Lovato¹

Renato Lovato Neto²

SUMÁRIO: Introdução; 1. Breves Considerações a Respeito das Sociedades Cooperativas e da Disciplina Constitucional Inerente; 2. Disciplina Jurídica e Evolução do Sistema Não-Cumulativo Inerentes ao PIS e COFINS; 3. Crédito Presumido Sobre o Estoque de Abertura; 4. Restrições Violadoras do Princípio da Legalidade Tributária e do Direito ao Crédito Presumido Sobre os Estoques; 5. Natureza Jurídica do Crédito Presumido Sem Estoque Para Efeito de Cálculo do PIS e da COFINS; 6. Sistema de Apuração de Créditos de PIS/COFINS como Modalidade de Compensação Tributária; 7. Tratamento Diferenciado às Cooperativas Agropecuárias: Pluralidade de Regimes Jurídicos; 8. Violação aos Princípios da Vedação do Tributo Confiscatório e da Isonomia Tributária, da Legalidade Tributária e da Moralidade Pública; Considerações Finais; Referências das Fontes Citadas.

RESUMO

A Lei 10.865/2004, com sua vigência postergada para 01.08.2004, estabeleceu diversas alterações nas Lei 10.637/2002 e 10.833/2003, levando as Cooperativas Agropecuárias a calcular as contribuições denominadas PIS e COFINS pelo sistema da não-cumulatividade, que até então aferiam essas contribuições pelo regime cumulativo. Todavia, tal alteração incorre em inconstitucionalidade pela transição, ao violar o art. 146, inc. III, alínea 'c', da Constituição Federal de 1988, que exige a regulamentação por Lei Complementar de um regime diferenciado de tributação das Sociedades Cooperativas. As disposições supra alteraram o modo de cálculo das contribuição referidas,

¹ Mestre em Direito Negocial pela Universidade Estadual de Londrina – UEL; Londrina-Paraná; professor de Direito Tributário na Universidade Estadual de Londrina – UEL e no Instituto Filadélfia – Unifil e Advogado; lovatoadtributo@sercomtel.com.br.

² Doutorando em Ciências Jurídico-Civilísticas na Universidade do Porto, Mestrando em Direito Privado pela Universidade Católica Portuguesa do Porto; Porto-Portugal; Membro Associado do CONPEDI, Membro da Comissão dos Direitos do Consumidor da OAB/PR, Subseção Londrina, e Advogado; rlovatoneto@gmail.com.

atribuindo um oneroso encargo às sociedades cooperativas que adquiriram insumos agrícolas em determinado período, não podendo se beneficiar do regime anterior que abrigava as fornecedoras desses produtos, em descaso do princípio da solidariedade e do fim mutualístico das cooperativas. O trabalho tem o objetivo de averiguar tais circunstâncias e ponderar acerca da legalidade e constitucionalidade das alterações e, para tanto, recorre ao método científico-dedutivo de pesquisa bibliográfica, comparando a visão doutrinária brasileira acerca do texto legal e constitucional.

PALAVRAS-CHAVE: Contribuições nas Sociedades Cooperativas; Cooperativas Agrícolas; PIS/COFINS Sobre Insumos Agrícolas.

ABSTRACT

The Law n. 10.865/2004, with its validity postponed to 01.08.2004, established several changes to the Laws n. 10.637/2002 and 10.833/2003, and determined to the Agricultural Cooperatives to calculate the PIS and COFINS contributions by the non-cumulative system, which until then were calculated by the cumulative regime. However, this change results in unconstitutionality by violating art. 146, inc. III, subparagraph 'c', of the 1988 Federal Constitution, which requires regulation by Complementary Law of a differentiated regime for the Cooperative Societies taxation. The above provisions have changed the method of calculating of the referred contributions by assigning a costly burden to Cooperative Societies that have acquired agricultural inputs at a given time, and cannot benefit from the previous regime that sheltered the suppliers of those products, disrespecting the solidary principle and the mutualistic character of the cooperatives. The study aims to investigate the circumstances and ponder about the legality and constitutionality of the amendments and, therefore, uses the scientific-deductive method of literature research comparing the doctrinal view on the Brazilian legal and constitutional text.

KEYWORDS: Contributions in the Cooperative Societies; Agricultural Cooperatives; PIS / COFINS over Agricultural Supplies.

INTRODUÇÃO

Algumas sociedades cooperativas tem como objetivo, mediante o esforço conjunto de todos os seus associados, buscam implementar um desenvolvimento sustentável pautado no desenvolvimento tecnológico, ecológico, social e econômico, com a finalidade de obter uma maior produtividade com menor custo, sem abster-se a sua função social e ambiental.

Pela característica do tipo societário, isto é, por serem sociedades cooperativas agropecuárias, elas têm por finalidade processar os produtos e matérias primas rurais produzidos pelos seus cooperados, pessoas físicas.

Com a edição da Lei 10.865/2004 (DOU 30.04.2004) com sua vigência postergada para 01.08.2004, ao estabelecer várias alterações nas Lei 10.637/2002 e 10.833/2003, as Cooperativas Agropecuárias passaram a calcular as contribuições denominadas PIS e COFINS pelo sistema da não-cumulatividade. Até então, vinham recolhendo essas contribuições pelo regime cumulativo.

Em decorrência da migração de um sistema para o outro, como forma de harmonização e de possibilitar um equilíbrio de contas, foi permitida a utilização de créditos presumidos sobre os estoques de mercadorias existentes na data de 31.07.2004.

No entanto, a legislação pertinente não levou em consideração as características inerentes às cooperativas, ao não permitir que essas utilizassem os seus créditos sobre estoques formados pelas aquisições de produtos nos anos anteriores pela alíquota de 0,65% correspondente ao PIS e de 3% correspondente a COFINS, sobre produtos em estoque que não foram tributados em decorrência de benefícios fiscais como isenções ou alíquota "0", desta forma restringindo à sociedade cooperativa agropecuárias o créditos sobre os produtos enquadrados neste contexto.

Além dessa restrição, também deixou de contemplar o crédito sobre a parte do estoque existente em 31.07.2004, adquirido após 01.02.2004, quando o sistema da não-cumulatividade já estava em plena vigência em relação às demais sociedades, entre as quais as fornecedoras de produtos, pela alíquota de 9,25%.

Há uma evidente distorção do sistema da não-cumulatividade que caracteriza frontal violação às normas constitucionais que instituem um tratamento diferenciado às cooperativas, ao princípio da irretroatividade e princípio da isonomia tributária.

O trabalho visa elucidar alguns elementos fundamentais acerca das sociedades cooperativas e do seu tratamento constitucional, para então expor sobre a evolução do sistema de não-cumulatividade do PIS e do COFINS, do crédito presumido sobre o estoque de abertura e do princípio à legalidade em consonância a este direito, bem como de sua natureza jurídica com relações aos tributos em tese.

Com estas análises, a pesquisa objetiva a compreensão da pluralidade de regimes jurídicos aplicáveis em relação às cooperativas bem como da violação de princípios constitucionais tributários em face da não existência do real tratamento diferenciado ao ato cooperativo previsto na Constituição Federal de 1988 (CF/88).

Para atingir o seu objetivo, esta pesquisa adota o método científico dedutivo de pesquisa bibliográfica, comparando a visão doutrinária brasileira acerca do texto legal e constitucional.

1. BREVES CONSIDERAÇÕES A RESPEITO DAS SOCIEDADES COOPERATIVAS E DA DISCIPLINA CONSTITUCIONAL INERENTE

Abreu³ resume de modo exemplar a gênese do cooperativismo na Europa, de onde se extrai a diversidade de serviços e motivações que levaram à comunhão de esforços para o alcance de um objetivo comum:

O movimento cooperativo europeu teve as primeiras experiências (falhadas) na Escócia da segunda metade do séc. XVIII e afirmou-se em meados do séc. XIX na Inglaterra (sobretudo com cooperativas de consumo), em França (onde se destacaram as cooperativas operárias de produção) e na Alemanha (com as cooperativas de crédito). Nesta primeira fase, o movimento – alimentado fundamentalmente (sobretudo em Inglaterra e França) por ideias de defesa dos sectores populares economicamente mais débeis contra certas consequências da revolução industrial capitalista – começou por não ter cobertura legal específica. O *Industrial and Provident Societies Act* inglês viu a luz do dia em 1852, o legislador francês incluiu na lei 24 de Julho de 1857 um título III sobre *Disposition particulières aux sociétés à capital variable* e a Alemanha (pese embora a precedente lei prussiana de 27 de Março de 1867) tem desde 1 de Maio de 1889 a *Gesetz betreffend die Erwerbs-und Wirtschaftsgenossenschaften*.

Em Portugal a lei precedeu as cooperativas. A lei, inspirada principalmente no projecto da citada lei francesa, apareceu em 2 de Julho de 1867; as primeiras cooperativas foram constituídas em 1871.

O tema em discussão envolve pelo menos três aspectos fundamentais à economia do país, inter-relacionados entre si e que mereceram disciplina específica pela Norma Constitucional.

O primeiro diz respeito à *produção rural*, pois grande parte da empregabilidade, do desenvolvimento económico está relacionada ao agronegócio, seja de forma direta, seja de forma indireta. Em sequência, vale destacar a *produção rural organizada através da associação de produtores em forma de cooperativa*, com o propósito de somar esforços com a finalidade de redução de custos e uma boa gestão na comercialização. Por último, cumpre ressaltar a *entrada de divisas externas através de exportação de produtos industrializados ou semi-industrializados*, ou até mesmo de *produtos primários*.

³ ABREU, Jorge Manuel Coutinho. **Curso de Direito Empresarial, vol. II**. Coimbra: Edições Almedina, 2009. p. 25.

Como se verifica, os três aspectos levam a um ponto em comum, qual seja, a necessidade cada vez mais intensa do país ganhar competitividade internacional, e isto se faz com produtividade e qualidade, mas também requer que o produtor nacional tenha um preço compatível. Nesta linha, uma importante e imprescindível forma de redução nos preços é através de desoneração tributária, em relação não somente aos tributos que incidem diretamente sobre a exportação, mas também a todos aqueles que incidem sobre a cadeia produtiva, do produto primário ao industrializado, pois nenhum importador se interessa em importar tributo; todos querem produtos de qualidade e com preços compatíveis com o mercado.

Atentos a esses objetivos, tanto o Poder Constituinte, como o legislador infraconstitucional, vêm estabelecendo tratamentos diferenciados a todos os setores econômicos relacionados à exportação.

A disciplina jurídica das cooperativas encontra respaldo legal na Lei nº 5.764/71, valendo destacar os arts. 3º e 4º, os quais, respectivamente estabelecem que celebram contrato de sociedade cooperativa as pessoas que se obrigam reciprocamente a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum e sem objetivo de lucro.

As características determinadas pela Lei, que acaba distinguindo estas sociedades das demais modalidades de sociedade estão sedimentadas: adesão voluntária, número ilimitado de associados, variabilidade do capital social representado pelas quotas-partes, inacessibilidade das quotas-partes, singularidade de votos, retorno das sobras líquidas em cada exercício e indivisibilidade do fundo de reserva.

Essas características demarcadas pela Lei levam ao principal escopo da sociedade cooperativa que é o desenvolvimento econômico e social do cooperado. Esta é a principal distinção entre a sociedade cooperativa e as demais sociedades, conforme enfatiza Franke⁴:

A cooperativa, porém, se distingue conceitualmente das demais organizações por um traço altamente característico: enquanto nas empresas não-cooperativas a pessoa se associa para participar dos lucros sociais na proporção do capital investido, já na cooperativa a razão que conduz à filiação do associado não é a obtenção de um dividendo de capital, mas a possibilidade de utilizar-se dos serviços da sociedade para melhorar o seu próprio *status* econômico.

Em decorrência da importância que as sociedades cooperativas têm para o desenvolvimento econômico e social do país, o Legislador Constituinte outorgou ao Congresso Nacional, na qualidade de Legislador Nacional, a competência para

⁴ FRANKE, Walmor. **Direito das Sociedades Cooperativas**. São Paulo, 1973. p. 13.

estabelecer *normas gerais de direito tributário*, incluindo neste contexto a definição e o tratamento adequado do ato cooperativo, por exemplo, ao estabelecer no art. 146, III, c, da CF/88, que caberá à Lei Complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, principalmente sobre o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

Um dos objetivos inerentes às sociedades cooperativas é a implementação do desenvolvimento dos cooperados a partir do *desenvolvimento do empreendimento comum*, daí a previsão das normas específicas contidas na Constituição Federal, a exemplo do disposto no art. 146, III, c, cuja norma determina que cabe à Lei Complementar dar um “tratamento adequado ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas”.

A interpretação das disposições contidas nesse dispositivo deve ser feita de forma sistemática com as normas previstas no art. 174, § 2º, CF/88, que comanda que a “lei deverá apoiar o cooperativismo e outras formas de associativismo”.

Por essas diretrizes, não se deve extrair que as sociedades cooperativas poderão ter privilégios em relação às demais organizações privadas, mas sim que a lei, principalmente a lei tributária, deverá contemplar os atos praticados por essas entidades de forma que se possa atingir a finalidade das sociedades cooperativas, qual seja, o desenvolvimento do empreendimento comum.

Bruscato⁵ observa o comando constitucional de que se deve dar incentivo e apoio ao cooperativismo no Brasil e que o objetivo de permitir que várias pessoas reunidas alcancem aquilo que está aquém de suas forças individuais é um do que fomentam a gênese da ideia de cooperativa, que nada mais é que a “reunião de pessoas físicas ou jurídicas que exercem o mesmo tipo de atividade econômica, ou correlatas, para otimizar custos e práticas operacionais e obter melhor situação econômica para os membros.

Nesse sentido, a solidariedade se caracteriza como um elementar instrumento para viabilizar o desenvolvimento de todos os indivíduos que tenham um interesse em comum. Nesse sentido, faz-se oportuno ressaltar as lições de Franke⁶:

A solidariedade no bem, aplicada à área cooperativa, consiste em garantir a todos os cooperados, indistintamente, a fruição das vantagens do empreendimento comum, quando os mesmos dele se servem, dentro dos riscos, não especulativos, mas normas do mercado.

⁵ BRUSCATO, Wilges. **Manual de direito empresarial brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 363.

⁶ FRANKE, Walmor. **Direito das Sociedades Cooperativas**. São Paulo, 1973. p. 8.

Corresponde, ademais, ao solidarismo cooperativista que, além das funções econômicas essenciais à organização cooperativista, esta persiga ainda, objetivos metaeconômicos, de natureza educativa e cultural. As tarefas neste plano, porém, não se devem realizar em prejuízo das finalidades econômicas do empreendimento.

Por essas linhas, o alcance e o significado à descrição contida na CF/88 que deve ser dado um tratamento adequado ao ato cooperativo, somente tem sentido se estiver em consonância com as diretrizes do cooperativismo, entre os quais o desenvolvimento do empreendimento comum e o *princípio da solidariedade*⁷.

Enquanto no Brasil rege o princípio da solidariedade e as cooperativas são denominadas *sociedades*, em Portugal há a vigência da ideia de escopo mutualístico, e, por outro lado, encontram certa relutância em serem vistas como um tipo societário, antes mais uma mera associação⁸, ao qual Correia⁹ critica:

Contudo, mais por motivos ideológicos do que estritamente técnico-jurídicos, os arts. 61.º e 84.º da CRP vigente e o C. Coop. Vieram excluir as cooperativas do âmbito do direito societário positivo. Todavia, criaram para elas um regime em tudo semelhante ao das sociedades anónimas [...], hoje reforçado com a sua sujeição ao registro comercial [...] e à insolvência [...].

Ademais, o alegado *escopo mutualístico*, que se contraporía ao fim lucrativo, realmente não se lhe opõe, pois não passa de uma forma de exercício *em comum* de uma *actividade económica* (cooperação ou prestação recíproca de bens ou serviços entre os associados), que, além de não existir em todas as cooperativas em termos puros, não passa, em todo o caso, de uma forma diferente, mas sempre de uma forma de obter um *lucro (lato sensu)*, poupando no dispêndio ou obtendo vantagens ou acréscimos patrimoniais para os associados.

No capítulo que norteia os princípios gerais da atividade econômica, o art. 174 da CF/88 estabelece que o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento – sendo este *determinante* para o setor público e *indicativo* para o setor privado –, devendo a lei apoiar e estimular o cooperativismo.

⁷ BASTOS, Celso Ribeiro & MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à Constituição do Brasil, vol. 7**. Saraiva: São Paulo, 1990, p. 116-123.

⁸ ABREU, Jorge Manuel Coutinho. **Curso de Direito Empresarial, vol. II**. Coimbra: Edições Almedina, 2009. p. 28.

⁹ CORREIA, Miguel J. A. Pupo. **Direito Comercial**. 9. ed. Lisboa: Ediforum, 2005. p. 140.

Atento às diretrizes constitucionais inerentes às cooperativas, o Legislador infraconstitucional, ao instituir a Contribuição Social destinada à seguridade social sobre o faturamento, através de Lei Complementar nº 70/91, estabeleceu no art. 6º isenção das cooperativas, quanto aos atos cooperativos próprios de suas finalidades.

A legislação inerente à contribuição social para o PIS/PASEP, instituída pela LC nº 07 de 1970, determinava que a contribuição devida pelas cooperativas fosse calculada pela alíquota de 1% sobre a folha de salários. Portanto, um tratamento mais benéfico em relação às demais empresas que se sujeitavam ao recolhimento da contribuição calculado pela alíquota de 0,65% sobre o faturamento.

No entanto, as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, relativas ao PIS e a COFINS não contemplaram qualquer legislação específica em relação às cooperativas, em total desrespeito às peculiaridades determinadas pela Constituição Federal.

2. DISCIPLINA JURÍDICA E EVOLUÇÃO DO SISTEMA NÃO-CUMULATIVO INERENTES AO PIS E COFINS

Depois de muitas reivindicações da classe produtora do País, inicialmente foi introduzido do sistema da não-cumulatividade aplicável ao PIS, através da Lei nº 10.637/2002, servindo como um "balão de ensaio", para, posteriormente ser estendido à COFINS, após o sistema ser introduzido ao texto Constitucional através da EC nº 42/2003, ao estabelecer no art. 195, § 12 da Constituição Federal que a lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições não serão cumulativas.

Por outro lado, em relação aos primeiros, o constituinte deixou para o legislador ordinário um breve campo aberto para definição dos critérios, tendo como diretriz as demais normas que regem o exercício da tributação, previsto na Constituição e abaixo dela. Nesse sentido se faz oportuna advertência de Barreto¹⁰:

Embora não estivesse preso exatamente a mesma sistemática, o legislador, ao criar o modelo não-cumulativo para as contribuições, não pode chegar ao ponto de restringir créditos, pois, ao assim se proceder, estará instituindo, sob a capa de não-cumulativo, um sistema 'meio -cumulativo', o que, sob certa ótica, significaria um sistema parcialmente cumulativo, ao arrepio do permissivo constitucional.

¹⁰ BARRETO, Aires Fernandino. A nova COFINS: primeiros apontamentos. In: **Revista Dialética**, nº 103, 2004. p. 9.

Importa frisar que sistema adotado para o PIS e a COFINS não é exatamente o mesmo daquele adotado para o ICMS e o IPI, já que a norma constitucional pertinente a esses últimos define de pronto a forma de aplicação de um sistema de compensação.

3. CRÉDITO PRESUMIDO SOBRE O ESTOQUE DE ABERTURA

Ao introduzir o sistema da não-cumulatividade através das Leis nºs 10.637/2002 (PIS) e 10.833/2003 (COFINS), o Legislativo inseriu normas não coerentes com o sistema, na medida em que teriam de prever uma sistemática mediante um regime de compensação, pelo qual haveria incidência apenas sobre o valor agregado nos moldes do ICMS e do IPI. Assim, como ponto de partida, teriam que ser considerados os estoques de produtos para revenda ou matéria-prima e demais insumos utilizados na industrialização, atribuindo ao valor do estoque às alíquotas de 0,65% e de 3% que supostamente teria atingido os produtos em estoque, supondo que teriam sido adquiridos pelo sistema da cumulatividade. De fato, assim foi disciplinado pela Lei 10.637/2002, em relação ao PIS, em seu art. 11, e na Lei nº 10.833/2003 em relação à COFINS, no art. 12.

São regras simples, claramente delineadas, e não gerariam qualquer complicação se não fosse à especificidade inerente às sociedades cooperativas. As sociedades cooperativas agropecuárias somente foram incluídas no sistema da não-cumulatividade a partir da vigência da Lei 10.865/2004 (DJU 30.04.2004), ou seja, em 01.08.2004 (por força do princípio da anterioridade nonagesimal, prevista no art. 195, § 6º, da Constituição Federal), ao estabelecer no seu art. 21 várias alterações à Lei 10.833/2003.

Enquanto as sociedades cooperativas agropecuárias ingressaram no sistema da não-cumulatividade a partir do mês de agosto de 2004, as demais já empresas já estavam inseridas no sistema desde 01.12.2002 em relação ao PIS e desde 01.02.2004 em relação às COFINS.

A consequência desta diferença das demais empresas em relação às cooperativas agropecuárias acabou gerando um reflexo tributário mais oneroso, principalmente em relação às pessoas jurídicas tinham como uma grande parte dos componentes o valor do estoque em 01.08.2004 produtos agropecuários, tais como fertilizantes e inseticidas, e que foram adquiridos anteriormente à mudança legislativa, com alíquotas majoradas de 1,65% (PIS) e 7,6% (COFINS) somando um total de 9,25%. Portanto, a parte do estoque em 31.07.2004, correspondente as aquisições realizadas neste período deveriam gerar um crédito presumido de 9,25% e não de 3,65%, conforme determinam as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Trata-se de uma *peculiaridade não prevista pelo Legislador*, e diante das disposições contidas nos arts. 146, III, c; 174, § 2º; 195, § 12 e do princípio da

isonomia tributária encartado no art. 150, II, devem receber um tratamento diferenciado, sob pena de caracterizar uma frontal violação à norma constitucional.

Uma outra situação prevista nas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, são as previsões contidas nos art. 11, § 6º, e 12, § 8º, respectivamente, que causam distorções. Por essas disposições foram introduzidas as vedações ao crédito presumido dos produtos que compõem os estoques de abertura adquiridos sem a oneração econômica por estarem acobertados por isenção, não incidência ou alíquota "0".

Ocorre que essas vedações foram introduzidas pela Lei 10.865, da 30.04.2004, com vigência postergada para 01.08.2004, e, por serem prejudiciais ao contribuinte, no caso as cooperativas agropecuárias, não poderiam retroagir no sentido de vedar o aproveitamento de crédito referente a produtos que haviam sido adquiridos anteriormente, muitos à época tributados (inclusive por alíquotas muito mais gravosas), por força das disposições contidas nos art. 105 e 106, do Código Tributário Nacional e nos art. 5º, XXXVI e 150, III, *a*, da Constituição Federal as quais consagram o princípio da irretroatividade.

4. RESTRIÇÕES VIOLADORAS DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA E DO DIREITO AO CRÉDITO PRESUMIDO SOBRE OS ESTOQUES

Toda a atividade da administração pública em matéria tributária, em relação à instituição de tributos, obrigações acessórias, imposição de sanções ou restrições de direitos, está subordinada inteiramente ao princípio da legalidade. De um lado, a legalidade genérica está estabelecida no art. 5º, II, da Constituição Federal, que dispõe que "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei." Bem mais específico, o princípio da legalidade tributária está estabelecido no art. 150, I, CF/88.

Diante de tal princípio, a Administração Pública, em qualquer de suas acepções: Federal, Estadual ou Municipal, na atividade de fiscalização, controle, imposições de sanções, está subordinada inteiramente à lei, conforme enfatiza Derzi¹¹, "somente a lei, formalmente compreendida, vale dizer, como ato oriundo do Poder Legislativo, é ato normativo próprio à criação dos fatos jurídicos, deveres e sanções tributárias."

As Instruções Normativas, como também os Decretos e demais atos administrativos não têm autonomia, por isso são classificados como fontes secundárias ou instrumentos secundários, pois são dependentes da Constituição

¹¹ DERZI, Misabel de Abreu Machado. Em atualização da obra: **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Aliomar Baleeiro. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 73.

Federal, da Lei Complementar ou Ordinária, Medida Provisória, consideradas fontes primárias ou instrumentos primários. Segundo a concepção de Carvalho¹², os instrumentos secundários são todos os atos normativos subordinados à lei, que não obrigam os particulares, mas os funcionários públicos em um nível não propriamente pelo conteúdo e sim como mandamentos superiores da Administração.

Além da consagração do princípio da legalidade nas suas duas vertentes, genérica e específica, a Constituição Federal contém disposição específica em matéria de benefícios fiscais ao estabelecer no art. 150, § 6º, que qualquer concessão de crédito presumido em relação à tributo somente pode ser concedido mediante lei específica de qualquer ente federado, dentro de sua competência.

Como se disse anteriormente, as Instruções Normativas são instrumentos normativos secundários, vale dizer, atos administrativos normativos, e apenas cumprem função complementar à legislação tributária, conforme o disposto no art. 100, do CTN.

Na qualidade de normas complementares, os atos administrativos normativos explicitam, detalham o conteúdo da lei, sem, contudo, ampliar, modificar ou restringir o alcance normativo da lei

Diante desse quadro, torna-se imperativo concluir que as restrições quanto ao aproveitamento crédito sobre o estoque de abertura referente aos produtos adquiridos sem a oneração dos tributos, em decorrência de isenção, suspensão, alíquota "0" ou suspensão, bem como da vedação ao ressarcimento em dinheiro, em caso da impossibilidade do aproveitamento pela amortização dos próprios tributos, introduzidos pelas Instruções Normativas SRF nºs 635 (DOU 17.4.2006); 636 (DOU 4.4.2006) e 660 (DOU 25.7.2006), estabeleceram mais restrições do que as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, com as alterações da Lei 10.865/2004, o fizeram, e, assim, denotam violação frontal aos dispositivos contidos nos arts. 5º, II, 150, I e 150, § 6º, da Constituição Federal.

5. NATUREZA JURÍDICA DO CRÉDITO PRESUMIDO SEM ESTOQUE PARA EFEITO DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS

Embora existam diferenças entre o sistema de apuração inerente aos tributos que se submetem ao sistema da não-cumulatividade como é o caso do ICMS e do IPI e em relação às contribuições do PIS e da COFINS, o que todos têm em comum é que a base é constitucional. Em relação ao IPI a Constituição Federal

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 75.

dispõe no art. 153, § 3º, inciso II que “será não cumulativo, compensando-se o que foi devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.”

Em relação ao ICMS dispõe no art. 155, § 2º, inciso I que “será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrados nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”.

Por sua vez, em relação ao PIS e ao COFINS o art. 195, § 12, traz a seguinte descrição de que “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.”

Nota-se que o Legislador Constituinte deixou para o Legislador Ordinário definir os *setores de atividades* os quais seriam submetidos ao sistema da não-cumulatividade. No entanto, o conceito e o alcance da não-cumulatividade, como se disse, têm base constitucional, conforme enfatiza Carrazza¹³, e, embora esteja discorrendo a respeito do ICMS tem aplicação às contribuições sociais em comento:

Diante de tudo o que escrevemos, temos por indisputável que o princípio da não-cumulatividade não é uma criação legal, mas, sim, constitucional. Decorresse de lei, poderia ser reduzido ou, até suprimido, a qualquer tempo, pelo legislador. Como, porém, deflui da Constituição, à lei não é dado interferir em seu significado, conteúdo ou alcance.

Se fosse permitido ao legislador infraconstitucional mudar de forma aleatória o conceito, o alcance e o conteúdo do sistema de não-cumulatividade, não teria sentido algum o conteúdo da norma constitucional inserida no ordenamento jurídico através da EC nº 42/2003, as disposições contidas nos § 12 e § 13 do art. 195.

O sinal dado pelo Constituinte é de que cabe ao legislador definir os setores, mas, uma vez estabelecida a não-cumulatividade, tem que guardar uma relação com a forma já sedimentada no ordenamento jurídico, pois não existe outro referencial de não-cumulatividade que não seja aquele já sedimentado no nosso sistema inerente ao ICMS e ao IPI. Portanto, é razoável aferir que, se o Constituinte incorporou ao ordenamento jurídico um sistema, é razoável que se entenda ser aquele já conhecido, o qual deverá servir de parâmetro.

O sistema é o mesmo, o que existe são as peculiaridades inerentes às características dos tributos. Em relação ao IPI e ao ICMS fica evidenciada que a Constituição determina, de plano, que haverá uma compensação entre *imposto sobre imposto*, isso porque esses tributos incidem sobre o faturamento, já o PIS

¹³ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 8ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 270.

e a COFINS incidem sobre o faturamento e a receita, tendo uma base de cálculo mais ampla.

Essa característica condicionou à opção por um sistema que permita uma compensação de créditos que corresponda de forma mais coerente possível com os vários setores de atividades, porém, sem deixar de lado os princípios constitucionais inerentes aos tributos destacando-se os princípios da legalidade, da isonomia, da capacidade contributiva e da vedação do tributo confiscatório, sendo oportuno neste aspecto, registrar o entendimento de Torres¹⁴, que entende que “até porque o PIS e a COFINS não incidem sobre a circulação de bens, mas sobre as receitas, em imposição nitidamente subjetiva. Optou-se, por conseguinte, pelo sistema ‘base sobre base’ (*base on base*)”.

Diante da dificuldade de encontrar mecanismos coerentes com o sistema da não-cumulatividade a legislação do PIS e da COFINS permite a compensação de créditos físicos, financeiro ou presumidos de forma de tornar o sistema coerente com as normas inerentes ao sistema tributário, conforme observa Torres¹⁵ ao colocar:

A mesmíssima coisa aconteceu com os créditos financeiros (ex. aluguéis de prédios máquinas e equipamentos e valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica). O art. 3º, § 1º, permite que sejam calculados pela aplicação das alíquotas de 1,65 e 7,6% sem qualquer restrição.

A legislação do PIS/PASEP e da COFINS autoriza ainda a utilização de créditos presumidos, como os referentes a bens e serviços utilizados como insumos na produção de mercadorias de origem animal ou vegetal (art. 3º, § 5º, da L. 10.833/03). Por outro lado, admitiu a legislação que as importâncias pagas a título de COFINS servissem de crédito presumidos para abatimento do IPI (art. 1º da Lei 9.363, de 13.12.96) e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (art. 8º, § 1º, da Lei 9.718/98).

Percebe-se pela análise da Legislação inerente ao PIS-COFINS que o sistema de compensação é o *subtrativo*, distanciando-se do sistema tributo sobre tributo e

¹⁴ TORRES, Ricardo Lobo. Marcelo Magalhães Peixoto e Octavio Campos Fischer (Coord.) **PIS-COFINS**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 62.

¹⁵ TORRES, Ricardo Lobo. Marcelo Magalhães Peixoto e Octavio Campos Fischer (Coord.) **PIS-COFINS**. p. 63.

aproximando-se do sistema *base sobre base*, conforme entende Tomé¹⁶, seguida por Greco¹⁷ que entende:

Ou seja, o regime de não-cumulatividade assim definido não é uma compensação 'imposto sobre imposto'; haver incidência anterior é requisito de identificação do item que dará o crédito, mas não há dedução do respectivo montante; não há dedução de PIS/COFINS incidente sobre a receita do vendedor, locador, prestador de serviços, etc. Criou-se um direito de deduzir em 'crédito' calculado 'em relação' aos itens enumerados que tenham gerado incidência 'no montante' da incidência ocorrida.

Isto significa que o elemento relevante para aferir a dimensão do crédito é o montante despendido pelo contribuinte, o que, em certa medida, aproxima este regime do 'base sobre base', embora com este não se identifique plenamente.

Vale dizer, as leis em questão criam um critério próprio de operacionalização da não-cumulatividade que, em parte, se assemelha ao 'base sobre base' - na medida em que relevante é o valor dos itens enumerados e não o valor das contribuições incidentes - e ao 'imposto sobre o imposto', pois o montante não é excluído da base sobre a qual incidirá a alíquota, mas sim do próprio valor das contribuições, aplicado pela apuração da alíquota sobre a base de cálculo (= 'receita'). (**grifos do Autor**)

Para aplicação do sistema da não-cumulatividade inerente às contribuições sociais PIS/COFINS deve ser considerado que existe, como pressuposto, a existência de uma norma específica do direito ao crédito, a qual é denominada por Xavier¹⁸, em excelente monografia a respeito do assunto, como "norma do direito ao crédito", que segue uma estrutura hipotético-condicional, na forma sugerida por Paulo de Barros Carvalho, ou seja, a norma prevê uma hipótese, que uma vez ocorrida no mundo fenomênico, surge o direito do contribuinte de se creditar.

Assim, pela leitura e análise das disposições contidas nos arts. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, extrai-se que a "norma de direito ao crédito" contém a

¹⁶ TOMÉ, Fabiana del Padre. Natureza Jurídica da 'não-cumulatividade' da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS: Consequências e Aplicabilidade. In: PEIXOTO, M. M; FISCHER, O. C. (Coord.). **PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas**, São Paulo, Quartier Latin, 2005. p. 544.

¹⁷ GRECO, Marco Aurélio. Não-cumulatividade no PIS e na COFINS. In: PAULEN, L. (Coord.). **Não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS**. São Paulo: IOB Thomson, 2004, p. 110 e ss. p. 110.

¹⁸ XAVIER, Raquel Mercedes Motta. **Não cumulatividade do PIS e da COFINS - uma visão pragmática**. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 113.

seguinte estrutura, conforme observa Xavier¹⁹, ao escrever que “dado o fato de a pessoa jurídica contribuinte do PIS/COFINS ter realizado operação com outra pessoa jurídica que resulte em despesas para o exercício de sua atividade.”

Nessa mesma linha Tomé²⁰ identifica nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 a seguinte estrutura da norma de direito ao crédito:

[...] dado o fato da aquisição de determinado bens, serviços e a realização de certas despesas, deve ser o direito do contribuinte ao abatimento, do valor do tributo, de 1,65% do quantum gasto com referidos bens, serviços ou despesas; [...] dado o fato da aquisição de determinados bens, serviços e a realização de certas despesas, deve ser o direito ao contribuinte ao abatimento, do valor do tributo devido, de 7,6% do quantum gasto com referidos bens, serviços e despesas.

Das lições acima alinhavadas e da análise das notas contidas nos arts. 11 da Lei nº 10.637/2002 e 12 da Lei nº 10.833/2003, pode-se extrair a estrutura da “norma de direito ao crédito” pertinente ao “estoque de abertura” nos termos a seguir dispostos.

Em relação ao PIS (art. 11, Lei 10.637/2002), *dado o fato (apuração pela forma da não-cumulatividade) = direito a desconto (crédito) correspondente ao estoque de abertura, calculado pelo percentual de 0,65% sobre os bens adquiridos de pessoas jurídicas, a ser utilizado no decurso de 12 meses.*

Em relação a COFINS (art. 12, Lei 10.833/2003), *dado o fato (apuração pela forma da não-cumulatividade) = direito a desconto (crédito) correspondente ao estoque de abertura, calculado pelo percentual de 3% sobre bens adquiridos de pessoas jurídicas, a ser utilizado no decurso de 12 meses.*

Por outro lado, não se pode perder de vista que, embora as Leis supra mencionadas determinarem o direito ao crédito contendo como referencial o percentual de 0,65% (PIS) e 3% (COFINS), os percentuais devem ser de 1,65% e 7,6%, respectivamente, aos produtos que compunham os estoques e que foram adquiridos de empresas incluídas no sistema da não-cumulatividade anteriormente às sociedades cooperativas, e, portanto, que já vinham embutindo nos preços dos produtos adquiridos os valores pertinentes as contribuições com as alíquotas majoradas.

Cabe ser ressaltado ainda, que embora a estrutura da norma prevendo hipótese tributária (fato gerador, base de cálculo, alíquota) esteja sedimentada em outros

¹⁹ XAVIER, Raquel Mercedes Motta. **Não cumulatividade do PIS e da COFINS – uma visão pragmática.** p. 113.

²⁰ TOMÉ, Fabiana del Padre. Natureza Jurídica da ‘não-cumulatividade’ da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS: Consequências e Aplicabilidade. *In*: PEIXOTO, M. M; FISCHER, O. C. (Coord.). **PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas.** p. 548.

dispositivos das mencionadas Leis, nos arts. 1º e 2º da Lei 10.637/2002 em relação ao PIS e nos arts. 1º e 2º da Lei 10.833/2003 em relação à COFINS, são normas que se completam, na medida em que a ponte de ligação está sedimentada nos respectivos arts. 3º das citadas Leis, sendo que em relação ao PIS está assim disposto “do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados (...)”.

Essa norma deve ser interpretada e integrada à norma do art. 11, que prevê “a pessoa jurídica contribuinte do PIS/PASEP, submetida à apuração do valor devido na forma do art. 3º, terá direito a desconto correspondente ao estoque de abertura dos bens que tratam os incisos I e II desse artigo (...)”. A mesma sistemática foi adotada em relação à COFINS, em previsão semelhante disposta nos arts. 1º a 3º e 12 da respectiva lei.

É evidente, portanto, que para cálculo das contribuições sociais PIS/COFINS devem-se levar em consideração um complexo de normas envolvendo a hipótese tributária ou hipótese de incidência, bem como as demais normas que levam à apuração do *quantum* do tributo a ser recolhido.

A descon sideração do conjunto das normas viola, não apenas as disposições contidas nas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, mas também a norma constitucional contida no art. 195, § 12, que introduz o sistema da não-cumulatividade. Daí outra conclusão relevante a ser extraída é a de que o valor do tributo ser pago tem como base o valor do faturamento ou da receita, *mas também as hipóteses de abatimentos, sejam pelas aquisições de bens ou serviços, seja pelo estoque de abertura.*

A onerosidade tributária provocada pela alteração da base de cálculo ou da alíquota ou pela restrição de abatimento terá o mesmo resultado econômico e jurídico. Portanto, não há como dissociar o direito ao crédito sobre estoque, ou de qualquer outra espécie de crédito, da norma de incidência tributária e muito menos deslocar as normas que garantem o direito ao crédito do sistema de restituição previsto no Código Tributário Nacional.

Isso ocorre porque o recolhimento indevido pode ser caracterizado pelo adimplemento de crédito tributário que tenha uma base de cálculo ou alíquota inválidos, como também pode ser pelo recolhimento de crédito tributário indevido em razão de não ter sido permitido o abatimento compatível com sistema da não-cumulatividade inerente as contribuições em discussão.

Incabível seria admitir que o saneamento de obrigações impertinentes decorrentes do PIS/COFINS advindas de qualquer restrição em relação aos abatimentos contidos no arts. 3º, de cada uma das Leis, também não caracterizaria recolhimento indevido.

A norma dos arts. 11 e 12, das Leis nºs 10.637 e 10.833 respectivamente ao PIS e à COFINS como se disse, são normas que garantem o crédito de forma

integrada com as demais disposições nesse sentido, e deve ter o mesmo tratamento, não se trata um mero incentivo fiscal, mas um crédito para evitar distorções em relação ao sistema da não-cumulatividade e para não colocar em desigualdade contribuintes que estão situações jurídica e legalmente semelhantes.

6. SISTEMA DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS DE PIS/COFINS COMO MODALIDADE DE COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA

Existem diversos regimes de compensação, entre os quais se insere o regime de compensação estabelecido para adequar a sistemática da não-cumulatividade inerente ao PIS/COFINS conforme acrescenta Minatel²¹, que seria frontalmente diferente da não-cumulatividade prevista para o IPI e ICMS.

Assim, embora a sistemática da não-cumulatividade inerente ao PIS/COFINS siga normas e regime próprios, não fica desvinculado do sistema de geral de compensação de tributos federais estabelecidos pela Lei 9.430/96. Há atos normativos editados pela Secretaria da Receita Federal que demonstram esse enquadramento. A exemplo da IN nº 460/2004, art. 21, IN SRF nº 600/05, art. 21, e IN SRF nº 900/2008, art. 42, que sumariamente prescrevem que os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS que não puderem ser utilizados na dedução de débitos das respectivas contribuições, poderão ser utilizados na compensação de débitos próprios – vencidos ou vincendos –, relativos a tributos e contribuições reguladas pelas respectivas normativas.

É evidente, portanto, que das próprias normas editadas pelos Órgãos Fazendários percebe-se o enquadramento da sistemática de apuração dos créditos para o sistema de compensação de créditos tributários administrados pela Receita Federal do Brasil, disciplinadas pela Lei nº 9.430/96 e pelos Atos Administrativos suplementares.

Os artigos 73 e 74 da Lei nº 9.430/96, não determinam o prazo para o exercício do direito à compensação e nem poderia, pois se trata de matéria reservada à Lei Complementar, no caso, disciplinada pelas normas contidas nos arts. 168 em conjunto com o § 4º do art. 150, do CTN.

A Doutrina tem-se utilizado em relação ao direito de pleitear o crédito na via administrativa de prazo decadencial e para o direito de pleitear na via prazo prescricional, conforme explica Tomé²²:

²¹ MINATEL, José Antonio. Regimes de Compensação de PIS e COFINS. *In: Compensação Tributária*, Método Editora, São Paulo, 2008. p. 215.

²² TOMÉ, Fabiana del Padre. Restituição do indébito tributário. *In: Aurora Tomazini de Carvalho (Coord.) Decadência e Prescrição em Matéria Tributária*, MP Editora, São Paulo, 2010. p. 291.

No âmbito tributário, as relações jurídicas instalam-se entre o contribuinte e o Fisco, podendo ter por objeto o crédito de qualquer desses sujeitos. Costuma-se denominar 'crédito tributário' o direito subjetivo do Fisco de receber prestação patrimonial, enquanto o dever jurídico do Fisco de devolver certa quantia em dinheiro ao contribuinte (direito subjetivo do contribuinte) é chamado de 'débito do Fisco'. Em ambos os casos, verifica-se a existência de normas de decadência e de prescrição: (i) decadência do direito do Fisco constituir o crédito tributário (periclitamento do direito de lançar); (ii) prescrição do direito do Fisco exigir o crédito tributário constituído; (iii) decadência do direito do contribuinte pleitear na via administrativa a restituição do indébito tributário; e (iv) prescrição do direito do contribuinte requerer judicialmente a devolução dos valores indevidamente recolhidos a título de tributo.

A rigor, o Código Tributário Nacional no art. 168 descreve que o contribuinte tem o *direito de pleitear*, termo que leva o entendimento de se tratar do *exercício do direito*, e no art. 169, determina que *prescreve o direito de ação*. Nada impede que o contribuinte entre desde logo com ação judicial. Na essência, seja prazo decadencial, seja prazo prescricional, o prazo será de cinco anos, e se aplica o termo inicial na forma previstas no art. 168 cc com as normas contidas no § 4º do art. 150, CF/88, por se tratar de tributo cujo lançamento segue a sistemática de "lançamento por homologação".

7. TRATAMENTO DIFERENCIADO ÀS COOPERATIVAS AGROPECUÁRIAS: PLURALIDADE DE REGIMES JURÍDICOS

Os produtos adquiridos antes da vigência da Lei nº 10.925/2004, ou seja, antes de 26.07.2004, a qual estabeleceu a desoneração pela alíquota "0" de vários produtos entre os quais adubos, defensivos e fertilizantes, foram onerados por alíquotas diferentes em conformidade com o período de aquisição, quais sejam, os produtos adquiridos antes de 01.02.2004 sofreram a incidência de PIS/COFINS pela alíquota de 3,65% (3%+ 0,65%), enquanto os produtos adquiridos a partir de 01.02.2004 até 26.07.2004 foram onerados pela incidência da PIS/COFINS pela alíquota de 9,25% (1,65% + 7,6%), em decorrência das modificações legislativas.

Nessa linha, pode-se dizer que a primeira grande alteração legislativa diz respeito à própria inclusão das sociedades cooperativas de produção agropecuária no rol das entidades subordinadas ao sistema da não-cumulatividade, já que, originariamente, tanto pela Lei nº 10.637/2002 (PIS), como pela Lei nº 10.833/2003 (COFINS) todas as cooperativas foram mantidas no sistema cumulativo.

A inclusão das sociedades cooperativas de produção agropecuária para o sistema não-cumulativo decorreu das alterações introduzidas pela Lei nº 10.865/2004 (DJU 30.04.2004) ao prever através do dispositivo contido no art. 21, alterações às disposições contidas no art. 10 da Lei 10.833/2003 e na Lei 10.637/2003.

Publicada em 30.04.2004, entrou em vigência noventa (90) dias após, vale dizer em 01.08.2004, em decorrência da anterioridade nonagesimal estabelecida no art. 195, § 6º da Carta Magna.

Faz-se necessário destacar essa característica peculiar inerentes às sociedades cooperativas de produção agropecuária, por tratar-se de um detalhe que faz a diferença, pois enquanto as demais sociedades já estavam operando pelo sistema da não-cumulatividade desde 01/2002 e desde 01/2003, respectivamente, em relação ao PIS e a COFINS, refletindo na alíquota em relação a aquisições dos produtos com compõe o estoque, uma vez que no sistema cumulativo as alíquotas somavam 3,65% (3% + 0,65%) a partir do novo sistema passa a somar 9,25% (1,65% + 7,6%).

Próximo a data de vigência da Lei que incluiu as sociedades cooperativas de produção agropecuária no sistema da não-cumulatividade, foi editada a Lei nº 10.925/2004 de 23.07.2004 (DOU 26.07.2004). Essa Lei, entre outras inovações, estabelece a alíquota "0" para incidência do PIS e da COFINS em relação a vários produtos, entre eles *adubos, fertilizantes e defensivos*, ao estabelecer no art. 1º, a seguinte disposição:

Art. 1º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de:

I - adubos ou fertilizantes classificados no Capítulo 31, exceto os produtos de uso veterinário, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002, e suas matérias-primas;

II - defensivos agropecuários classificados na posição 38.08 da TIPI e suas matérias-primas;

III - sementes e mudas destinadas à semeadura e plantio, em conformidade com o disposto na Lei nº 10.711, de 5 de agosto de 2003, e produtos de natureza biológica utilizados em sua produção;

IV - corretivo de solo de origem mineral classificado no Capítulo 25 da TIPI;

V - produtos classificados nos códigos 0713.33.19, 0713.33.29, 0713.33.99, 1006.20, 1006.30 e 1106.20 da TIPI;

VI - inoculantes agrícolas produzidos a partir de bactérias fixadoras de nitrogênio, classificados no código 3002.90.99 da TIPI;

VII - produtos classificados no Código 3002.30 da TIPI; [...].

Percebe-se que, no mesmo passo que a Lei nº 10.925/2004, desonerou os principais insumos do setor agropecuário, quais sejam, *adubos, defensivos e fertilizantes*, enquanto a Lei nº 10.865/2004, estabeleceu restrições ao aproveitamento do crédito, inclusive em relação ao estoque de abertura, ao estabelecer no art. 21 várias alterações às disposições contidas na Lei nº 10.833/2003 e na Lei nº 10.637/2002, vedando expressamente o crédito referente a produtos que ingressaram sem a incidência dos tributos, seja por conta da alíquota "0", isenção ou não-incidência.

Ocorre que, a citada Lei tendo sido publicada em 30.04.2004 teve sua vigência postergada para o dia 01.08.2004, por conta da anterioridade nonagesimal prevista no art. 195, § 6º, da Constituição Federal. Sendo assim, não poderiam retroagir para vedar os créditos referentes a produtos adquiridos sem a incidência dos tributos por conta da alíquota "0" estabelecida pela Lei nº 10.925/2004, em vigência desde 26.07.2004, além de outras desonerações que já existiam. E, obviamente, não poderia limitar o aproveitamento de créditos referente produtos que ingressaram no estabelecimento das sociedades cooperativas e compuseram o estoque em 31.07.2004, com a incidência dos tributos em questão, em relação aos produtos adquiridos antes da desoneração.

Dessa forma, as limitações em hipótese alguma poderiam atingir produtos que compunham o estoque, como adubos, fertilizantes e defensivos, os quais, ao serem comercializados a partir do dia 26.07.2004 estariam acobertados pela alíquota "0", porém foram adquiridos com a incidência a incidência do PIS e a da COFINS.

Portanto, são várias situações que se apresentam, como créditos referente produtos que foram adquiridos sem a incidência dos tributos, porém, adquiridos antes das restrições, produtos adquiridos sem a incidência dos tributos após as restrições, produtos adquiridos antes da vigência das restrições, mas com a incidência dos tributos, uma parte antes do dia 01.02.2004 pela incidência de 3,65% (0,65% + 3,00%) e outra parte a partir de 01.02.2004 pela incidência de 9,25% (1,65% + 7,6%), o que exige a aplicação de uma variedade de regimes jurídicos em face do tratamento desigual dado às sociedades cooperativas na transição entre as legislações.

Todavia, estas situações não foram diferenciadas por parte da Administração Pública, ao estabelecer o direito ao crédito apenas pela alíquota de 0,65% em relação ao PIS e de 3,00% relação COFINS, conforme o disposto no art. 27 da IN SRF nº 635, de 24.03.2006, ao dispor:

Art. 27 As sociedades cooperativas de produção agropecuária e de consumo sujeitas à incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS no regime de não-cumulatividade, tem direito a crédito presumido correspondente ao estoque de insumos e produtos existentes em 31 de julho de 2004, resultante da aplicação das alíquotas de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) e de 3% (três por cento), respectivamente.

Parágrafo único: As sociedades cooperativas de produção agropecuária e de consumo que adotaram antecipadamente o regime de incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos do art. 4º da Lei 10.892, de 2004, tem direito ao crédito de que trata o caput correspondente aos estoques de insumo e produtos existentes em 30 de abril de 2004.

Essa forma de tratamento, ao colocar no mesmo plano situações diversas, além de ferir o princípio da Legalidade tributária, fere frontalmente o princípio da isonomia encartado no art. 150, II, na Constituição Federal, além de ferir as normas constitucionais que cominam um tratamento diferenciado às sociedades cooperativas, conforme o disposto nos arts. art. 146, III, c; Art. 174, §§ 2º e 3º.

Como se disse, não se trata da pretensão de equiparar o sistema de não-cumulatividade inerente ao PIS/COFINS com o princípio da não-cumulatividade inerente ao ICMS/IPI, mas de estabelecer o cumprimento das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, com as alterações, permitindo-se o crédito presumido sobre "estoque de abertura" que reflita a realidade econômica, sob pena de causar distorções e evidenciar frontal violação ao sistema cooperativo e ao princípio da igualdade, além de causar um enriquecimento da União Federal por apropriar-se de um valor que não foi repassado como crédito ao contribuinte, e, assim, caracterizando um tributo confiscatório.

As restrições estabelecidas pela IN SRF nº 635/2006, transcrita no Ofício nº 670/2010/SAFIS, ao prever a alíquota para cálculo do crédito pelo percentual de 3,65% e não de 9,25%, como também a conclusão apresentada pelo mencionado ofício, seguindo esta mesma linha, não se sobrepõem à determinação legal e constitucional, subordinando-se integralmente à Lei e à Constituição Federal.

8. VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DA VEDAÇÃO DO TRIBUTO CONFISCATÓRIO E DA ISONOMIA, DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA E DA MORALIDADE PÚBLICA

O exercício do Poder de Tributar em nada se confunde com confisco, na medida em que a Constituição consagrou o direito de propriedade e vedou expressamente qualquer possibilidade de um tributo ter caráter confiscatório. A

justificativa para existência norma contida no dispositivo constitucional encartado no art. 150, IV, CF/88, diz respeito à vedação quanto à imposição dos tributos que não atendam às disposições legais e constitucionais.

Vale dizer, as Entidades competentes estabelecem ônus indevido ao contribuinte a partir do momento em que o exercício da tributação não atende às normas inerentes à modalidade de tributo, além de violar a norma específica ao tributo e direta ou indiretamente a norma constitucional supra aludida, conforme explica Goldschmidt²³ ao colocar:

A penalização de que se fala seria justamente a perda da propriedade, que seria confiscada pela tributação exagerada. Isso porque 'confiscatório é o tributo que aniquila a propriedade privada, atingindo-a na sua substância e essência.' O tributo com efeito de confisco é aquele que afronta a sua própria natureza jurídica e converte a hipótese de incidência em mero pretexto para a tomada do patrimônio do contribuinte sem indenização e sem que ao mesmo seja imputado qual ilícito.

Por essa forma de visualizar a aplicação da vedação do tributo confiscatório, toda legislação que restringir o pleno funcionamento da técnica da não-cumulatividade implicará na inconstitucionalidade do tributo.

No caso específico das contribuições PIS/COFINS, as restrições à aplicação da não-cumulatividade resultam num alargamento da base de cálculo tornando-as inconstitucionais e extravasando os limites da CF/88 que conformam o critério quantitativo da COFINS, caracterizando excessiva onerosidade e efeito de confisco²⁴.

Embora tratando de estudo pertinente ao ICMS, são bastante elucidativas as posições defendidas por Melo²⁵ ao estabelecer a relação entre a técnica da não-cumulatividade com o princípio constitucional do não-confisco ao colocar:

Alinhando o princípio da proibição do efeito confiscatório dos tributos com o princípio da não-cumulatividade, pode-se observar que os mesmos se tocam e se complementam. Supondo-se que em algum momento, ou em determinada operação, o ente tributante venha estabelecer a proibição total ou parcial do dever- poder do contribuinte de creditar-se do imposto incidente nas operações anteriores, estará

²³ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. Princípio do não-confisco na Lei nº 10.833/2003 (COFINS). In: Ives Gandra da Silva Martins O Princípio da não-cumulatividade (Coord.), **Cad. de Pesquisas Tributárias**, nº 10, Revista dos Tribunais, São Paulo, 2004. p. 396.

²⁴ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. Princípio do não-confisco na Lei nº 10.833/2003 (COFINS). In: Ives Gandra da Silva Martins O Princípio da não-cumulatividade (Coord.), **Cad. de Pesquisas Tributárias**, nº 10. p. 419.

²⁵ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 3. Ed. São Paulo: Dialética, 1998. p. 167.

ele, a um só tempo, provocando efeito cumulativo, condutor de um aumento artificial no preço das mercadorias, produtos e serviços, em prejuízo do consumidor final. Do mesmo modo, também estará acarretando um efeito confiscatório, porque sobre o mesmo preço está ocorrendo mais de uma incidência do mesmo imposto, a retirar de cada um dos agentes do ciclo, mais imposto do que o efetivamente devido. Assim, em nenhuma hipótese, o contribuinte poderá ser proibido de proceder aos créditos correspondentes ao imposto incidente nas operações anteriores, sob pena de provocar o efeito confiscatório, o que é vedado pela Constituição (art. 150, IV), como apontado em obra específica, em conjunto com Luiz Francisco Lippo.

A introdução do sistema da não-cumulatividade em relação ao PIS/COFINS pelas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 com os respectivos aumentos alíquotas exige a criteriosa de todas as incidências que ocorreram na cadeia produtiva e a instrumentalização do crédito relativamente às operações ocorridas nas etapas anteriores. As restrições de aproveitamento do crédito caracterizam o efeito confiscatório, conforme enfatiza Sotto²⁶:

Realmente, as restrições no aproveitamento de certos créditos de COFINS, somadas ao altíssimo percentual fixado para a alíquota (7,6%) acabam por conferir *efeito confiscatório* à tributação, pois geram o avanço para além da riqueza tributável do contribuinte, coibindo ou mesmo inviabilizando o desenvolvimento de suas atividades econômicas. (**grifos da autora**)

A diretriz constitucional estabelecida pelo art. 195, § 12, da Constituição Federal, e a regra-matriz de incidência inerente ao PIS/COFINS implicam que a tributação somente poderá atingir o valor agregado, é uma característica do sistema da não-cumulatividade, fora isso, estará havendo a incidência sobre o patrimônio e estará sendo confiscatória, conforme conclui Goldschmidt²⁷:

O efeito de confisco, nessa hipótese, verifica-se pela tributação fora das hipóteses constitucionalmente previstas para a incidência tributária, ou ainda pela tributação despida da autorização popular para o ataque à propriedade privada pelo Estado (pois, como visto, o art. 195, § 12, da CF não autoriza a tributação, pela COFINS, além daquilo que o contribuinte agregou em sua etapa do processo). Isto

²⁶ SOTTO, Debora. O princípio do não-confisco, Limitação constitucional ao poder de tributar, proteção à propriedade, ao mínimo vital e à livre iniciativa. In: Marcelo Magalhães Peixoto e Octavio Campos Fischer (Coord.), **PIS-COFINS: Questões Atuais e Polêmicas**, Quartier Latin, São Paulo, 2005. p. 803.

²⁷ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. Princípio do não-confisco na Lei nº 10.833/2003 (COFINS). In: Ives Gandra da Silva Martins O Princípio da não-cumulatividade (Coord.), **Cad. de Pesquisas Tributárias**, nº 10. p. 421.

porque, como dito anteriormente um dos traços fundamentais que diferenciam o confisco da tributação é que esta última recai sobre atividades lícitas e constitui exigência legítima (autorizada) por parte do Estado, ao passo que o confisco possui a nota histórica da arbitrariedade (quando não decorrente da prática de ilegalidade), constituindo na tomada não indenizada da propriedade alheia, tal qual ocorre na tributação sem tributo, como aquela em exame. *A violação ao art. 150, IV, no caso, se dá dentro do sentido amplo supramencionado e, mais especificamente, no critério quantitativo da regra matriz. (grifo nosso)*

A garantia constitucional contida no art. 150, II, da Carta Magna deve ser interpretada de forma sistemática com a norma contida no art. 195, § 9º, da Constituição Federal, que estabelece as diretrizes relacionadas com o fator de diferenciação para o estabelecimento de quem são os iguais e quem são os desiguais.

A grande questão que surge, são estabelecer quais são os critérios definidores para igualação ou diferenciação, pois o legislador não tem plena liberdade para exercer essa tarefa – pelo contrário, está vinculado às diretrizes constitucionais – , e deve guardar uma correlação lógica entre o critério de *discrímen* e a diferenciação pretendida, conforme ensina Mello²⁸, ao determinar que a discriminação não pode ser gratuita ou fortuita, devendo guardar adequação racional entre o tratamento diferenciado e o porquê deste.

Assim, levando-se em consideração o princípio da isonomia contido no art. 150, II, da Constituição Federal e estabelecendo uma interpretação e integração sistemática, tem-se que observar as disposições contidas nos arts. 146, III, c, 174, *caput* e §§ 3º e 4º, e, em especial as disposições contidas no § 9º do Art. 195, assim disposto, que possibilitam às contribuições sociais terem *alíquotas ou bases de cálculos diferenciadas*, em razão da atividade econômica, utilização intensiva de mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho.

Diante desse quadro não tem sentido e configura uma frontal violação aos dispositivos constitucionais supra abordados vedar os créditos de PIS/COFINS referentes aos estoques de produtos em 31/07/2004, pela alíquota de 1,65% (PIS) e 7,6% (COFINS) sem levar em consideração que as *sociedades cooperativas* somente ingressaram no sistema da não-cumulatividade a partir de 01.08.2004, enquanto as demais empresas, entre as quais as empresas fornecedoras dos produtos que formaram os estoques das cooperativas, já estavam apurando as contribuições desde fevereiro/2003 e fevereiro/2004, portanto, com os preços dos produtos (adubos, fertilizantes e defensivos)

²⁸ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O conteúdo jurídico da igualdade**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 1993. p. 39.

contendo o valor das contribuições sociais pelas alíquotas majoradas embutidas no preço.

É inegável, portanto, que o percentual de 0,65% e 3%, estabelecidas pelas Leis nºs 10.637/2002 (PIS) e 10.833 (COFINS), para cálculo do estoque de abertura para as empresas em geral não pode ser utilizado em relação às sociedades cooperativas, como também não poderá restringir o direito ao crédito sobre produtos que compuseram os estoques, mesmo que a partir de julho de 2004 passaram a ter isenção ou alíquota "0", pois há produtos que no tempo da aquisição não abarcavam esses benefícios fiscais, sob pena de colocar contribuintes que estão em situação diferenciada, no mesmo plano dos demais.

A persistência quanto à vedação do aproveitamento do "crédito presumido sobre estoque" com base nas alíquotas que incidiram sobre os produtos que compuseram os estoques implica em transferir à Fazenda Nacional uma vantagem não prevista em lei, e, portanto, sem causa, caracterizando seu locupletamento ilícito em detrimento do contribuinte.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O trabalho discorreu sobre temas amplos de fundamental relevância para a compreensão do tema e da inconstitucionalidade da inexistência do especial tratamento às cooperativas, em claro desrespeito ao princípio da solidariedade e a mutualidade que rege sua atuação.

As Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, introduziram o sistema da não-cumulatividade em relação às contribuições sociais denominadas PIS e COFINS. No entanto, em decorrência da migração do sistema da cumulatividade para o sistema da não-cumulatividade foi permitida a utilização dos créditos presumidos sobre os estoques de produtos existentes em 31.07.2004. Ao estabelecer o direito ao crédito sobre o estoque de abertura a Legislação não levou em consideração as características peculiares inerentes às sociedades cooperativas.

Destarte, a legislação prevê uma pluralidade de regimes em razão dos tipos societários e da data das movimentações que prejudicam as sociedades cooperativas em sua atividade, em flagrante respeito aos mandamentos constitucionais da especial proteção e fomento que devem ser dados àquelas.

REFERÊNCIAS DAS FONTES CITADAS

ABREU, Jorge Manuel Coutinho. **Curso de Direito Empresarial, vol. II.** Coimbra: Edições Almedina, 2009.

BARRETO, Aires Fernandino. A nova COFINS: primeiros apontamentos. In: **Revista Dialética**, nº 103, 2004, p. 9.

LOVATO, Antonio Carlos; LOVATO NETO, Renato. Apuração do PIS e COFINS sobre os insumos agrícolas adquiridos pelas sociedades cooperativas. Revista Eletrônica Direito e Política, Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Ciência Jurídica da UNIVALI, Itajaí, v.9, n.1, 1º quadrimestre de 2014. Disponível em: www.univali.br/direitopolitica - ISSN 1980-7791.

BRUSCATO, Wilges. **Manual de direito empresarial brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2011.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 8ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CORREIA, Miguel J. A. Pupo. **Direito Comercial**. 9. ed. Lisboa: Ediforum, 2005.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Em atualização da obra: **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Aliomar Baleeiro. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

FRANKE, Walmor. **Direito das Sociedades Cooperativas**. São Paulo, 1973.

GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. Princípio do não-confisco na Lei nº 10.833/2003 (COFINS). *In*: Ives Gandra da Silva Martins O Princípio da não-cumulatividade (Coord.), **Cad. de Pesquisas Tributárias**, nº 10, Revista dos Tribunais, São Paulo, 2004, pg. 396 e ss.

GRECO, Marco Aurélio. Não-cumulatividade no PIS e na COFINS. *In*: PAULEN, L. (Coord.). **Não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS**. São Paulo: IOB Thomson, 2004, p. 110 e ss.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O conteúdo jurídico da igualdade**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 3. Ed. São Paulo: Dialética, 1998.

MINATEL, José Antonio. Regimes de Compensação de PIS e COFINS. *In*: **Compensação Tributária**, Método Editora, São Paulo, 2008, pg. 215 e ss.

SOTTO, Debora. O princípio do não-confisco, Limitação constitucional ao poder de tributar, proteção à propriedade, ao mínimo vital e à livre iniciativa. *In*: Marcelo Magalhães Peixoto e Octavio Campos Fischer (Coord.), **PIS-COFINS: Questões Atuais e Polêmicas**, Quartier Latin, São Paulo, 2005, pg. 803 e ss.

TOMÉ, Fabiana del Padre. Natureza Jurídica da 'não-cumulatividade' da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS: Consequências e Aplicabilidade. *In*: PEIXOTO, M. M; FISCHER, O. C. (Coord.). **PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas**, São Paulo, Quartier Latin, 2005, p. 544 e ss.

_____. Restituição do indébito tributário. *In*: Aurora Tomazini de Carvalho (Coord.) **Decadência e Prescrição em Matéria Tributária**, MP Editora, São Paulo, 2010, pg. 291 e ss.

TORRES, Ricardo Lobo. Marcelo Magalhães Peixoto e Octavio Campos Fischer (Coord.) **PIS-COFINS**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

XAVIER, Raquel Mercedes Motta. **Não cumulatividade do PIS e da COFINS – uma visão pragmática**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

Submetido em: Julho/2013

Aprovado em: Outubro/2013